



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

**Processo nº** 18471.000267/2005-39  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9303-007.866 – 3ª Turma  
**Sessão de** 23 de janeiro de 2019  
**Matéria** PIS  
**Recorrente** COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2003

DCTF RETIFICADORA. APRESENTAÇÃO APÓS O INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL. SÚMULA 33 DO CARF.

A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício.

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. VARIAÇÃO CAMBIAL NÃO VINCULADA À EXPORTAÇÃO. 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 nº 2.158-35, de 2001).

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVO. RECEITAS DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA VINCULADAS À EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

As receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade do art. 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal para afastar a incidência do PIS/Pasep não-cumulativo.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CARF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos 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, na forma disciplinada pela Administração Tributária.

**REEMBOLSO DE DESPESAS MÉDICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITAS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS.**

Os reembolsos de despesas médicas adiantadas pela empresa em nome dos seus empregados, posteriormente lhe sendo devolvidas a tal título, não se constituem em receita, mas sim em mera reposição de valores. Não há, portanto, o ingresso de uma receita nova, que afete o patrimônio da Contribuinte, sendo apenas uma reposição de valor antecipado em favor de terceiros. À luz do conceito de receita estabelecido pelo art. 1º, da Lei n.º 10.637/2002, portanto, não haverá a tributação pelo PIS de meros ingressos na empresa que não se constituam no seu faturamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para excluir os reembolsos de despesas médicas adiantadas e a variação cambial ativa vinculada à exportação.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Contribuinte COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL (e-fls. 1.876 a 2018) com fulcro nos artigos 18, inciso III e 64, inciso II, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, buscando a reforma do **Acórdão nº 201-81.301** (e-fls. 1.756 a 1.810) proferido pela Primeira Câmara do

Segundo Conselho de Contribuintes, em 05/08/2008, no sentido negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002, 01/02/2003 a 30/04/2003, 01/06/2002 a 30/06/2003, 01/09/2003 a 31/12/2003*

*APURAÇÃO FISCAL. NULIDADE.*

*Não há que se falar em nulidade quando o lançamento é efetuado com base em valores registrados na contabilidade da empresa.*

*PIS. VALORES DECLARADOS EM DCTF. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Apenas os débitos declarados pelo contribuinte em DCTF apresentada antes do início da ação fiscal gozam do atributo da espontaneidade e dispensam o lançamento de ofício.*

*BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. CONCEITO.*

*A base de cálculo do PIS, para as pessoas jurídicas de direito privado, é o valor do faturamento, que corresponde à totalidade das receitas auferidas, admitidas as exclusões expressamente previstas em lei.*

*RECEITAS FINANCEIRAS. REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*Para fins de composição da base de cálculo do PIS, adota-se, regra geral, o regime de competência, vale dizer, as receitas são oferecidas à tributação na medida em que são auferidas, não importando a época de seu efetivo recebimento.*

*VARIAÇÕES MONETÁRIAS. REGIME DE APURAÇÃO.*

*A partir de 01 de janeiro de 2000, as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações em função da taxa de câmbio serão consideradas para efeito de determinação da base de cálculo do PIS, segundo o regime de caixa ou, à opção do contribuinte, segundo o regime de competência.*

*Recurso voluntário negado.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso, quanto à matéria submetida à apreciação do Judiciário; e II) na parte conhecida, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Gileno Gurjdo Barreto (Relator), Fabiola Cassiano Keramidas, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Alexandre Gomes. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor. Esteve presente ao julgamento, tendo feito sustentação oral em 02/07/2008, a advogada da recorrente, Dra. Mariana Barreira Jatahy, OAB-RJ 104.168.*

O *decisum* foi re-ratificado por meio do acolhimento dos embargos de declaração opostos pela Empresa, sem alteração do resultado de julgamento, nos termos do acórdão n.º 3302-002.443 (e-fls. 1.866 a 1.869), que analisou os argumentos da Embargante relativos à "variação cambial especial CVM" e sobre o "fator moderador", tendo recebido a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2003*

*ACÓRDÃO. OMISSÃO. MATÉRIA NÃO APRECIADA.*

*Existindo no acórdão omissão, a questão deve ser submetida à deliberação da Câmara, impondo-se a retificação do acórdão para adequá-lo à realidade da lide. Comprovado, no presente caso, que houve omissão na apreciação da matéria.*

*BASE DE CÁLCULO. VALOR RECEBIDO DE EMPREGADOS. RESSARCIMENTO DE DESPESA MÉDICA.*

*É receita, e integra a base de cálculo do PIS não cumulativo, o valor recebido dos empregados da contribuinte a título de ressarcimento de despesa médica feita em nome da própria contribuinte.*

*Embargos Acolhidos. Resultado do Julgamento Mantido.*

Não resignada, a COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL (CSN) interpôs recurso especial (e-fls. 1.876 a 2.018) suscitando divergência jurisprudencial com relação às seguintes matérias:

- (a) consideração dos valores declarados em DCTF retificadora, entregue após o procedimento fiscal, relativa a fatos geradores ocorridos após o procedimento fiscal e decorrentes de erro de fato, apresentando como paradigmas os acórdãos n.º 108-09.462 e 106-15.546;
- (b) possibilidade de se deduzir os resultados líquidos negativos no reconhecimento das receitas financeiras de renda variável e de variação cambial, mesmo na adoção do regime de competência, alegando dissenso com relação ao acórdão n.º 3403-001.977;
- (c) natureza do reembolso recebido de empregados por conta de custeamento de assistência médica paga pela Recorrente em nome dos empregados, como receita tributável ou não, trazendo os acórdãos paradigmáticos n.º 3403-00.913 e 3402-001.912.

A Recorrente aborda, ainda, os temas relativos à possibilidade de créditos de PIS não-cumulativo sobre as despesas de energia elétrica no período de dezembro de 2002 e fevereiro de 2003 e sobre a argumentação quanto à inclusão ou não de valores referentes a despesas financeiras pagas a pessoa jurídica no exterior não estaria abarcada pela renúncia à

discussão na via administrativa. Entretanto, não houve indicação de acórdãos paradigmas para referidas matérias, razão pela qual foi negado seguimento ao recurso neste ponto.

Assim, consoante despacho de admissibilidade n.º 3300-00.229, de 07/10/2014 (e-fls. 2.027 a 2.032), o apelo especial da Fazenda Nacional teve seguimento parcial, pois comprovada a divergência jurisprudencial somente quanto aos itens "a", "b" e "c" listados acima, bem como atendidos os demais requisitos do art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009.

O prosseguimento parcial do recurso especial da Contribuinte foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade (e-fls. 2.033 a 2.034) proferido pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em exercício à época.

Nessa esteira, devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 2.042 a 2.057), postulando a negativa de provimento ao recurso.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

### ***1. Admissibilidade***

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente, Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento.

### ***2. Mérito***

No mérito, gravita a controvérsia em torno das seguintes matérias: (a) consideração dos valores declarados em DCTF retificadora, entregue após o procedimento fiscal, relativa a fatos geradores ocorridos após o procedimento fiscal e decorrentes de erro de fato; (b) possibilidade de se deduzir os resultados líquidos negativos no reconhecimento das

receitas financeiras de renda variável e de variação cambial, mesmo na adoção do regime de competência; e (c) natureza do reembolso recebido de empregados por conta de custeamento de assistência médica paga pela Recorrente em nome dos empregados, como receita tributável ou não.

*(a) consideração dos valores declarados em DCTF retificadora, entregue após o procedimento fiscal, relativa a fatos geradores ocorridos após o procedimento fiscal e decorrentes de erro de fato*

Com relação aos efeitos da DCTF retificadora apresentada pela Contribuinte, assim decidiu a Turma *a quo*:

[...]

*A princípio, os registros contábeis gozam da presunção de veracidade e, por conseqüência, os saldos mensais registrados nas diversas contas de receita correspondem efetivamente à receita auferida, base de cálculo do PIS prevista na norma legal.*

*Não há que se falar, portanto, em lançamento efetuado com base em suposição ou presunção, mas em dados concretos espelhados nos saldos das contas de receita da empresa, o que está em perfeita consonância com o disposto na norma legal. O que ocorre, na verdade, é divergência de entendimento entre a recorrente e a autoridade lançadora no que diz respeito composição da base de cálculo, uma vez que, conforme consignado no Termo de Constatação, a autoridade fiscal, após analisar os esclarecimentos prestados pela empresa, deixou de aceitar algumas exclusões e ajustes efetuados, entendendo não haver base legal que amparasse tal procedimento. Tais exclusões e ajustes serão examinados mais adiante neste voto.*

[...]

*A recorrente prossegue em sua defesa alegando a necessidade de retificação do auto de infração para excluir a parcela da contribuição exigida que teria sido por ela declarada em DCTF originais ou retificadoras, evitando-se, assim, uma duplicidade de exigência.*

*Defende a possibilidade de apresentação de DCTF retificadoras após o início do procedimento fiscal quando estas se refiram a fatos geradores ocorridos após esta data e decorram de erro de fato cometido pelo contribuinte.*

*De acordo com informação contida no Termo de Constatação, na apuração dos valores a lançar o AFRF autuante considerou os valores pagos e os declarados espontaneamente pela contribuinte em DCTF, não admitindo as declarações retificadoras apresentadas após o início do procedimento fiscal.*

---

*De fato, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, os valores declarados em DCTF constituem confissão de dívida, dispensando o lançamento de ofício. É importante esclarecer, contudo, que apenas os valores declarados em DCTF pelo sujeito passivo em data anterior ao início do procedimento de fiscalização revestem-se do atributo da espontaneidade e caracterizam-se como confissão de dívida, elidindo o lançamento de ofício.*

*Quanto aos fatos geradores ocorridos no curso do procedimento de fiscalização, consideram-se espontâneas as declarações efetuadas dentro do prazo legalmente previsto para a entrega da DCTF.*

*Pelo exposto, voto pela procedência do lançamento em relação aos valores incluídos em DCTF retificadoras apresentadas após o início da ação fiscal.*

[...]

A Recorrente assevera que apresentou as DCTF's retificadoras com relação aos fatos geradores de junho/2003 e novembro/2003, posteriores, portanto, ao início do procedimento fiscal, particularidade que afastaria a aplicação da Súmula CARF n.º 33: "*A declaração entregue após o início do procedimento fiscal não produz quaisquer efeitos sobre o lançamento de ofício*".

Da análise dos precedentes que deram azo à elaboração e aprovação da Súmula CARF n.º 33, depreende-se ter sido contemplada a hipótese que ocorre nos presentes autos, conforme ementas dos acórdãos a seguir transcritas de forma exemplificativa, *in verbis*:

*Acórdão n. 103-22.293, de 23/02/2006*

**DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS – ENTREGA NO CURSO DA AÇÃO FISCAL – EFEITOS – A entrega da declaração de rendimentos no curso da ação fiscal não gera direito à chamada “espontaneidade”, assim impondo-se o lançamento de ofício para exigir o imposto e demais cominações legais. **E quando o imposto é apurado em face da declaração extemporânea, nenhum reparo merece o lançamento principal, eis que repousando na própria confissão do contribuinte.****

**MULTA ISOLADA – EXIGIBILIDADE – Não é cabível a exigência da multa isolada aplicada em ano-calendário já encerrado quando o sujeito passivo, na mesma autuação, é cobrado do imposto e multa devidos pelo lucro apurado.**

*Acórdão n. 201-80751*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 31/12/2000*

*Ementa: PIS E COFINS. COMPENSAÇÃO POSTERIOR AO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. ESPONTANEIDADE. INOCORRÊNCIA. LANÇAMENTO E MULTA DE OFÍCIO.*

*A apresentação de Declaração de Compensação posterior ao início da ação fiscal, cujo principal efeito é a perda da espontaneidade, não supre o lançamento, quando inexistente anterior confissão de dívida, nem implica a exclusão da multa de ofício.*

*JUROS DE MORA. TAXA SELIC.*

*É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.*

*Recurso negado.*

Importa referir que esta Conselheira manifestou-se em outras oportunidades pela não aplicação da Súmula CARF n.º 33, como por exemplo no Acórdão n.º 9303-004.365, em que as circunstâncias eram diversas.

Portanto, nega-se provimento ao recurso especial nessa parte.

*(b) possibilidade de se deduzir os resultados líquidos negativos no reconhecimento das receitas financeiras de renda variável e de variação cambial, mesmo na adoção do regime de competência;*

De outro lado, a Contribuinte também se insurge com relação à tributação das receitas de variação cambial ativa, mesmo na adoção do regime de competência.

### **Varição cambial não vinculada à exportação**

De outro lado, a Contribuinte também se insurge com relação à tributação das receitas de variação cambial ativa, mesmo na adoção do regime de competência.

Com a edição da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 26 de outubro de 1999, substituída atualmente pela Medida Provisória n.º 2.158-35/01, é facultado ao Contribuinte escolher o regime de apuração das receitas de variação cambial, se regime de caixa ou de competência. A matéria encontra-se assim disciplinada nos artigos 30 e 31 da MP n.º 2.158-35/2001, que à época dos fatos geradores possuíam a seguinte redação:



*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.*

*Art. 31. Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS poderá ser excluída a parcela das receitas financeiras decorrentes da variação monetária dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, submetida à tributação, segundo o regime de competência, relativa a períodos compreendidos no ano-calendário de 1999, excedente ao valor da variação monetária efetivamente realizada, ainda que a operação correspondente já tenha sido liquidada.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se à determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.*

Consoante se depreende da leitura dos dispositivos, o regime de tributação a ser adotado passou a ser uma opção do contribuinte. Escolhido o regime de competência, como ocorreu no caso dos autos, a tributação das receitas oriundas das variações cambiais ocorrerá mês a mês, não se aguardando a liquidação da obrigação. Nesse sentido, manifestou-se este Colegiado por ocasião de julgamento que resultou no Acórdão n.º 9303-004.789, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rodrigo da Costa Possas, cuja ementa foi consignada nos seguintes termos:

*Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Período de apuração: 01/11/2004 a 30/11/2004*

**CONTRIBUIÇÕES. CONCEITO DE INSUMO.**

*O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma*

*abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.*

*No caso julgado, são exemplos de insumos os serviços de remoção de rejeitos industriais (lama vermelha).*

#### **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 nº 2.158-35, de 2001).*

*Recurso Especial do Procurador provido em parte.*

Nessa esteira, pertinente a transcrição dos argumentos trazidos no Acórdão n.º 9303-004.789, no sentido de que havendo a opção pelo regime de competência, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, *in verbis*:

[...]

*Com relação ao segundo tema, assim dispôs o acórdão recorrido:*

*Segundo o texto do item 8 do relatório de diligência, o contribuinte utilizou as despesas financeiras como dedução das receitas financeiras na apuração das contribuições.*

*A descrição da fiscalização sugere que foi aplicado o entendimento costumeiro que a Administração vem dispensando a casos semelhantes, qual seja: tendo em vista que o contribuinte optou pelo regime de competência, foram incluídas nas bases de cálculo as variações monetárias positivas aferidas em cada período de apuração durante a vigência do contrato, desconsiderando-se as variações negativas ocorridas no mesmo período, aplicando-se de forma literal o art. 9º da Lei nº 9.718/98 combinado com o art. 30, § 1º da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.*

*Este colegiado, com outra composição, já enfrentou essa questão no Acórdão nº 3403-01.503, relatado pelo Conselheiro Marcos Tranchesi Ortiz, no qual, por maioria de votos, foi firmado entendimento semelhante àquele do STJ, no sentido de que só pode ser considerado como receita o ingresso que se incorpore definitivamente ao patrimônio da pessoa jurídica.*

*A questão encontra-se disciplinada no art. 30 da Medida Provisória – MP nº 2.158-35, de 2001, reedição do art. 30 da Medida Provisória nº 1.858-10, de 1999, cuja redação é a seguinte:*

*“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.” (g.n.)*

*No presente caso, a contribuinte optou, no período-base a que se referem os autos, pelo regime de regime de competência na apuração de suas receitas, de modo que não há dúvida de que o mesmo regime deveria ter sido observado na apuração das variações cambiais que decorreram de suas obrigações ou de seus direitos.*

*Não fosse pelo só fato da previsão legal (ver Súmula CARF nº 2), a tese adotada no acórdão recorrido não se sustenta: a de que somente se deveria reconhecer as receitas financeiras provenientes de variações cambiais quando da liquidação do contrato ou da obrigação. Sobre ela, assim escrevemos em obra de autoria coletiva (PIS e Cofins à luz da jurisprudência: Conselho Administrativa de Recursos Fiscais; volume 3/ Coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Gilberto de Castro Moreira Junior, 1ª ed, São Paulo, MP Editora, 2014):*

*Ela se apóia na ideia de que haveria um conteúdo material, de estatura constitucional, para o termo “receita”, para o qual o constituinte teria valorizado a perspectiva dos negócios jurídicos que evidenciem a capacidade econômica revelada pelo ingresso financeiro apurado de forma isolada e instantânea em cada evento. Esse conteúdo material, com a tônica no ingresso financeiro, é que teria sido colocado ao alcance do legislador federal para que sobre ele se fizesse incidir a contribuição com específica destinação, voltada para o custeio do sistema de Seguridade Social. Os autores dessa tese trabalham ainda com a ideia de que a receita deve ser definitiva de modo a assegurar a disponibilidade e a titularidade dos recursos financeiros sem qualquer obrigação correspondente, devendo ter como causa a remuneração de negócio jurídico concernente aos atos relacionados apenas com o exercício de atividade empresarial.*

*O argumento se fundamenta no art. 195, III, da Constituição Federal, que estabelece, como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social, a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos”, de sorte que a alusão ao vocábulo “receita” só poderia estar relacionada, no seu entendimento, com o efetivo ingresso de recursos provenientes dos diferentes jogos existentes no país, vale dizer, com a possibilidade de destaque pura e simples de uma parcela a título das contribuições a serem retiradas do volume de recursos arrecadados com os referidos “concursos de prognósticos”. Assim, em tal previsão constitucional, o termo “receita” não poderia referir-se a outra perspectiva que não a do efetivo ingresso financeiro, vale dizer, ao efetivo ingresso de recursos pecuniários ao qual não corresponda uma obrigação, pena de inviabilizar o próprio custeio da Seguridade Social. De conseguinte, esse conteúdo semântico do vocábulo “receita” deveria vincular o exercício da atividade legiferante, em ordem a impossibilitar que o legislador infraconstitucional venha a emprestar ao termo significado diverso.*

*Pois bem.*

*O argumento, embora bem apresentado, encerra, no sentido técnico do termo, uma falácia (repita-se aqui: no sentido técnico do termo, já que a sua referência no presente artigo não constitui, de forma alguma, juízo de demérito de nenhum trabalho acadêmico), um raciocínio incorreto, porquanto, a nosso juízo, não se poderia, apenas na única perspectiva da norma insculpida no art. 195, inciso III, da Constituição Federal, chegar à conclusão a que se chegou.*

*Antes de apresentar os motivos que nos levam a entender inválido o argumento, cabe ressaltar, aqui mais uma vez, que o conceito de ingresso financeiro corresponderia, na tese exposta, ao efetivo e definitivo (ao qual não corresponda uma obrigação) ingresso de recursos pecuniários derivados do exercício de atividade empresarial, excluindo-se, de conseguinte, as receitas que resultem de qualquer outra atividade, tal como os valores recebidos a título de crédito presumido de ICMS.*

*Que o dispositivo constitucional avaliza a ideia da necessidade de haver efetivo ingresso de recursos financeiros na Seguridade Social, é coisa que ninguém dissente. Aliás, foi essa necessidade que conduziu o legislador constituinte a prever tantas fontes para a manutenção de seus múltiplos deveres. O que esse fato não está a autorizar é a de que também no contribuinte deve a receita representar ingresso efetivo de recursos financeiros, assim como não autoriza a ideia de que receita só é aquela que decorra da atividade empresarial. Vejamos.*

*As falácias – os raciocínios que, embora prima facie possam parecer corretos, mas na verdade não o são – dividem-se em falácias de ambiguidade e de relevância. As primeiras, como a sua denominação já indica, estão relacionadas à linguagem utilizada para construir o argumento; as segundas, com o fato de as premissas serem absolutamente irrelevantes para estabelecer a verdade da conclusão. Como se passa a comprovar, esta última encontra-se plenamente configurada na tese aqui refutada.*

*Não se pode analisar um caso particular e extrair dele uma regra geral como se todos os demais casos relativos à mesma matéria fossem idênticos, é dizer, não se pode estabelecer uma regra geral aplicável a todos os fatos típicos a*

*partir de um fato inquestionavelmente atípico. É o que os estudiosos da Lógica denominam de falácia do acidente convertido ou da generalização precipitada, sendo que a falácia do acidente, da qual deriva a aludida expressão, consiste em aplicar uma regra geral a casos particulares cujas características acidentais tornam a regra inaplicável (Exemplo: “O que você comprou ontem comerá hoje. Logo, se você comprou carne crua ontem comerá carne crua hoje”).*

*Note-se que, a partir de uma única regra constitucional – a que estabelece como uma das fontes de financiamento da Seguridade Social a contribuição incidente “sobre a receita de concursos de prognósticos” – os que defendem haver um conceito constitucional de receita, baseados no único e exclusivo fato de que a contribuição é retirada, neste caso, do volume total de apostas, constituindo, assim, como decorrência inarredável, efetivo ingresso de receita nos cofres da mencionada instituição (não há como a Caixa Econômica Federal deixar de recolher a contribuição aos cofres da Previdência), levam esta particular situação ao patamar de regra geral, em ordem a determinar que receita só pode representar o efetivo ingresso de recursos financeiros também na pessoa jurídica, quando os fatos que norteiam a sua tributação – as operações que esta realiza – nada têm a ver com concursos de prognósticos e com a forma de arrecadação da contribuição social sobre eles incidente (destaque do volume total de apostas, sem a necessidade de interposição do Fisco e sem depender da vontade exclusiva do apostador, incidindo as contribuições sobre um setor específico sem qualquer semelhança com o universo dos contribuintes e com as atividades por eles realizadas). E não é só: o fato de a receita constituir efetivo ingresso de recursos financeiros na pessoa jurídica não significa de modo algum que também assim deva configurar-se a contribuição devida à Seguridade Social, porque depende, entre outros fatores, da vontade do contribuinte de adimplir a respectiva obrigação tributária.*

*Portanto, em face de suas particularidades, as características que envolvem esta especial fonte de financiamento da Seguridade Social, porque atípica em relação às demais, a estas não podem ser estendidas, muito menos para estabelecer o conceito de receita a todas aplicado. O argumento é, com a devida vênia, inválido. (grifamos).*

*Ante o exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe parcial provimento, apenas para que as receitas decorrentes das variações cambiais obedeçam ao regime de competência, em conformidade com a opção realizada pela contribuinte.”*

Diante do exposto, com relação às receitas de variação cambial ativa não vinculadas à exportação, não deve prosperar o pedido da Contribuinte.

### **Variação Cambial vinculada às operações de exportação**

Ocorre que as variações cambiais ativas são oriundas e inerentes aos contratos de exportações de bens, decorrendo diretamente do negócio jurídico realizado pela empresa.

Assim, não podem as operações cambiais ser dissociadas da exportação das mercadorias, por resultarem de exigência de outros países para os quais a Contribuinte efetua as exportações.

Portanto, a imunidade do PIS e da COFINS (cumulativas e não-cumulativas) prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal para as receitas decorrentes de exportação, abrange as variações cambiais ativas. A regra da imunidade visa impedir a incidência das contribuições sobre todas as receitas decorrentes da venda de mercadorias e serviços para o exterior, originadas do mesmo fato gerador, qual seja, a operação de exportação. Não é possível segregar as receitas da venda de mercadorias das variações cambiais ativas, por se constituírem em exigência das relações de comércio internacional.

O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reconheceu que as receitas das variações cambiais ativas integram as receitas decorrentes de exportação, atraindo, assim, a regra da imunidade para afastar a incidência do PIS e da COFINS. A decisão foi proferida nos autos do recurso extraordinário nº 627.815/PR, de relatoria da Ministra Rosa Weber, cujos fundamentos foram sintetizados na seguintes ementa, *in verbis*:

*EMENTA 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 consequências 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 REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013)*

No mesmo sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça ao julgar o AgRg no AREsp 23033/RS, de relatoria do Ministro Arnaldo Esteves Lima, e cujos fundamentos do acórdão foram sintetizados na seguinte ementa:

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PIS E COFINS. VARIAÇÃO CAMBIAL. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO NÃO PROVIDO.*

*1. A incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas deve ser afastada em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, estimuladora da atividade de exportação (AgRg no REsp 1.143.779/SC, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, Primeira Turma).*

*2. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no AREsp 23.033/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/12/2011, DJe 12/12/2011)*

Colaciona-se outras duas ementas de julgados proferidos pelo Superior Tribunal de Justiça no mesmo sentido de afastar a tributação pelo PIS e COFINS das variações cambiais ativas, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. MANDADO DE SEGURANÇA. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. NORMAS DE ISENÇÃO E IMUNIDADE. PRECEDENTES.*

*1. Trata-se de agravo regimental interposto pela Fazenda Nacional contra decisão que, ao negar seguimento ao recurso especial fazendário, entendeu que não incide tributação de PIS e COFINS sobre variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportação de mercadorias.*

*2. "A Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em um caso análogo, decidiu que: "Ainda que se possa conferir interpretação restritiva à regra de isenção prevista no art. 14 da Lei nº 10.637/2002, deve ser afastada a incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de variações cambiais positivas em face da regra de imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada extensivamente." (REsp 1.059.041/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 4.9.2008).*

*3. Agravo regimental não provido.*

*(AgRg no REsp 1143779/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010)*

*TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - COFINS - PIS - VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA - NÃO-INCIDÊNCIA - MANDADO DE SEGURANÇA - DECLARAÇÃO DE COMPENSABILIDADE DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS - SÚMULA 213/STJ - TAXA SELIC - INCIDÊNCIA A PARTIR DOS PAGAMENTOS INDEVIDOS - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL.*

*1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.*

*2. O mandado de segurança é instrumento adequado para a declaração de compensabilidade do crédito tributário, que será efetuada, respeitado o prazo prescricional, junto à Administração tributária. Precedentes.*

*3. Incide a Taxa Selic, como correção monetária e juros de mora, desde o pagamento indevido. Precedentes.*

*4. Segundo a jurisprudência desta Corte, a receita decorrente da variação cambial positiva relativa às operações de exportação não se sujeitam à tributação pelo PIS e pela COFINS.*

*5. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.*

*6. Recurso especial do contribuinte provido.*

*(REsp 982.870/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/09/2010, DJe 20/09/2010)*

Portanto, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte neste ponto, com relação às receitas de variação cambial ativa que sejam vinculadas à exportação.

*(c) natureza do reembolso recebido de empregados por conta de custeamento de assistência médica paga pela Recorrente em nome dos empregados, como receita tributável ou não.*

No recurso especial, insurge-se, ainda a Contribuinte com relação à tributação pelo PIS/Pasep das parcelas relativas ao reembolso por parte dos empregados de despesas com assistência médica adiantadas pela empresa. Sustenta não se tratarem de receitas, mas de meros reembolsos recebidos em razão de adiantamento de despesas de terceiros, no caso, as despesas médicas dos seus empregados, devendo ser excluídos da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep exigidas no auto de infração.

Nesse tópico, a discussão centra-se no conceito de receita para a contribuição para o PIS/Pasep e a natureza do dispêndio que se pretende tributar. Assim, ponto crucial é analisar se o valor que se pretende tributar pode ser conceituado como receita, pois esse o critério que definirá a incidência da contribuição para o PIS, nos termos do que dispôs o legislador no artigo 1º da Lei nº 10.637/2002. Deixou claro o legislador que a essência assume



maior relevância que a forma, indicando que a tributação não dependerá de o valor estar registrado como receita, mas sim que o mesmo seja efetivamente uma receita.

No caso em apreço, trata-se, portanto, de reembolsos de despesas médicas adiantadas pela empresa em nome dos seus empregados, posteriormente lhe sendo devolvidas a tal título. Não há, portanto, o ingresso de uma receita nova, que afete o patrimônio da Contribuinte, sendo apenas uma reposição de valor antecipado em favor de terceiros. À luz do conceito de receita estabelecido pelo art. 1º, da Lei n.º 10.637/2002, portanto, não haverá a tributação pelo PIS de meros ingressos na empresa que não se constituam no seu faturamento.

Em casos análogos ao presente, também esta 3ª Turma da CSRF entendeu por excluir os valores que são meros ingressos, e não receitas, da tributação pelo PIS e pela COFINS, conforme ementas de julgados abaixo colacionadas, *in verbis*:

**Acórdão n.º 9303-006.223**

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*

**COFINS. BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO DE SEGUROS.**

***Tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros como receitas para fins de incidência da contribuição do PIS.***

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE. DIREITO A CRÉDITO. UNIFORME/VESTUÁRIO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS. POSSIBILIDADE**

*De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja essencial a atividade empresária, portanto, capaz de gerar créditos de PIS uniforme, vestuário, equipamento de proteção individual, combustíveis e lubrificantes.*

**COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE.** No presente caso, as glosas referentes a Alimentação, Cesta básica, Vale transporte, Assistência médica/odontológica, Matérias de manutenção/conservação, Materiais químicos e de laboratórios, Materiais de limpeza; Materiais de expediente, Outros materiais de consumo, Serviços de segurança e vigilância, Serviços de conservação e limpeza, Serviços de manutenção e reparos, Outros serviços de terceiros, Gastos gerais, não são essenciais ao processo produtivo da Contribuinte.

Portanto, com relação a esse tópico, dá-se provimento ao recurso especial da Contribuinte.

### ***3. Dispositivo***

Diante do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso especial da Contribuinte tão somente para excluir a variação cambial ativa vinculada à exportação e os reembolsos de despesas médicas adiantados em favor de seus empregados da base de cálculo do PIS.

É o Voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello