



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

Processo n° 10680.001318/2008-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3201-003.465 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 01 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - PIS e COFINS
Recorrentes FERROVIA CENTRO-ATLANTICA S.A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

BASE DE CÁLCULO. LEI Nº 9.718 DE 1998. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO. DECISÃO PLENÁRIA DEFINITIVA DO STF.

O Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional o alargamento das bases de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, no Recurso Extraordinário nº 585.235/ MG, reconhecendo a repercussão geral do tema.

O art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF determina que decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática 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, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, deve ser afastada a exigência da Cofins sobre receitas financeiras decorrentes de variações cambiais, como feito no lançamento em análise.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

LEI 10.637/2002. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, não cumulativa, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção apenas das excluídas por lei.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA. REGIME NÃO CUMULATIVO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ART. 30 DA MP 2158-35/2001

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS não-cumulativo e, se tributadas pelo regime de competência, conforme opção do contribuinte, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes. Inteligência do art.30 da MP nº 2.158-35/2001.

Recurso de Ofício Negado

Recurso Voluntário Negado

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário. Ausente a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que foi substituída pela Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões

Winderley Moraes Pereira - Presidente Substituto.

Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira, Marcelo Giovani Vieira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões., Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário, efls. 814 a 826, interpostos em razão de lançamentos de Cofins e PIS lavrados contra o contribuinte em epígrafe. Por bem descrever a matéria e os fatos abordados neste processo, adoto e transcrevo abaixo o relatório que serviu de base para a Decisão Recorrida, efls. 791 a 806:

Foram lavrados contra o contribuinte acima identificado os presentes Autos de Infração, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 03/09) e à Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 10/16), correspondentes aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2003, nos montantes respectivos de R\$ 4.240.548,15 e R\$ 2.330.498,11, incluindo multa de ofício e juros de mora.

As autuações ocorreram em virtude de falta/insuficiência de recolhimento das contribuições nos períodos acima identificados, conforme o Termo de Verificação Fiscal (TVF), de fls. 17/20. A apuração das bases de cálculo encontra-se discriminada no demonstrativo de fls. 21/25.

No TVF, a fiscalização esclarece que o contribuinte não incluiu na base de cálculo da Cofins e do PIS os valores correspondentes às variações cambiais ativas contabilizadas no período objeto da ação fiscal. Tais valores foram extraídos da

conta 360300003 - Variações Cambiais e foram considerados segundo o regime de competência, que foi o regime adotado pela empresa.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) dos referidos Autos de Infração (fls. 08 e 15).

Irresignado, tendo sido cientificado em 31/01/2008 (fls. 07), o autuado apresentou, em 03/03/2008, acompanhadas dos documentos de fls. 383/562 e 589/769, as suas razões de defesa em relação à Cofins e ao PIS (fls. 353/382 e 567/588), a seguir resumidas conjuntamente:

Narrando os fatos considerados pelo fisco na formalização dos presentes Autos de Infração, aduz, inicialmente, que os lançamentos são equivocados, pelos seguintes motivos: ausência de fundamentação legal (Cofins) e motivação; ausência de norma de competência para abarcar a tributação das importações; ausência de fundamentação legal devido à inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998 (Cofins); ferimento ao conceito de receitas auferidas, com a impossibilidade de adoção do regime de competência; e ferimento do conceito de receitas auferidas, com a impossibilidade de adoção do regime de competência na forma como demonstrada pela fiscalização.

Requer, preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração, por ferirem o princípio constitucional da ampla defesa e contraditório (art. 5º, LV, CF/1988). Isso porque consta do relatório fiscal apenas a fundamentação legal referente ao PIS e, na planilha denominada Variação Cambial Ativa, foram inseridos dois financiamentos (Mtsui e BNDES) e uma série de processos de importação, para os quais não há justificativa para a inclusão na base de cálculo das contribuições. Afirma que se sente em extrema dificuldade de apresentar sua defesa, pois não há como afirmar, com exatidão, os procedimentos e as metodologias adotadas.

Em seguida, trata dos requisitos do ato administrativo do lançamento, destacando o motivo e a motivação, sem os quais o lançamento não se revestirá das garantias que a lei lhe outorga, além de não se justificar a inversão do ônus da prova.

Argumenta que há ausência de fundamentação legal e norma de competência para abarcar a tributação das importações, já que os acessórios devem seguir a natureza jurídica do principal. Assim, as importações, que foram glosadas na planilha juntada pela fiscalização, e as variações cambiais delas decorrentes, têm norma de competência específica e apenas houve autorização para tributar as importações pelo PIS e pela Cofins com a emenda constitucional nº 42, de dezembro de 2003, sendo que tais contribuições somente foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004. Portanto, deve ser excluído do crédito tributário todos os valores referentes a processos de importação, já que não existe norma para a tributação das importações no ano de 2003.

Tece extensa argumentação sobre a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e a conseqüente ausência de fundamentação legal para a tributação das variações cambiais pela Cofins no ano de 2003, quando ainda não vigorava a Lei nº 10.833, de 2003. Dessa forma, deve ser excluído todo o crédito tributário referente à Cofins, que não se enquadra no conceito de faturamento.

Discorre sobre o conceito de receitas auferidas, destacando que receitas não podem se confundir com entradas. A hipótese de incidência das contribuições é auferir receitas que efetivamente adentrem nos cofres do contribuinte, integrando seu patrimônio como elemento novo e positivo, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência imediata no passivo. Menciona os casos do roaming na telefonia móvel e tributação das empresas de radiodifusão e das agências de publicidade, para afirmar que somente os valores que representem signo presuntivo de riqueza, a bem do princípio da capacidade contributiva, podem servir de base de cálculo do PIS e da Cofins. Pode-se concluir, com base em tal conceito, que os valores auferidos definitivamente não se enquadram no aspecto material da norma de incidência, pois não são receitas auferidas.

Argumenta que a fiscalização, supondo estar obedecendo ao regime de competência, apenas considera os efeitos positivos da variação cambial, desconsiderando a operação como um todo e gerando a tributação de um nada jurídico. Dessa forma, mesmo que a receita não seja auferida, a tributação estará sempre garantida. Esse método fere o princípio da capacidade contributiva e não se compatibiliza com as garantias constitucionais e com a teoria do fato gerador, pois não se tributa a receita auferida, mas uma expectativa de receita. Assim, há impossibilidade jurídica de tributação definitiva pelo PIS e Cofins quando as variações cambiais ainda não retratarem qualquer disponibilidade jurídica ou econômica, dependendo de evento futuro e incerto, e, se tributadas tais operações e não ocorrido o fato gerador (receita auferida), os valores recolhidos são passíveis de restituição, via compensação.

Explica que, inicialmente, a legislação trouxe previsão de tributação das variações cambiais pelo PIS e Cofins apenas pelo regime de competência. Quando o governo detectou as distorções que o sistema causava, reverteu a sistemática para o regime de caixa (arts. 30 e 31 da MP no 1.858, de 1999). Posteriormente, a MP nº 1.991, de 2000, permitiu a opção do contribuinte pelo regime de tributação, caixa ou competência, devendo tal escolha se manter para todo o ano e vinculada à CSLL e IRPJ. Se essa tributação prevalecer, deve ser apurada pelo regime de caixa, pois o regime de competência sempre traz distorções. O regime de competência se justifica para o IRPJ e CSLL, que são considerados dentro de um exercício e podem sofrer ajustes, mas para o PIS e a Cofins, que são tributos mensais, se a receita reconhecida não for auferida efetivamente, já terá se tributado o ganho, que na prática foi "zero", e a legislação não prevê a restituição. Como o Direito não pode

admitir o enriquecimento ilícito (estatal), a lógica e o bom senso ordenam que a tributação se faça somente quando a receita for efetivamente auferida (efeito caixa), pois nesse momento é que se figura como plausível o reconhecimento de receita para fins de PIS e Cofins. Considerando que o crédito tributário foi todo apurado no regime de competência, é de se decretar a sua total insubsistência.

Admitido o regime de competência para a apuração do PIS e da Cofins, somente poderia se amenizar o ferimento ao princípio da capacidade contributiva se, a cada mês, enquanto estiver aberta a operação financeira em questão, for feita uma apuração visando verificar a ocorrência, ou não, da hipótese de incidência prevista na norma (receitas auferidas). Se não verificada a hipótese de incidência, caberia o ajuste em procedimento similar ao das provisões, sob pena de tributar a mesma receita por duas ou mais vezes.

Esclarece que, se no início da operação houver ganho cambial, mesmo sem o recebimento efetivo, pelo regime de competência, oferece-se à tributação; mas, se no mês seguinte houver queda cambial e no mês subsequente novo aumento, deve se verificar se aquele aumento é o ingresso de nova receita ou receita tributada, e, em sendo receita tributada, não pode ser novamente oferecida à tributação, sob pena de ocorrer bis in idem. Isso acontece na reversão de provisões e nas vendas canceladas. Apesar de a Receita Federal nunca ter regulamentado a matéria, entende que, se mantido o regime de competência, há necessidade de ajuste mensal, estornando no mês seguinte a receita não realizada no mês anterior. E tendo o lançamento desconsiderado as variações cambiais subsequentes quanto ao mesmo contrato ou mesma operação, fez nascer o bis in idem, tornando insubsistente o crédito tributário. Caso não se entenda pela desconstituição do crédito tributário, deve ele ser recomposto, para que leve em conta os valores já tributados pelo próprio Auto, com a exclusão nos meses subsequentes dos valores tributados no meses anteriores.

Por todo o arrazoado, transcreve entendimentos doutrinários e jurisprudência dos Tribunais e dos Conselhos de Contribuintes para subsidiar suas alegações.

Por fim, requer seja conhecida e provida a sua defesa, para que seja decretada: a nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação legal quanto a Cofins e por ausência de motivação quanto aos processos de importação; a nulidade ou, alternativamente, a exclusão dos valores referentes às importações; a insubsistência do crédito tributário, pela impossibilidade de tributar as variações cambiais pelo regime de competência; e a insubsistência ou adequação do crédito tributário para que, mesmo no regime de competência, sejam excluídos os valores já reconhecidos como receitas nos meses anteriores.

E o relatório.

A decisão da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), julgou, por unanimidade de votos, procedente em parte a impugnação, para rejeitar a preliminar de nulidade e manter parcialmente o crédito tributário exigido, apenas quanto ao lançamento de PIS. Os fundamentos do voto condutor do acórdão recorrido encontram-se consubstanciados na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF

Declarada a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, em acórdão transitado em julgado e exarado em sessão plenária pelo Supremo Tribunal Federal, que, inclusive, reconheceu a repercussão geral da matéria em questão, impõe-se, em observância ao art. 26-A, §6º, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 1972, afastar a exigência da Cofins sobre as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Descabe a arguição de nulidade quando se verifica que o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente para fazê-lo e em consonância com a legislação de regência.

As variações cambiais ativas de direitos e obrigações em moeda estrangeira compõem a base de cálculo do PIS não-cumulativo e, se tributadas pelo regime de competência, conforme opção do contribuinte, devem ser reconhecidas a cada mês, independentemente da efetiva liquidação das operações correspondentes.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformado com a decisão, o recorrente apresentou, tempestivamente, o presente recurso voluntário, fls. 814 a 826, no qual reitera os argumentos colacionados em sua defesa inaugural, particularmente em relação ao lançamento de PIS.

Primeiramente, suscita a nulidade da autuação, por alegada ausência de explicações razoáveis sobre a origem do crédito tributário, reclamando que teriam sido inseridos valores oriundos de dois financiamentos (MITSUI e BNDES) e uma série de processos de importação, para os quais não haveria justificativa para a inclusão na base de cálculo das contribuições. Contesta, ainda, o acórdão recorrido no ponto em que este aborda a alegação de cerceamento de defesa, onde reitera que a motivação deve estar clara, precisa e adequadamente descrita no lançamento, para se possibilitar uma posterior ampla defesa.

Também reclama que se trataria de nulidade material, por ausência de fundamentação legal e norma de competência para abarcar a tributação das importações, uma vez que os acessórios deveriam seguir a natureza jurídica do principal. Sustenta que as importações glosadas na planilha juntada pela fiscalização, e as variações cambiais delas decorrentes, teriam norma de competência específica e apenas haveria autorização para tributar as importações pelo PIS e pela Cofins após a edição da emenda constitucional nº 42, de dezembro de 2003, sendo que tais contribuições somente foram instituídas pela Lei nº 10.865, de 2004.

No mérito, procura sustentar a impossibilidade de se caracterizar as variações cambiais como receita, face à ausência de incremento ao patrimônio da pessoa jurídica. Reclama, ainda, da distorção promovida pela fiscalização quando da apuração do PIS pelo regime de competência, o que teria acarretado em *bis in idem* e tornaria insubsistente o crédito tributário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira - Relator

O Recurso Voluntário do contribuinte (fls. 814/826) atende aos requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo de Autos de Infração de PIS e Cofins, relativos aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2003, onde a decisão de primeira instância já julgou improcedente o lançamento de Cofins. Desta forma, remanesce a lide quanto ao Recurso de Ofício bem como quanto ao lançamento de PIS.

Preliminares de Nulidade

No recurso são invocadas circunstâncias envolvendo a disposição legal infringida que, na visão do contribuinte, eivam de nulidade o ato administrativo.

Diante da alegação de nulidade, cumpre notar que não se verifica nesses autos qualquer das hipóteses previstas no art 59 do Decreto nº 70.235/72, *in verbis*:

“Art. 59. São nulos;

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”

Sendo os atos e termos lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade, e garantido o mais absoluto direito de defesa, não há que se cogitar de nulidade dos autos de infração.

Ademais, prescreve o citado Decreto que:

“Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Numa leitura atenta dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo. Antes disso, não há que se falar em litígio ou cerceamento de direito de defesa.

Após a ciência do lançamento, o contribuinte tem o prazo de trinta dias para ter vista do inteiro teor do processo no Órgão Preparador e apresentar impugnação escrita, instruída com os documentos em que se fundamentar, exercitando seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Prova da inexistência de prejuízo ao direito de defesa do interessado é sua defesa, na qual rebateu cada uma das acusações, demonstrando ter plena compreensão e entendimento das infrações apontadas.

Ainda, os Termos de Intimação Fiscal e suas respostas, conforme juntados aos autos, bem como o Termo de Verificação Fiscal de fls. 20/23 e as planilhas que o acompanham, fls. 24/28, confirmam que se encontra plenamente identificado nos autos o objeto da exigência aqui discutida, qual seja, a incidência da contribuição sobre as variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio vinculados a importações de mercadorias e de contratos de financiamento junto ao BNDES e à empresa MITSUI.

Portanto, devem ser repelidas as alegações preliminares de nulidade por suposto cerceamento de defesa e alegada falta de motivação. Como já visto, tratar-se aqui de um processo formalmente revestido de todas as condições de legalidade, onde o contribuinte foi cientificado de todos os elementos constantes dos autos, os quais se revelam suficientes para a compreensão do lançamento e julgamento da lide.

Tributação das Variações Cambiais Ativas - PIS na vigência da Lei nº 10.637/02

As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações da pessoa jurídica, em razão da taxa de câmbio ou outros índices, integram o conceito de receita do PIS não cumulativo, pois na base de cálculo da Contribuição encontram-se inseridas a totalidade das receitas auferidas (salvo as exceções legais) pela pessoa jurídica, com a inclusão daquelas de natureza financeiras, conforme prescrito no art. 1º da Lei nº 10.637/02:

A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil

O Termo de Verificação Fiscal - TVF, aponta que as variações cambiais ativas (positivas) auferidas e não incluídas na base de cálculo do PIS compõem-se de "processos de importação" e outros contratos de empréstimos celebrados em moeda estrangeira e, portanto, sujeitos às oscilações de taxa de câmbio, e não foram contabilizados ou apurados pela contribuinte conforme a legislação contábil e tributária.

A Recorrente insurge-se contra a forma de apuração das contribuições, argumentando que o modelo utilizado pela Fiscalização acarreta a tributação de uma mesma receita duas vezes ou mais. No entender da contribuinte, as receitas deveriam ser reconhecidas apenas no momento de sua liquidação, a fim de evitar a tributação de uma mesma receita enquanto a taxa de cambio varia no decorrer do período de apuração.

Suscita que foram glosadas uma série de importações e que foram classificadas as variações cambiais delas decorrentes como despesas/receitas financeiras.

Não se justifica a surpresa da contribuinte quanto à indicação dos "processos de importação" no auto de infração, tampouco lhe faltou fundamentação jurídica como se verá.

O levantamento fiscal das variações cambiais em relação a tal rubrica teve como suporte os documentos pertinentes às importações (denominados "processos"), cuja relação encontra-se consignada no quadro elaborado pela contribuinte às folhas 34/37. E mais, os valores obtidos para a elaboração de planilha da qual resultou a autuação fiscal é proveniente da escrita da recorrente, extraída da conta "Variações Cambiais", de nº 360300003 (fls. 67/73), que se presume escoradas em contratos de câmbio, faturas comerciais e pro-formas, extratos bancárias, e etc. Em tal conta, igualmente, estão lançados os valores dos resultados cambiais dos demais contratos sujeitos à variações monetárias ("BNDES", "MITSUI").

Aduz também a recorrente que não haveria norma para a tributação das importações em 2003, pois esta somente foi autorizada com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, sendo instituídas as contribuições pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Neste ponto, por bem fundamento transcrevo os argumentos da decisão recorrida para afastar a pretensão da recorrente, os quais adoto como razão de decidir neste tópico:

Os valores constituídos no presente Auto de Infração foram calculados sobre as receitas financeiras não incluídas na base de cálculo do PIS pelo contribuinte, apuradas no curso do procedimento de fiscalização, conforme o demonstrativo de fls. 21/25. Portanto, não foram “glosadas uma série de importações”, como afirma o impugnante, mas sim tributadas as variações cambiais decorrentes de contratos de câmbio assinados quando da importação de mercadorias. O próprio contribuinte esclarece à fl. 573 (nota de rodapé) que a variação cambial, nesse caso, “é a diferença entre a data da internação da mercadoria no Brasil (dólar fiscal) e a data do fechamento do câmbio para pagamento da invoice”.

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, autorizou a tributação de contribuições sociais sobre a importação de produtos estrangeiros e serviços. E a Lei nº 10.865, de 2004, por sua vez, instituiu a Cofins e o PIS sobre as referidas importações de mercadorias e serviços. Porém, tanto do ponto de vista contábil como fiscal, as variações monetárias recebem tratamento distinto. As variações monetárias dos direitos de crédito, em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais, têm natureza de receita financeira, conforme se depreende do art. 9º, da Lei nº 9.718, de 1998, e

como tal devem integrar a receita bruta da empresa, base de cálculo do PIS, independentemente do tratamento fiscal dispensado às importações de mercadorias que lhes deram origem.

O auferimento da receita decorrente da variação cambial não deriva da operação de importação em si, mas do incremento patrimonial causado pela valorização da moeda nacional em relação à estrangeira. Portanto, pouco importa a origem do valor contratado em moeda estrangeira, bastando ser de propriedade da empresa para que a variação cambial ativa influencie positivamente em seu resultado tributável. A incidência das contribuições sobre a importação de mercadorias ou serviços está vinculada à operação de importação; a receita de variação cambial está vinculada à variação da moeda estrangeira (compra e venda de moeda estrangeira). Tendo origens e fatos geradores perfeitamente distintos, não há como classificar-se ambas da mesma forma, estendendo os efeitos previstos para a importação à receita financeira a ela relativa. Assim, a variação cambial positiva, também denominada de variação cambial ativa, tem natureza jurídico-contábil de receita financeira, e, por esse motivo, é tributável pelo PIS no período abrangido pela apuração fiscal.

Assim, incontestemente que a recorrente incorreu em variações cambiais ativas, pois seus documentos e contabilidade apontam para esta constatação. Legítima a autuação em face da não inclusão das receitas auferidas com as variações cambiais dos contratos em moeda estrangeira na base de cálculo da Contribuição para o PIS.

Nesse sentido já se pronunciou este Conselho no acórdão nº 3801-003.886:

LEI 10.637/2002. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, não cumulativa, compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações de conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, com exceção apenas das excluídas por lei. (Acórdão 3801-003.886. Processo nº 10882.003075/2004-50. Sessão de 23/07/2014. Relator Cons. Paulo Sergio Celani)

Passo seguinte, é a verificação do acerto na forma de apropriação e contabilização nos termos prescritos pela legislação, ou seja, necessário apreciar o momento da contabilização da receita com origem na variação cambial.

Adiante se verá a modificação legislativa e a possibilidade de adoção do regime de caixa ou de competência para a contabilização da variação monetária da qual poderá resultar receita a ser incluída na base de cálculo das Contribuições para PIS e Cofins. Por ora, cumpre apontar que no regime de caixa a apuração se dá na liquidação da operação; no regime de competência, a atualização da obrigação da qual pode decorrer a receita é realizada em períodos mensais.

Nesse mister a autoridade fiscal intimou a recorrente a informar qual o regime adotado para a escrituração das variações cambiais; se o de caixa ou de competência (item "4.7, termo de Intimação à fl. 30). A resposta foi a adoção do regime de competência, fornecida à fl. 33, também confirmada em seu recurso voluntário (fl. 821), conforme imagem:

Atendendo parcialmente ao termo de início de Fiscalização de 14/12/2006, estamos apresentando os seguintes documentos:

Item - 4 (ano 2003)

4.1 Declaração de Importação;

4.2 contrato comercial ou pedido de compra;

4.3 contrato de fechamento de câmbio;

4.5 notas fiscais de entrada;

4.6 planilha contendo relação de todas as importações efetuadas no período; e

4.7 regime de competência consta no contrato de câmbio, tanto quanto valor em moeda estrangeira e taxa de câmbio utilizada. }

Dispõe o art. 30 da MP nº 2.158-35/01:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.

§ 1o À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência.

§ 2o A opção prevista no § 1o aplicar-se-á a todo o ano-calendário.

§ 3o No caso de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias, em anos-calendário subsequentes, para efeito de determinação da base de cálculo dos tributos e das contribuições, serão observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal.

(...)

Como se vê, o art. 30 veio trazer um marco modificativo na forma de apuração das variações cambiais a serem incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins. Assim, para os fatos geradores a partir de janeiro de 2000, há expressa previsão legal para que se adote o regime de caixa na apuração de tais receitas. A exceção é a opção pelo regime de competência, comunicada formalmente à Receitas Federal a ser exercida e observada durante todo o ano-calendário.

A alteração foi explicitada pela Exposição de Motivos nº 859/1999, que acompanhou o texto da MP nº 1.858-10/1999 que, após reedições, resultou na MP nº 2.158-35/01 cujos itens 9 e 10 reproduzo:

“9. Os arts. 30 e 31 da proposta têm por objetivo permitir que as receitas e despesas financeiras decorrentes de variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, sejam consideradas na determinação da base de cálculo do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, bem assim da determinação do lucro da exploração, quando de sua efetiva realização.

10. Justifica-se tal proposição, tendo em vista que o reconhecimento, para fins tributários, pelo regime de competência, de receita decorrente de variações cambiais nem sempre representa um resultado definitivo para o beneficiário, vez que a taxa de câmbio pode oscilar em função de diversos fatores econômicos. Assim, uma receita produzida por um determinado ativo ou passivo em um primeiro momento pode ser absorvida, total ou parcialmente, em um momento posterior, pelo mesmo ativo ou passivo, em razão da oscilação da taxa de câmbio. Na verdade, em um sistema de taxas flutuantes, como o atual vigente, o resultado decorrente de variação cambial só será efetivo quando do encerramento da operação que lhe deu origem.

Denota-se que a determinação legal do dispositivo é que a adoção do regime de caixa ou do regime de competência, para o reconhecimento das variações monetárias em razão da taxa de câmbio, seja da pessoa jurídica, cuja definição, por óbvio, vai depender exclusivamente da sua conveniência; o que significa dizer, não é imposta pelo Fisco ou sua autoridade fiscal.

A adoção do regime de competência implica o reconhecimento contábil da receita correspondente a uma determinada operação e, portanto, o momento de seu registro nas demonstrações financeiras, quando esta operação estiver concluída juridicamente, e não apenas financeiramente. Assim, no caso de uma transação em moeda estrangeira o registro contábil dar-se-á pela conversão da taxa de câmbio da data do contrato, que sofrendo oscilações em razão da flutuação da taxa cambial, a variação cambial será reconhecida em cada período de encerramento do balanço, até a data da liquidação.

Dessa forma, nas demonstrações financeiras da recorrente, a diferença entre o preço da moeda estrangeira na data do contrato e o seu preço na dada do encerramento periódico do balanço patrimonial, caracterizou-se a variação monetária ativa (em razão da taxa de câmbio superior na data do balanço em comparação com a data do contrato), e deveria ser reconhecida pelo regime de competência e apurado os tributos, no caso PIS, conforme a opção realizada pela recorrente.

Ocorre que nenhum dos procedimentos (o reconhecimento pelo regime de competência adotado e a apuração do PIS) foi efetuado pela recorrente, do que decorre a correta apuração e lançamento da falta do PIS no regime não cumulativo pela autoridade fiscal.

Neste mesmo sentido há decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

REGIME DE APURAÇÃO. MP N° 2.15835/2001. OPÇÃO.

Tendo feito a opção de que trata o § 1º do art. 30 da MP n° 2.15835/2001, as variações monetárias deverão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência. (Acórdão 9303-004.605. Processo n° 11080.011288/2003-72. Sessão de 25/01/2017. Relator Cons. Charles Mayer de Castro Souza)

VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE APURAÇÃO.

À opção da pessoa jurídica, que valerá para todo o ano-calendário, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo de todos os tributos e contribuições referidos no caput deste artigo, segundo o regime de competência ((art. 30 da Medida Provisória MP n° 2.15835, de 2001) (Acórdão 9303-004.754. Processo n° 13204.000007/2005-08. Sessão de 22/03/2017. Relator Cons. Charles Mayer de Castro Souza)

O impugnante entende que a tributação das receitas de variação cambial implica tributar mera expectativa de receita. Esta irresignação foi enfrentada no acórdão recorrido, que novamente transcrevo e com manifestação de completa aquiescência:

Ora, se o contribuinte tinha o direito garantido por lei de apurar o IRPJ, a CSLL, o PIS e a Cofins incidentes sobre as variações cambiais quando da liquidação das correspondentes operações, ou seja, pelo regime de caixa, mas optou (fls. 30 e 37) pela adoção do regime de competência, não cabe agora contestar a sistemática por ele escolhida, pretendendo modificar a base de cálculo utilizada no Auto de Infração, que foi apurada com base nos registros contábeis da empresa. Tal opção é do contribuinte, não cabendo à autoridade fiscal modificá-la ou exercê-la em nome da empresa, ou, ainda, adotar um regime híbrido, com a efetivação de “ajustes em meses subsequentes com a exclusão dos valores tributados nos meses anteriores”, como sugere o autuado.

Do Recurso de Ofício

O presente Recurso de Ofício foi interposto pela 1ª Turma da DRJ/Belo Horizonte (MG) contra a decisão proferida pelo Acórdão n° 02-27.578, de sua lavra (fls. 791/806), da qual transcrevo os trechos abaixo (grifos nossos):

O contribuinte, entre outras alegações, contesta o lançamento da Cofins sob o argumento de inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998. Aqui, é preciso examinar a questão do alargamento da base de cálculo provocada pela Lei n° 9.718, de 1998.

(...)

No entanto, no julgamento dos Recursos Extraordinários (RE) n's 390.840, 346.084 e 358.273, o Supremo Tribunal Federal

(STF) considerou inconstitucional a alteração trazida pelo §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, relativamente A definição da base de cálculo das contribuições, por meio de acórdãos do Tribunal Pleno, transitados em julgado, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis.

(...)

Dessa forma, resta atingido o objetivo pretendido no texto do art. 26-A do Decreto 70.235, de 1972, acima transcrito, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

(...)

Nesse contexto, uma vez que **o lançamento de Cofins abrange os períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2003, quando ainda estava em vigor a tributação baseada na Lei nº 9.718, de 1998, impõe-se excluir as exigências da contribuição incidentes sobre as receitas que não se enquadrem no conceito de faturamento adotado na Lei Complementar IV 70, de 1991, qual seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, conforme o objeto social da empresa. Assim, como foram tributadas exclusivamente as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais, deve ser cancelado integralmente o Auto de Infração de Cofins.**

O valor do crédito exonerado diz respeito à totalidade da autuação em relação à Cofins, cujo valor do tributo e multa a alcança a cifra de R\$ 3.054.647,52, que ultrapassa o limite de alçada para fins do necessário recurso de ofício.

Portanto, conheço do recurso de ofício.

Como se vê, a matéria em questão já foi decidida em sede de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, o que determina o seu acatamento por este Conselho, conforme dispõe o artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, o qual prescreve a necessidade de reprodução, pelos Conselheiros, das decisões definitivas de mérito proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, na sistemática da repercussão geral:

§ 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. 543B e 543C 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.

No caso, cabe mencionar que é pacífica a jurisprudência do CARF quanto à necessidade de reprodução das decisões proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins.

Em face do exposto, entendo que deve ser negado provimento ao Recurso de Ofício.

Processo nº 10680.001318/2008-15
Acórdão n.º **3201-003.465**

S3-C2T1
Fl. 16

Conclusão

Diante de tudo ante exposto, voto para NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício para manter a exclusão da exigência da Cofins lançada na vigência do regime cumulativo e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário para manter a exigência de PIS sob a égide da Lei nº 10.637/02 em decorrência do auferimento de receitas provenientes das variações monetárias de contratos celebrados em moeda estrangeira.

Paulo Roberto Duarte Moreira.