MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15746.720681/2020-31**
ACÓRDÃO	3101-004.779 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CLARO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 01/01/2016

PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.VARIAÇÃO MONETÁRIA CAMBIAL SOBRE ROYALTIES. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A receita financeira decorrente de variação cambial sobre valores a receber a título de royalties pela cessão de uso de marca a partes domiciliadas no exterior não se submete ao benefício da alíquota zero previsto no art. 1º, § 3º, I, do Decreto nº 8.426/15.

VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

O benefício da alíquota zero previsto no art. 1º, § 3º, II, do Decreto nº 8.426/15 é restrito às receitas financeiras de variação cambial sobre "obrigações contraídas" pela pessoa jurídica. O termo "obrigações", em sua acepção técnica, contábil e jurídica, refere-se às dívidas e deveres que compõem o passivo da entidade.

PRECEDENTE DO STF. RE 627.815/PR.

A tese firmada pelo STF no RE 627.815/PR, que garante imunidade à variação cambial de receitas de exportação, não se aplica ao caso. A *ratio decidendi* do precedente está ligada à desoneração da exportação de bens e serviços para fomento da competitividade nacional, que não se estende à remuneração royalties ou investimentos.

MULTA DE OFÍCIO. PERCENTUAL DE 75%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AFASTAMENTO.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 75%, previsto no art. 44, I, da Lei nº 9.430/96, decorre de expressa previsão legal, constituindo ato vinculado da autoridade fiscal. Descabe a este Conselho Administrativo a

DOCUMENTO VALIDADO

Original

análise de constitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula CARF nº 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues e Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago que davam provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a cobrança sobre a variação cambial sobre royalties pela cessão de uso de marca.

Assinado Digitalmente

Luciana Ferreira Braga – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Renan Gomes Rego, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Eduardo Gargiulo Ornelas Santiago, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por CLARO S.A. em razão de impugnação julgada improcedente, a qual foi apresentada em face de auto de infração lavrado para constituição de créditos tributários de Contribuição para o PIS/Pasep, e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos períodos de apuração de 01/2016 a 12/2016.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática, bem como os fundamentos da impugnação apresentados pelo contribuinte, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 742 e seguintes):

DOCUMENTO VALIDADO

No curso da ação fiscal foram detectadas irregularidades, com repercussão no aspecto tributário, que foram descritas no Termo de Verificação Fiscal (PIS/COFINS – RECEITA FINANCEIRA) de fls. 555 a 569.

Em apertada síntese, durante o procedimento fiscal verificou-se discrepância entre as informações constantes da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) e as bases de cálculo de PIS e COFINS informadas na EFD-Contribuições, relativamente a receitas financeiras. Além disso, foram identificadas duas contas contábeis de Variação Cambial Ativa sujeitas à tributação prevista art. 1 do Decreto 8.426 de 1 de abril de 2015. Após reapuração das bases de cálculo, a fiscalização aplicou as alíquotas previstas no artigo 1º'do Decreto nº'8.426/2015, calculando as contribuições devidas. Na sequência, aplicou as multas disciplinadas no artigo 44 da Lei nº9.430/1996 .

A ciência dos Autos de Infração e documentos conexos ocorreu em 30/12/2020 (fls. 592/593).

Impugnação

Em 29/01/2021, foi apresentada Impugnação de fls. 597 a 633, em que a empresa, inicialmente, apresenta contextualização dos fatos, descrevendo brevemente o procedimento fiscal, apontando as rubricas que deram origem ao lançamento (Variação cambial sobre Royalties a receber; Variação cambial ativa de investimento em coligada; e Juros sobre debêntures, juros remuneratórios – Star One e Variação cambial sobre depósitos judicial) e indicando o enquadramento da multa exigida (art. 44, I da Lei nº 9.430/96).

Em seguida, informa que optou por recolher o valor exigido em relação aos Juros sobre debêntures, juros remuneratórios – Star One e Variação cambial sobre depósitos judicial, “de modo que o respectivo crédito tributário está extinto, nos termos do artigo 156, I, do Código Tributário Nacional”.

Quanto aos demais itens, entende que nenhum valor é devido. Cita posicionamentos do STF que confirmariam o seu entendimento. Alega que a cessão de uso de marca para terceiro situado no exterior configura exportação de mercadoria, a atrair a imunidade das contribuições. Entende que a variação cambial sobre investimento avaliado pela equivalência patrimonial em coligada no exterior enquadra-se não apenas na imunidade prevista pelo texto constitucional, como também na previsão do artigo 1º, § 3º, II do Decreto nº 8.426/2015.

Considera que em ambos os casos a exigência do PIS e da COFINS não procede. Na sequência, a impugnante produz as seguintes alegações, em síntese:

Do descabimento das contribuições exigidas sobre as receitas contabilizadas nas contas 427749990 e 437747100.

Após um breve histórico legislativo da contribuição ao PIS e da Cofins, a impugnante salienta que a exigência das contribuições ora em discussão está

DOCUMENTO VALIDADO

baseada no caput do artigo 1º do Decreto nº 8.426/2015. Passa, então, a dispor sobre os fundamentos que ensejariam a improcedência da cobrança.

Discorrendo sobre o posicionamento da fiscalização, que teria entendido que as variações cambiais estariam sujeitas ao PIS e à Cofins, dado que os royalties recebidos pela Impugnante em decorrência da cessão de uso da sua marca não seriam decorrentes da exportação de mercadorias e que a avaliação de investimento em coligada no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, não seria uma obrigação contraída pela pessoa jurídica, a impugnante argumenta que tais entendimentos colidem com o posicionamento do STF sobre o tema, exarado em sede de repercussão geral no bojo do RE 627.815/PR, no qual se decidiu que a imunidade prevista no texto constitucional alcança a integralidade das receitas que resultam da exportação, incluída, aí, a variação cambial positiva decorrente de contrato de exportação.

Transcreve trechos do relatório e da decisão judicial, defendendo que a Ministra Relatora "houve por bem esclarecer que o entendimento da Corte, firmado em diversos julgados que tiveram o condão de analisar o tema da imunidade, era no sentido de que conferir-lhe alcance mais amplo, de modo a garantir a efetividade da norma constitucional". Que a mesma relatora "ainda mencionou que o texto constitucional, ao prever a imunidade sobre "as receitas decorrentes de exportação", acabou por conferir maior abrangência à desoneração, dado que o termo utilizado --- "decorrentes" --- traduz a ideia de que todas as receitas que "resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa" estarão abrangidas pela imunidade prevista".

Alega que é impositiva a aplicação da decisão do STF no bojo do RE 627.815/PR, a teor do artigo 62, § 2º do Regimento Interno do CARF. Cita decisões recentes, "em casos iguais", em que o CARF aplicou a decisão proferida pelo STF, sob o rito da repercussão geral.

Transcreve a redação do artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal e assevera que "a autoridade fiscal autuante, ao entender pela incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, acabou por impor condições à imunidade prevista pelo texto constitucional, o que não se pode admitir".

Analisa o art. 1º do Decreto nº 8.426/2015 para concluir que, "a prevalecer o entendimento da d. autoridade fiscal autuante, ter-se-á inequívoca afronta ao texto constitucional". Aduz que inexiste, na Constituição Federal, autorização para medidas dessa natureza. Que, em alguns casos, o constituinte foi expresso ao impor restrições à imunidade ou ainda ao fazer referência à lei que deve ser observada, como, por exemplo, no caso dos impostos, no art. 150, VI, § 4º e no art. 195, § 7º. "Todavia, o mesmo não ocorreu no caso da imunidade das receitas de exportação pelas contribuições sociais. O constituinte foi expresso e não concedeu autorização para restringir, condicionar tal imunidade".

Cita decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que, no seu entender, confirma tal entendimento. Argumenta que, "como nenhuma condição

DOCUMENTO VALIDADO

foi imposta pelo constituinte à imunidade das contribuições ao PIS e da COFINS sobretudo no caso das receitas financeiras, não caberia à d. autoridade fiscal fazê-lo".

Transcreve decisões do CARF no sentido de que toda e qualquer receita decorrente de operação de exportação está imune das contribuições, desde o advento da EC nº 33/2001.

Conclui que "não pode prevalecer a autuação em comento, dado que a d. autoridade fiscal não pode impor condições, limitações à imunidade prevista pelo texto constitucional, sob pena de usurpar a competência funcional que lhe foi outorgada".

Da exigência das contribuições sobre as receitas registradas na conta Variação Cambial de Royalties a receber.

Quanto à exigência das contribuições sobre as receitas registradas na conta 427749990 (variação cambial de royalties a receber), a impugnante transcreve trecho do Termo de Verificação Fiscal para salientar que "de acordo com o entendimento da d. autoridade fiscal, os royalties recebidos pela Impugnante em razão da cessão de uso da sua marca não configurariam receita decorrente exportação de bens ou serviços, de modo que não se enquadrariam na previsão do artigo 1º, § 3º, I do Decreto nº 8.426/2015, sujeitando-se à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS".

Este entendimento não pode prevalecer, posto que decorre de uma interpretação restritiva da imunidade prevista pelo artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal, o que contraria o posicionamento do STF firmado em repercussão geral.

Transcreve ementa e trecho do voto de decisão do CARF, que, em caso análogo ao presente, em que se discutiu a tributação dos royalties recebidos por força da exportação de tecnologia, decidiu pela aplicação da imunidade prevista pelo artigo 149, § 2º, I do texto constitucional, por equiparar a exportação de tecnologia à exportação de qualquer outro tipo de produto ou serviço. Descreve as premissas adotadas no voto do relator:

(i) os legisladores, ao estabelecerem a isenção da receita da exportação de mercadoria por meio dos art. 5º, § 1º da Lei nº 10.637/2002 e 6º, § 1º da Lei nº 10.833/03, não tiveram por escopo restringir o alcance do vocábulo mercadoria;

(ii) a tecnologia é um produto passível de ser comercializado, de modo não há justificativa para não reconhecer a isenção da receita oriunda de sua exportação;

(iii) exportar tecnologia possui a mesma dignidade que exportar qualquer outro tipo de produto e serviço;

(iv) os Ministros das mais Altas Cortes, ao analisarem o tema, conferiram interpretação ampla à base tributada pelas contribuições para alcançar aluguéis, participações, remunerações e royalties. Por conseguinte, delas estão excluídas as receitas de exportação, sem qualquer restrição; e

DOCUMENTO VALIDADO

(v) o art. 149, § 2º, I da Constituição Federal estabelece a imunidade das receitas decorrentes de exportação, no que se refere às contribuições sociais. O E. STF, ao analisar tal artigo quando do julgamento do RE 627.815/PR, reconheceu que a imunidade deve ser garantida de maneira ampla, dado que a finalidade do legislador, ao estabelecer maior amplitude à desoneração constitucional, foi proteger a exportação e a receita dela decorrente.

Comenta que os fundamentos utilizados pelo acórdão que deu provimento ao recurso interposto no processo nº 10670.000537/2003-91 aplicam-se inteiramente ao caso em tela, que envolve o recebimento de royalties pela cessão do uso da marca da Impugnante, situação que pode ser considerada como exportação de bens ou serviços, na esteira da jurisprudência do CARF.

Traz julgado do TRF da 3ª Região, que, em caso análogo, reconheceu a imunidade dos royalties recebidos em razão do fornecimento de tecnologia, dado que o alcance da imunidade prevista pelo artigo 149, § 2°, I da Constituição Federal suplanta a literalidade dos dispositivos legais que falam em mercadorias e serviços.

Conclui que as receitas autuadas são imunes à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS.

Do descabimento das contribuições exigidas sobre as receitas registradas na conta Variação Cambial Ativa de Investimentos em Coligada

A impugnante considera descabidas, ainda, as contribuições exigidas sobre as receitas registradas na conta 437747100 “Aplicações Financeiras – Variações Cambiais – ATL Cayman (Variação Monetária Ativa)”. Tais valores se referem a receitas financeiras decorrentes de variação cambial relativa a investimentos avaliados pela equivalência patrimonial em coligada no exterior.

Entende que “tais receitas estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, por expressa disposição legal no art. 1º, §3º, II, do Decreto nº 8.426/15, com as alterações introduzidas pelo Decreto nº 8.451/2015”.

Alega que o entendimento do fisco, de que o investimento que originou a variação cambial não corresponderia a uma obrigação contraída pela pessoa jurídica, “além de absurdo, ilógico e incoerente, desprestigia o conteúdo da norma legal, sendo verdadeiramente uma argumentação forçada somente para justificar a autuação das receitas em tela”.

Cita doutrinadores para concluir que “o investimento realizado pela Impugnante em coligada no exterior se apresenta, pois, como obrigação por ela contraída”. Esclarece que “o fato de o investimento ter o potencial de retornar receitas (lucro) à Impugnante não afasta deste a caracterização de obrigação contraída”.

Menciona o art. 1001 do Código Civil, o art. 122 da Lei de Sociedade por Ações, o art. 247 da Lei das S.A. e o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM 835/2019 e

DOCUMENTO VALIDADO

pela NBC TG Estrutura Conceitual, do Conselho Federal de Contabilidade, para concluir que, "no caso em exame, há verdadeiras obrigações entre a companhia e a sociedade estrangeira coligada, que decorrem do seu vínculo societário, conforme dispõem a Lei das S.A. e o Código Civil. Portanto, as variações cambiais atreladas à equivalência patrimonial decorrem, ineludivelmente, de obrigação contraída pela companhia, a atrair a incidência da alíquota zero de PIS e COFINS, na forma do art. 1º, § 3º, II, do Decreto 8.426/05".

Alega que "o Fisco Federal está a criar verdadeira restrição ao benefício de alíquota zero NÃO PREVISTA EM LEI. Trata-se de pura criação pelo Fisco Federal, desprovida de qualquer substrato jurídico, em inequívoca violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica".

Cita o art. 110 do Código Tributário Nacional para alegar que "em hipótese alguma, poderia o Fisco Federal distorcer o conceito de obrigação contraída, apenas para forçar a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras da Impugnante".

Afirma que o STF, no julgamento do RE 627.815/PR, "foi preciso ao concluir que o Fisco Federal não pode desvirtuar o sentido expresso da lei tributária, procurando achar brechas que autorizem a tributação de receitas que, por força legal, não devem ser tributadas. Tal como decidido pela E. Corte no citado precedente, a imunidade constitucional deve ser interpretada de forma integrativa, e não literal, pelo seu mais longo alcance. E diferente não pode ser com relação à alíquota zero". Conclui que "é de rigor o cancelamento do Auto de Infração ora em combate".

Da desproporcionalidade e não razoabilidade da multa imposta à Impugnante.

Após salientar que, em razão de nada dever para o Fisco, não há se falar em descumprimento de obrigação tributária e, consequentemente, em imputação de multa, a impugnante afirma que demonstrará que o percentual aplicado de 75% com fundamento no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 não merece prevalecer.

De início, registra seu entendimento sobre o art. 142 do CTN, postulando que a autoridade administrativa não está vinculada ou restrita à penalidade, podendo o fisco, diante de caso concreto, em que restar evidenciado que a atitude do contribuinte não tinha por escopo fraudar o fisco, "optar pela não aplicação da penalidade ou, ainda, pela sua aplicação em percentual inferior ao previsto em lei".

Considera exatamente esta a situação em tela. Afirma que "não recolheu as contribuições ao PIS e da COFINS sobre as contas ora em discussão em razão da imunidade constitucionalmente prevista, nos termos da legislação e jurisprudência pátria. Sendo assim, mister seja relevada a multa que lhe está sendo exigida ou, ainda, reduzida, conforme autorizado pelo art. 142 do CTN".

Cita caso semelhante em que o TRF4 deixou de aplicar a penalidade prevista pelo artigo 44, I, da Lei nº 9.430/96, por entender que não houve mera falta de

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

pagamento do tributo, mas o seu pagamento na forma como o contribuinte entendia correto. Registra que, a prevalecer a cobrança em tela, entendeu o TRF4 que a cobrança assumiria caráter confiscatório.

Menciona nesse sentido que também decidiu o STF, em sede de ação declaratória de inconstitucionalidade, que a desproporção entre o tributo e sua consequência, a multa, evidencia seu caráter confiscatório, atentando contra o direito de propriedade do contribuinte. E que a Corte Suprema já decidiu que, em matéria tributária, o ato administrativo - a exemplo daquele que imputou a multa à Embargante - deve guardar, necessariamente, consonância com a razoabilidade e a proporcionalidade.

Conclui que "não pode prevalecer a multa em questão imposta à Impugnante, dado que a mesma não atende aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco".

Do Pedido

"Diante do exposto, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de novos documentos, a teor do artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, requer a Impugnante que seja julgada procedente a presente Impugnação, cancelando-se os débitos exigidos a título das contribuições ao PIS e da COFINS objeto do Auto de Infração em epígrafe, como medida de Justiça".

Ao julgar a Impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ a julgou improcedente, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

DECISÕES JUDICIAIS/ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE.

Não é competência de a autoridade julgadora administrativa afastar a aplicação de dispositivos legais por alegação do contribuinte de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, salvo os casos previstos em lei. MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A atividade administrativa de julgamento é vinculada às normas legais vigentes, não podendo ser afastada a aplicação de percentual de multa definido em lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 PROTESTO PELA JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

A prova documental deve ser apresentada junto da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS SOBRE ROYALTIES. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo uso ou exploração da marca, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais sobre tais royalties não se enquadram na hipótese de manutenção da alíquota zero prevista no § 3º, I do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015. REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS SOBRE INVESTIMENTOS EM COLIGADAS. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE. Por representarem direitos da impugnante, contabilizáveis no ativo, os investimentos em coligadas não configuram obrigações contraídas pela pessoa jurídica, razão pela qual as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais ativas de investimentos em coligadas não se enquadram na hipótese de manutenção da alíquota zero prevista no § 3º, II do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS SOBRE ROYALTIES. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo uso ou exploração da marca, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais sobre tais royalties não se enquadram na hipótese de manutenção da alíquota zero prevista no § 3º, I do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015. REGIME NÃO CUMULATIVO. RECEITAS FINANCEIRAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS SOBRE INVESTIMENTOS EM COLIGADAS. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE. Por representarem direitos da impugnante, contabilizáveis no ativo, os investimentos em coligadas não configuram obrigações contraídas pela pessoa jurídica, razão pela qual as receitas financeiras decorrentes de variações cambiais ativas de investimentos em coligadas não se enquadram na hipótese de manutenção da alíquota zero prevista no § 3º, II do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015.

Em suas razões recursais, a Recorrente, alegou em síntese, que:

DOCUMENTO VALIDADO

- Deve ser aplicado no presente caso o que restou decidido no RE 627.815/PR, que decidiu que a imunidade prevista no texto constitucional alcança a integralidade das receitas que resultam da exportação, incluída a variação cambial positiva decorrente de contrato de exportação;

- A imunidade das receitas de exportação prevista no texto constitucional (art. 149, §3º, I) não pode sofrer limitação;

- O CARF, em caso análogo ao presente, em que se discutiu a tributação dos royalties recebidos por força da exportação de tecnologia, decidiu pela aplicação da imunidade – equiparando a exportação de tecnologia à exportação de qualquer outro tipo de produto ou serviço (processo nº 10670.000537/2003-91);

- O caso em comento, envolve o recebimento de royalties pela cessão do uso de marca – que deve ser considerada como exportação de bens e serviços;

- O art. 1º, §3º, II, do Decreto nº 8426/15 não faz qualquer ressalva de que receitas financeiras de variação cambial, para estarem sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, não possam ser provenientes de investimento;

- Que a multa de 75% aplicada não atende aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Ferreira Braga, Relatora.

Recurso tempestivo. Passo à análise do mérito.

Inicialmente, faz-se necessário afastar a tese do contribuinte de que deva ser aplicado ao caso em questão o RE 627.815/PR, eis que o que restou decidido no referido julgado do Superior Tribunal Federal é de que é inconstitucional a incidência de contribuição de PIS e COFINS sobre a receita decorrente de **variação cambial ativa obtida nas operações de exportação de produtos.**

Veja que, a il. Ministra relatora esclareceu no seu voto que as receitas advindas de variações cambiais ativas são consequência direta das operações de exportação de bens e/ou serviços (conjugadas à oscilação cambial favorável), qualificando-se como “receitas decorrentes de exportação”.

E ainda restou estabelecido que a imunidade deve ser concedida não apenas as receitas de exportação, mas as receitas decorrentes de exportação de bens e serviços:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> Corrobora, por fim, o presente posicionamento, o fato de a imunidade em questão não ser concedida apenas às "receitas de exportação", senão às "receitas decorrentes de exportação" (art. 149, § 2º, I). O adjetivo "decorrentes" confere maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional; evidencia, por consequência, a intenção, plasmada na Carta Política, de se desonerarem 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.

Denota-se que a *ratio decidendi* do referido julgado foi a necessidade de desonerar a cadeia de exportação para aumentar a competitividade do produto e do serviço brasileiro no mercado global. Essa lógica não se aplica à remuneração de capital ou de direitos intangíveis desvinculados de uma operação de venda de mercadoria ou da prestação de uma atividade (obrigação de fazer) para o exterior, como é o caso dos royalties pela cessão de uso de marca e dos rendimentos de aplicações financeiras.

No presente caso, denota-se que o contribuinte pretende que seja reconhecida a imunidade para variação cambial sobre royalties pela cessão de uso de sua marca, bem como de aplicações financeiras, o que não encontra respaldo legal, nem sequer na jurisprudência acima colacionada, que tratou apenas da imunidade de bens e serviços.

Ademais, quanto a jurisprudência do CARF em que o contribuinte requer seja aplicado o mesmo entendimento, cumpre esclarecer que esse Tribunal deve pautar suas decisões pela estrita legalidade e pela análise individual de cada caso concreto, não sendo vinculado a decisões administrativas ou jurisprudenciais preexistentes, a não ser quando representativas da controvérsia ou julgadas sobre o regime de repercussão geral.

Variação Cambial Sobre Royalties pela cessão de uso de marca.

Conforme se denota do Termo de Verificação Fiscal, a controvérsia reside, primeiramente, em determinar se a receita de variação cambial em razão da cessão de uso da marca CLARO a partes domiciliadas no exterior estaria sujeita à alíquota zero para as contribuições PIS/COFINS, nos termos do art. 1º, §3º, inciso I, do Decreto nº 8.426/15.

O referido dispositivo legal prevê:

> Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações

DOCUMENTO VALIDADO

> realizadas para fins de hedge , auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.
>
> § 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:
>
> I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior;

Dada a previsão legal, o ponto crucial a ser dirimido é se a cessão de uso da marca (royalties), ainda que destinada a partes domiciliadas no exterior, pode ser equiparada à venda de bens ou à prestação de serviços, para fins de aplicação da alíquota zero.

Inicialmente, entendo que devemos analisar a natureza jurídica dos royalties, para fins de verificar se este se enquadrada como "exportação de bens e serviços" e, consequentemente, se deve ser aplicada a alíquota zero.

A prestação de serviços é um contrato onde uma pessoa (prestador) se compromete a realizar uma atividade específica em favor de outra (tomador), mediante remuneração, ou seja, envolve uma obrigação de fazer. Já pelo contrato de compra e venda, segundo o próprio Código Civil, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.

Entendo que, diferentemente da prestação de serviços, que envolve uma obrigação de fazer e a execução de uma atividade específica em favor de um terceiro, a cessão de uso de marca constitui uma obrigação de dar, caracterizada pela permissão de utilização de um direito intangível.

Cumpre salientar ainda que a distinção entre cessão de um direito e prestação de um serviço/bem encontra respaldo no direito privado com reflexos no campo tributário. Assim, de acordo com o que prevê o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, não cabendo interpretação para fins de concessão de um benefício fiscal restrito a exportação de bens e serviços.

Para responder ainda a presente controvérsia, como bem ressaltou o ilustre fiscal, a Receita Federal nas Soluções de Consulta nº 7063 de 2019 e 431 de 2017, esclareceram que royalties recebidos do exterior não configuram receita de venda de mercadoria ou prestação de serviços. Este entendimento não é uma mera interpretação administrativa, mas decorre da própria definição legal de royalties e da delimitação do alcance da não incidência das contribuições para o PIS/Pasep e COFINS sobre exportações:

> SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF07 Nº 7063, DE 30 DE SETEMBRO DE 2019
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep EXPORTAÇÃO. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual não se enquadram nas hipóteses de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep previstas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002.

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 431, DE 13 DE SETEMBRO DE 2017. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins EXPORTAÇÃO. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual não se enquadram nas hipóteses de não incidência da Cofins previstas no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 431, DE 13 DE SETEMBRO DE 2017. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º. Assunto: Processo Administrativo Fiscal.
>
> SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 431, DE 13 DE SETEMBRO DE 2017
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EXPORTAÇÃO. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual não se enquadram nas hipóteses de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep previstas no art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002. Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS EXPORTAÇÃO. ROYALTIES. INCIDÊNCIA. Os royalties recebidos do exterior, em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual não se enquadram nas hipóteses de não incidência da Cofins previstas no art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º.

Ademais, como bem ressaltou a DRJ, do qual o entendimento me filio:

> Inobstante a consulta referir-se aos royalties recebidos do exterior em pagamento pelo licenciamento de tecnologia, é importante observar que tal entendimento é plenamente válido e aplicável ao caso de royalties recebidos do exterior em razão da cessão de uso da marca, tendo em vista que o arcabouço legal e jurídico que pautou a Solução de Consulta é idêntico ao necessário para solucionar a presente contenda. Para que não reste dúvidas, transcrevo o trecho da referida solução de consulta, que contém as fundamentações que interessam ao presente litígio:
>
> NATUREZA JURÍDICA DOS ROYALTIES
>
> 17. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, firmou no universo tributário o conceito de royalties, conforme abaixo:
>
> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
>
> (...)
>
> c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

18. Por oportuno, cita-se o art. 17 da IN RFB nº 1.455, de 6 de março de 2014:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; e

19. Acerca da natureza jurídica dos royalties, esta Coordenação emitiu a Solução de Divergência (SD) Cosit nº 11, de 28 de abril de 2011, de onde se extrai:

4. Pode-se extrair dos autos que o cerne da questão é estabelecer se os Royalties, cessões de direito de uso ou licenças de uso são considerados prestação de serviços. Desta forma, preliminarmente vamos conceituar estas figuras jurídicas.

5. A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, firmou no universo tributário o conceito de Royalties, conforme abaixo:

(...)

6. O art. 23, acima reproduzido, para fins da legislação do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os Royalties, promovendo para estas espécies uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços. Incluir-se-ão na categoria de Royalties as aquisições de licenças de uso, inclusive de programas de computador, tendo estas, portanto, o mesmo tratamento.

7. Esta classificação está fundamentada no fato de que a locação de bens, a qual se assemelha os Royalties, constitui típica obrigação de dar. Ao contrário dos serviços que possuem característica de obrigação de fazer.

20. Ademais, de acordo com a definição dada pelo art. 22 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, regulamentado pelo art. 52 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto de Renda (RIR), “serão classificados como ‘royalties’ os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos”. Diante desse conceito legal, os royalties não configuram pagamento por venda de bens. 21. Resta suficientemente elucidado que a finalidade dos royalties é remunerar a propriedade industrial e intelectual, ou seja, o titular do direito que recebe a receita dele derivada, não se confundindo com receitas de venda de mercadorias ou de prestação de serviços.

NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES

DOCUMENTO VALIDADO

22. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, cabe transcrever o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

23. No mesmo sentido, quanto à Cofins, dispõe o art. 6º da Lei nº 10.833, de 2003:

Art. 6º A Cofins não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

24. Delineada a natureza jurídica dos royalties e verificada a abrangência da legislação tributária que dispõe sobre a não incidência das contribuições (exportação de mercadorias e prestação de serviços), infere-se que a contraprestação financeira (royalties) decorrente do licenciamento de tecnologia (patentes e know-how) encontra-se sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. (grifei)

Estando a remuneração pelo uso ou exploração da marca, tema objeto deste contencioso, descrito exatamente nos mesmos dispositivos legais que tratam da remuneração pelo licenciamento de tecnologia (uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação), é evidente que as conclusões da solução de consulta são plenamente aplicáveis ao caso em pauta, permitindo inferir que, delineada a natureza jurídica dos royalties e verificada a abrangência da legislação tributária que dispõe sobre a não incidência das contribuições (exportação de mercadorias e prestação de serviços), a contraprestação financeira (royalties) recebida pelo uso ou exploração da marca da impugnante encontra-se sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

A conclusão lógica é que, se os royalties recebidos do exterior pelo uso ou exploração da marca não gozam da imunidade constitucional, tal imunidade também não pode ser aproveitada em relação às receitas financeiras derivadas destes royalties, sendo imprópria a pretensão da impugnante de enquadramento destas receitas financeiras no § 3º, I do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015.

DOCUMENTO VALIDADO

A conclusão, portanto, é que se os royalties recebidos do exterior pelo uso da marca não se beneficiam da não incidência por não ser considerada receita de exportação de bem ou serviço, a variação cambial sobre esses mesmos royalties tampouco pode ser enquadrada na hipótese de alíquota zero prevista no art. 1º, §3º, I, do Decreto nº 8.426/15, pois o acessório segue o principal.

A alíquota zero para a variação cambial pressupõe uma operação de exportação de bens ou serviços subjacente, o que, ao meu ver, não ocorre no caso de royalties, razão pela qual, entendo que deve ser mantido o entendimento da DRJ.

Variações Cambiais Aplicações Financeiras.

A Recorrente afirma que receitas financeiras decorrentes de variação cambial relativa a investimentos avaliados pela equivalência patrimonial em coligada no exterior estão sujeitas à alíquota zero de PIS e COFINS, por expressa disposição legal do art. 1º, §3º, II, do Decreto nº 8.426/15, aduzindo que o referido artigo não faz qualquer ressalva que as receitas financeiras não possam ser provenientes de investimento.

O referido artigo assim dispõe:

> Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge , auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.
>
> § 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto n' 8.451, de 2015) (Produção de efeito)
>
> II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto n' 8.451, de 2015) (Produção de efeito).

Conforme se denota da simples leitura do dispositivo legal, a alíquota zero é mantida para receitas financeiras decorrentes de variações monetárias em fundação da taxa de câmbio de OBRIGAÇÕES, não podendo ser incluído em obrigações, ao meu ver, receitas oriundas de investimentos.

Como bem delineou o acórdão de origem, do qual entendimento, também me filio:

> Em que pese o esforço criativo da impugnante em tentar estender o sentido da expressão “obrigações contraídas” para muito além do razoável, desprezando qualquer consideração semântica quanto aos seus termos, é importante destacar que o significado das palavras (e expressões) contidas na legislação tributária

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> depende do contexto específico em que tais palavras ou expressões estejam inseridas.
>
> Quando o Decreto nº 8.426/2015 estabelece que ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de "obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos", não está usando as definições populares, leigas ou civilistas do termo "obrigações". Também não está tratando de obrigações dos administradores ou sócios em relação à empresa, ou da companhia em relação aos seus sócios, ou mesmo de investidores em relações aos seus investimentos.
>
> O conceito de "obrigações", aqui, funda-se na acepção contábil do termo, e corresponde aos valores devidos pela empresa (dívidas, contas a pagar) que compõe o seu Passivo contábil. Assim, os investimentos realizados em coligadas, por serem representativos de direitos da empresa e registrados no seu Ativo contábil, conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCTG 18 – R3,15) não podem servir de base para o benefício fiscal concedido pelo §3º, II, do art. 1º do Decreto nº 8.426/2015.
>
> E nem se diga que o termo inclusive, contido no dispositivo legal (em: "inclusive empréstimos e financiamentos"), permitiria a ampliação do sentido da expressão "obrigações contraídas", de forma a abarcar os direitos e ativos da empresa. Tal termo apenas expressa e salienta a inclusão de empréstimos e financiamentos entre as obrigações contraídas pela empresa (todas registráveis no passivo) elegíveis para justificar o benefício fiscal.

A interpretação adotada pela DRJ, harmoniza-se com o supramencionado art. 110 do CTN. O termo "obrigação" em seu contexto contábil e jurídico-comercial, possui um significado de dívida ou dever (passivo), sendo o antônimo de "direito" ou "ativo", onde se classificam os investimentos. A tentativa do contribuinte de promover uma interpretação ampla para incluir investimento como "obrigação" não encontra qualquer amparo.

Em síntese, obrigações na contabilidade são os compromissos financeiros e legais que uma empresa deve cumprir, representam dívidas e responsabilidades da organização, à exemplo de contas a pagar, empréstimos e financiamentos, salários e benefícios a pagar aos funcionários, impostos, bem como obrigações contratuais, o que nada se confunde com investimentos, razão pela qual, entendo que não merece qualquer reparo a decisão da DRJ que manteve a autuação sobre tais valores, os quais não gozam de alíquota zero pela lei.

Proporcionalidade e Razoabilidade da Multa aplicada.

Por fim, quanto a multa aplicada, a Recorrente afirma que esta seria desproporcional e desarrazoada, bem como teria caráter confiscatório, em ofensa aos princípios constitucionais, contudo, entendo que também não merece amparo essa alegação da recorrente.

Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa, ressalto que a lei goza de constitucionalidade, não cabendo a esta julgadora negar vigência a lei sobre fundamentos dessa natureza, em razão do óbice da Súmula nº 2 do CARF:

> Súmula CARF nº 2
>
> O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, conforme prevê o art. 142 do CTN, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, o que o impede o fisco de qualquer discricionaridade no momento da constituição do credito tributário.

A multa aplicada encontra respaldo legal no artigo 44M da Lei 9.340/96, e foi corretamente aplicada pela il. Autoridade fiscal. O percentual de 75% corresponde ao patamar ordinário da multa de ofício, aplicável nas hipóteses de lançamento decorrente da constatação de omissão ou inexatidão no cumprimento de obrigação tributária, sem a configuração de fraude, dolo ou simulação.

Sobre o pedido de redução, saliento que não há qualquer previsão legal que autorize a redução da multa de ofício fora das hipóteses específicas de denúncia espontânea, parcelamento ou pagamento antecipado com aplicação de redutores legais. Assim, inexiste fundamento jurídico para o acolhimento do pleito de redução da multa com base em juízo de equidade ou suposta desproporcionalidade.

A jurisprudência do CARF também se firmou nesse sentido, reconhecendo a legalidade da multa de ofício no percentual de 75% nos casos de lançamento de ofício decorrente de infrações apuradas pela fiscalização, salvo nas hipóteses de confissão ou regularização espontânea previstas em lei.

Diante do exposto, mantenho a exigência da multa de ofício nos termos lançados, por estar em estrita conformidade com a legislação tributária vigente.

Conclusão

Ante o exposto, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, mas, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

LUCIANA FERREIRA BRAGA

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO