



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

**Processo nº** 10665.001433/2005-35  
**Recurso nº** 137.971  
**Resolução nº** 3302-00.007 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Data** 13 de agosto de 2009  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** DIVIGUSA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** DRJ JUIZ DE FORA - MG.

**RESOLUÇÃO Nº 3302-00.007**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência.

*Josefa Maria Coelho Marques*  
JOSEFA MARIA COELHO MARQUES - Presidente

*Gileno Gurgão Barreto*  
GILENO GURJÃO BARRETO - Relator

EDITADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas e Alexandre Gomes.

*13/8*

## Relatório

Por bem descrever os fatos aludidos no presente recurso voluntário transcrevi na íntegra o relatório da decisão recorrida.

*Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados os autos de infração de fls. 358/367 e 368/377 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o PIS e da Cofins, respectivamente, relativamente aos meses de 01/2005 a 12/2005.*

*Em relação ao PIS foram constituídos créditos no valor total de R\$ 2.100.269,91, incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/06/2007. Quanto à Cofins o auto lavrado perfaz R\$ 12.924.738,95 também incluídos multa de ofício e juros de mora calculados até 29/06/2007.*

*O enquadramento legal foi consignado às folhas 361 e 371 e também no Termo de Verificação Fiscal de folhas 347 a 357, integrante do Auto de Infração. No referido Termo o fiscal autuante detalha as razões da autuação:*

*... procedemos à análise das planilhas mensais de apuração da base de cálculo da COFINS do ano-calendário de 2005 (fls. 38 a 97), especificamente em relação às exclusões e deduções permitidas pela legislação tributária. Em decorrência dessa análise verificamos que durante o período em tela o contribuinte havia excluído da apuração da base de cálculo de PIS e COFINS algumas despesas que, em princípio, não estariam previstas na legislação.*

*Desta forma, em 31/05/2007, intimamos o contribuinte (fls. 98 e 99), em relação aos grupos de contas 5.3.5.59 (Contribuição s/ Excesso do Lucro Máximo - FESR), 5.5.6.61 (Despesas com Retenções Diversas) e 5.5.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais), a descrever as operações registradas nas contas, expondo o motivo, de acordo com a legislação vigente, de terem sido deduzidas na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS do ano-calendário de 2005 e apresentar cópia das folhas do livro Razão das referidas contas de despesas.*

*Em resposta de fls. 102 e 103, encaminhada a esta Fiscalização em 15/06/2007, o contribuinte descreve as operações registradas contabilmente nas contas de resultado:*

*a) 5.3.5.59 (Contribuiç. s/ Excesso do Lucro Máximo - FESR) - Registra contribuições do IRB e/ou retrocessionárias do país, correspondentes ao excedente do lucro máximo admissível nas operações de seguro rural, creditadas no Fundo de Estabilidade do Seguro Rural.*

*b) 5.5.6.61 (Despesas com Retenções Diversas) - Registra as despesas realizadas com a atribuição de rendimentos aos fundos, consórcios,*



reservas de sinistros e depósitos em moedas estrangeiras, bem como a despesa pela atribuição de rendimentos (juros e atualização monetária) ao saldo das retenções de importâncias devidas pelo IRB a seguradoras nacionais, retidas em função de condições de financiamento de empréstimos concedidos, cujo contrato prevê a retenção desses créditos.

c)5.5.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais) - Registra mensalmente os ajustes monetários e cambiais oriundos das atualizações de saldos das contas patrimoniais ligadas à área operacional (resseguros indexados).

No entender desta Fiscalização inexistente amparo legal que dê suporte ao procedimento adotado pelo IRB, em relação às **operações registradas contabilmente nos grupos de contas 5.3.5.59 e 5.5.6.61**, cujos valores foram excluídos da apuração da base de cálculo de PIS e COFINS e, de acordo com a descrição das operações registradas nas referidas contas, não existe qualquer semelhança com aquelas elencadas no anexo II da IN SRF 247/2002 que possam ser consideradas passíveis de exclusão.

Em relação aos ajustes cambiais e monetários, contabilizados pelo IRB no grupo de contas **5.5.8.81**, a legislação tributária é clara quando define que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, na condição de receitas financeiras, as variações monetárias ativas, calculadas em função da taxa de câmbio, integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, ocorrendo o respectivo fato gerador, mensalmente, segundo o regime de competência, sendo incabível a compensação das variações monetárias passivas.

Entretanto, a partir de 1º de janeiro de 2000, de acordo com o disposto no artigo 30 da Medida Provisória nº 1.991-14, de 11/02/2000, 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 da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, quando da liquidação da correspondente operação (regime de Caixa). Por opção do contribuinte, as variações monetárias poderão ser consideradas na determinação da base de cálculo segundo o regime de competência.

Desta forma, em 28/06/2007, fis. 230, intimamos o contribuinte a informar se as variações monetárias apuradas durante o ano-calendário de 2005, em função da taxa de câmbio, foram consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, quando da liquidação de cada operação ou segundo o regime de competência. Na mesma intimação solicitamos a apresentação de cópia das folhas do livro Razão das contas que integram o grupo 6.6.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais), referentes ao ano-calendário de 2005.

Em resposta encaminhada em 03/07/2007 (fis. 231) o contribuinte informa que as variações monetárias, referentes ao ano-calendário de 2005, foram consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS segundo o regime de competência.

*Handwritten signature*

*Handwritten mark*

*Da análise dos documentos apresentados pelo contribuinte (fls. 102 a 344), observamos em seu razão contábil do grupo de contas 6.6.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais) lançamentos efetuados a débito nas contas de receita, relativamente à variação monetária passiva, oriundos de lançamentos automáticos realizados pelo IRB, em decorrência da desvalorização das taxas de câmbio ou de qualquer outro índice indexador. Já em relação ao razão contábil do grupo de contas 5.5.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais), o efeito da desvalorização das taxas de câmbio ou de qualquer outro índice indexador, em relação à variação monetária ativa é verificado nos lançamentos contábeis efetuados a crédito das contas de despesas do referido grupo.*

#### **4-DO LANÇAMENTO**

*Com base no razão contábil (fls. 104 a 229 e 232 a 344), encaminhado pelo contribuinte a esta Fiscalização, referente ao ano-calendário de 2005, e considerando as observações descritas no parágrafo anterior, efetuamos o presente lançamento de ofício com a finalidade de glosar os valores relativos à variação monetária passiva, de acordo com o disposto no art. 13 da IN SRF 247/2002, excluídos indevidamente da apuração da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, os quais estão demonstrados em planilha de fls. 345 e 346, relativamente aos grupos de contas 5.5.8.81 e 6.6.8.81 (Ajustes Cambiais e Monetários de Saldos Operacionais). Na mesma planilha constam valores registrados nos grupos de contas 5.3.5.59 e 5.5.6.61, excluídos indevidamente pelo contribuinte da apuração da base de cálculo das contribuições, ressaltando-se que, de acordo com o art. 28 e anexo II da mesma Instrução Normativa, não existe previsão legal para essas exclusões.*

*Cientificada em 31/07/2007, a interessada apresentou em 30/08/2007 a impugnação de fls. 380/429, na qual alegou que as exigências fiscais ora contestadas são manifestamente descabidas e arbitrárias, na medida em que o Impugnante, em realidade, submeteu à tributação todas as receitas que integram as bases de cálculo das referidas contribuições, inclusive em montantes superiores aos efetivamente devidos, sendo, portanto, titular de créditos contra a União Federal e não devedor desta, na medida em que:*

*(i) as variações cambiais passivas deduzidas das bases de cálculo mensais das contribuições em tela, em nenhuma das competências, superaram o montante das variações cambiais ativas oferecidas à tributação;*

*(ii) as variações cambiais ativas não constituem fato gerador das contribuições ao PIS e da COFINS, na medida em que não representam receita auferida; mas, ao contrário, constituem, mera expectativa de ganhos futuros, que podem ou não ocorrer;*

*(iii) o Supremo Tribunal Federal já reconheceu, de forma inequívoca, a inconstitucionalidade da exigência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, prevista no § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98;*



(iv) as exclusões efetuadas pelo Impugnante a título de: (a) contribuições sobre o excesso do lucro máximo tecnicamente admitido, cedidas ao Fundo de Estabilidade do Seguro Rural - FESR, no valor de R\$ 16.468.953,25 (dezesseis milhões, quatrocentos e sessenta e oito mil, novecentos e cinquenta e três reais e vinte e cinco centavos); e de (b) quantias contabilizadas na conta contábil 5.5.6.61 - "despesas com retenções diversas", no valor de R\$ 3.425.086,09 (três milhões, quatrocentos e vinte e cinco mil, oitenta e seis reais e nove centavos), estão em perfeita consonância com a legislação que rege as contribuições objeto da presente autuação;

(v) as quantias repassadas ao Fundo de Estabilidade do Seguro Rural - FESR, nos termos do art. 17 do Decreto-Lei nº 73/66 e Resoluções CNSP nº 46 e 50/01, dos excedentes ao máximo admissível tecnicamente como lucro nas operações de seguros de crédito rural, seus resseguros e suas retrocessões foram excluídas da base de cálculo das contribuições ora questionadas com amparo no disposto no art. 1º, inciso IV, item "c", da Lei nº 9.701/98 e IN SRF nº 247/02, em seu art. 28, inciso III. A legitimidade desta exclusão resta ainda mais evidente ao se analisar o anexo II da citada Instrução Normativa, invocado, de forma completamente inócua, pela própria fiscalização para alicerçar o lançamento efetuado;

(vi) a conta contábil 5.5.6.61 - "Despesas com retenções diversas" tem por função, na contabilidade do Impugnante, registrar as despesas realizadas com a atribuição de rendimentos aos fundos, consórcios, reservas de sinistros, depósitos em moeda estrangeira, e, ainda, ao saldo das retenções de importâncias devidas pelo Impugnante a seguradoras nacionais - indenizações por sinistros de que é responsável na qualidade de retrocessionária, por exemplo -, retidas para fins, dentre outros, de constituir consórcios destinados à pulverização de riscos relevantes.

(vii) ainda que se entenda como devidas as glosas dos valores excluídos pelo Impugnante a título de: (a) contribuições sobre o excesso do lucro máximo tecnicamente admitido, cedidas ao Fundo de Estabilidade do Seguro Rural - FESR e de (b) quantias contabilizadas na conta contábil 5.5.6.61 - "despesas com retenções diversas", acabou-se por fazer incidir as referidas contribuições sobre receitas que na verdade não são próprias, mas de terceiros, por força, inclusive, de disposição de lei, o que ilegalmente desvirtua as hipóteses de incidência das respectivas contribuições. Tais receitas pertencem ao fundo ou às seguradoras consorciadas e não ao Impugnante e da mesma forma que ingressam são integralmente repassadas. Como se vê, tais quantias não integram o patrimônio do Impugnante e em consequência, o Impugnante é credor e não devedor de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

(viii) considerando-se que o Impugnante tributou indevidamente as receitas de terceiros ingressadas em seu patrimônio, no momento do respectivo ingresso, e só procedeu sua exclusão quando do seu repasse aos seus efetivos titulares, há que se reconhecer o seu direito de recuperar, via compensação ou restituição, o montante correspondente aos juros de mora devidos no período compreendido entre o pagamento (indevido) das contribuições calculadas sobre receitas de



*terceiros e a efetiva exclusão de tais quantias, quando de seu repasse aos seus efetivos titulares.*

O acórdão nº 13.18803 da 4ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II de 23 de novembro de 2007 decidiu no sentido de negar provimento às pretensões da recorrente in totum, no qual consta a seguinte ementa.:

*VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE COMPETÊNCIA. Até dezembro de 1999, o regime de competência era utilizado como regra de tributação para a Cofins e para o PIS sobre as receitas provenientes de variações monetárias, seja em função da taxa de câmbio, seja em função de outros índices aplicáveis por disposição legal ou contratual.*

*VARIAÇÃO CAMBIAL. REGIME DE CAIXA. 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 da Cofins segundo o regime de caixa ou, à opção do contribuinte, segundo o regime de competência. O regime de apuração da variação cambial (caixa ou competência) deve ser aplicado igualmente ao IRPJ, à CSLL, à Cofins e à contribuição para o PIS em todo o ano-calendário.*

*CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE - Não compete à autoridade administrativa apreciar arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma legitimamente inserida no ordenamento jurídico, cabendo tal controle ao Poder Judiciário.*

*BASE DE CÁLCULO COFINS. EXCLUSÕES E DEDUÇÕES. Na apuração da base de cálculo da Cofins devem ser consideradas somente as exclusões e deduções permitidas na legislação tributária.*

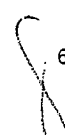
*COMPENSAÇÃO - COMPETÊNCIA - Não compete às DRJ manifestar-se acerca de pedidos de compensação, exceto nos casos de inconformidade do contribuinte quanto à decisão da autoridade competente, quando instaurado o litígio no prazo legal.*

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro GILENO GURJÃO BARRETO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, por isso dele o conheço, e passo a apreciá-lo.



6

Apreciá-lo-ei em ordem inversa daquela apontada no acórdão recorrido, para facilitar o raciocínio desse julgador.

## 1. Exclusões e deduções da base cálculo

### Das quantias repassadas ao Fundo de Estabilidade do Seguro Rural

No que se refere à exclusão das quantias repassadas ao Fundo de Estabilidade de Seguro Rural, a impugnante fundamenta-a invocando o art. 28, inciso III, da IN SRF nº 247/02, abaixo transcrito, e no seu anexo de nº II.

*Art. 28. As empresas de seguros privados, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir ou deduzir da receita bruta o valor:*

*I – do co-seguro e resseguro cedidos;*

*II – referente a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas;*

*III – da parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas; e*

*IV – referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de co-seguros e resseguros, salvados e outros ressarcimentos.*

*Parágrafo único. A dedução de que trata o inciso IV aplica-se somente às indenizações referentes a seguros de ramos elementares e a seguros de vida sem cláusula de cobertura por sobrevivência.*

Resta-nos avaliar se as quantias repassadas ao Fundo de Estabilidade de Seguro Rural enquadram-se na qualificação de “parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas”.

Argumenta a recorrente que o art. 17 do Decreto-Lei nº 73/66; art. 10 da Resolução CNSP nº 46/01 e art. 3º da Resolução CNSP nº 50/01, *in verbis*, fundamenta sua pretensão à exclusão:

*Decreto-Lei nº 73/66*

*Art 17. O Fundo de Estabilidade do Seguro Rural será constituído:*

*a) dos excedentes do máximo admissível tecnicamente como lucro nas operações de seguros de crédito rural, seus resseguros e suas retrocessões, segundo os limites fixados pelo CNSP;*

*b) dos recursos previstos no artigo 23, parágrafo 3º, deste Decreto-lei; (Redação dada pelo Decreto-lei nº 296, de 1967)*

*c) por dotações orçamentárias anuais, durante dez anos, a partir do presente Decreto-lei ou mediante o crédito especial necessário para cobrir a deficiência operacional do exercício anterior. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 296, de 1967).*

*RESOLUÇÃO CNSP Nº 46, DE 2001.*

*Art. 10. As sociedades seguradoras efetuarão contribuições ao Fundo de Estabilidade do Seguro Rural - FESR em função do resultado positivo em cada exercício nas modalidades garantidas pelo Fundo, de acordo com os seguintes percentuais:*

*I - seguros agrícola, pecuário, aquícola e de florestas - 30% (trinta por cento); e*

*II - seguro de penhor rural - instituições financeiras públicas e instituições financeiras privadas - 50% (cinquenta por cento).*

*Art. 11. As sociedades seguradoras poderão recuperar do Fundo de Estabilidade do Seguro Rural - FESR, a cada trimestre, a partir do início do exercício, a parcela de seus sinistros retidos, nos seguros agrícola, pecuário, aquícola e de florestas, que exceder a  $(1-CC-DA) \times$  prêmios ganhos, limitada a  $50\% \text{ (cinquenta por cento)} \times (1-CC-DA) \times$  prêmios ganhos, considerando sempre os últimos três meses de sinistros, prêmios e recuperações do exercício em curso.*

*Parágrafo único. As siglas CC e DA designam, respectivamente, a parcela correspondente às comissões de corretagem, incluída a despesa de angariação, quando houver, e despesas administrativas, por unidade de prêmio emitido.*

*RESOLUÇÃO CNSP Nº 50, de 2001.*

*Art. 3º O IRB-Brasil Resseguros efetuará contribuições e recuperações ao FESR em função de seu resultado, nas mesmas bases estabelecidas para as sociedades seguradoras na Seção II do Capítulo IV da Resolução CNSP nº 46, de 2001, exclusivamente, para o resseguro proporcional, quota parte e/ou excedente de responsabilidade, das operações de seguro habilitadas à garantia do FESR.*

A douta autoridade argumenta que “o repasse ao FESR é função **do resultado** obtido nas operações de seguro nas modalidades garantidas pelo fundo, quando este excede a um limite máximo que veio a ser definido pela Resolução CNSP Nº 46, de 2001”, e que portanto, não se trataria de repasse de parcela dos prêmios recebidos para fins de constituição de provisão ou reserva técnica, mas de repasse a fundo cuja contribuição ou recuperação fica na dependência de posterior apuração de resultados.

A douta fiscalização, no entender desse julgador, não logrou comprovar o contrário, mas apenas concluiu que, em se tratando de resultado, não poderia ser deduzido da base de cálculo das contribuições em comento.

Mais ainda, este julgador entende de forma distinta. Quanto há repasse de resultado, a legislação regulatória determina a que base de cálculo desse repasse é o resultado. Não impede que haja resultado, mas que esse será a base do repasse para o fundo, que aliás cumpre função econômica específica, qual seja a de garantir a segurança do seguro rural, e a entidade, como sociedade de economia mista, cujo principal acionista é a União, é utilizada como instrumento para a consecução de políticas econômicas.





O legislador ao determinar modo específico de apuração das bases das contribuições para as instituições financeiras e seguradoras não poderia fazê-lo restrita ao resultado apurado. Fosse assim, muito mais fácil seria tributar pelas contribuições o próprio lucro contábil ao final do ano. Esse sim, seria o resultado real. Não. Pretendeu tributar as receitas correntes mas, no caso dessas instituições, por não serem esses resultados realizáveis imediatamente, mereceram atenção especial para excluir da base de cálculo determinadas receitas não realizadas e despesas necessárias à consecução ou correlatas a outras receitas.

Por isso, esse repasse de valores ao dito Fundo, muito embora não esteja prevista *ipsi litteris* na IN nº 247/2002, pode sim enquadrar-se nas receitas ou rendas não realizadas, posto que obviamente repassadas, até o seu retorno ao Instituto, quando não ocorrer a materialização do risco do fundo. Nesse momento, tributada seria.

Finalmente, não foi observado pelo douto auditor o Decreto-lei nº 73/66, que “dispõe sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as Operações de Seguros e Resseguros e dá outras providências.”

Estabelece a lei em capítulo específico que:

*“Art. 16. É criado o Fundo de Estabilidade do Seguro Rural, com a finalidade de garantir a estabilidade dessas operações e atender à cobertura suplementar dos riscos de catástrofe.*

*Parágrafo único. O Fundo será administrado pelo IRB e seus recursos aplicados segundo o estabelecido pelo CNSP.*

*Art. 17. O Fundo de Estabilidade do Seguro Rural será constituído:*

*a) dos excedentes do máximo admissível tecnicamente como lucro nas operações de seguros de crédito rural, seus resseguros e suas retrocessões, segundo os limites fixados pelo CNSP;*

*b) dos recursos previstos no art. 123, § 3º, deste Decreto-Lei;*

*c) por dotações orçamentárias anuais, durante dez anos, a partir do presente Decreto-Lei, ou mediante o crédito especial necessário para cobrir a deficiência operacional do exercício anterior.*

*Art. 18 (Revogado pela Lei Complementar nº 126, de 15/01/2007).*

*Art. 19. As operações de Seguro Rural gozam de isenção tributária irrestrita de quaisquer impostos ou tributos federais.”(grifo nosso)*

Pelo exposto, incorreta a autuação no tocante à glosa das deduções relativas às quantias repassadas ao Fundo de Estabilidade de Seguro Rural.

#### **Das “despesas com retenções diversas”**

A impugnante fundamenta a possibilidade de dedução/exclusão das despesas contabilizadas na conta em referência nos mesmos dispositivos legais que fundamentaram sua pretensão em deduzir as contribuições ao Fundo de Estabilidade de Seguro Rural.



Destaca ainda a impugnante que o anexo II da Instrução Normativa SRF nº 247/02 prevê a possibilidade de se deduzir das bases de cálculo do PIS e da Cofins os “prêmios de co-seguros cedidos a congêneres” e os “prêmios de resseguros cedidos”, hipótese em que se enquadram as exclusões indevidamente glosadas pela fiscalização.

De fato, com bem entendeu a douta fiscalização, a legislação de regência prevê a possibilidade de dedução/exclusão dos “co-seguro e resseguro cedidos”. Menciona contra a contribuinte sua própria explicação da conta contábil::

*“a conta contábil em referência tem por função, na contabilidade do Impugnante, registrar as despesas realizadas com a atribuição de rendimentos aos fundos, consórcios, reservas de sinistros, depósitos em moeda estrangeira, e, ainda, ao saldo das retenções de importâncias devidas pelo Impugnante a seguradoras nacionais - indenizações por sinistros de que é responsável na qualidade de retrocessionária, por exemplo -, retidas para fins, dentre outros, de constituir consórcios destinados à pulverização de riscos relevantes.”*

Para ele, essa conta seria utilizada para o lançamento de “despesas de naturezas diversas”, aliás expressão que não a vi, “não sendo possível afirmar, a partir da descrição apresentada, que todas estas despesas pertencem à categoria “co-seguro e resseguro cedidos””.

Ora, se essa conta é utilizada para despesas de natureza variada dentro da contabilidade, e que não se poderia afirmar que todas elas pertencessem à categoria de co-seguro e resseguro cedidos, o fiscalização deveria lograr cumprir seu dever de....fiscalizar, e não atribuir a todas as despesas a indedutibilidade. Como não pode haver tributação sem base de cálculo, e restando incerteza quanto a este caso, concluo que não poderia a fiscalização requerer crédito tributário sem a adequada segregação da natureza das despesas durante o curso do procedimento.

### **Das receitas de variação cambial**

No que se refere às receitas de variação cambial é necessário, as variações monetárias passaram a ser tratadas, sendo o caso, como receitas financeiras e tributadas pelo PIS e pela Cofins, por força dos artigos 2º, 3º e 9º da Lei 9.718/98,:

*“Art 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.” (grifou-se)*

*Assim, nos termos do artigo 9º acima transcrito, a variação monetária dos direitos de crédito, seja em função da taxa de câmbio ou de outros índices ou coeficientes legais ou contratuais têm a natureza de receita financeira, devendo compor a base de cálculo dos impostos e contribuições.*

Certamente. Porém, dois fatos, ou melhor, três, devem ser aqui considerados antes de imputar a tributação sobre tais valores.



Primeiro, que a IN nº 247/2002 é regime especial de apuração tributária, e considerou que as instituições financeiras e seguradoras naturalmente, pela sua atividade, teriam resultados financeiros não realizados, apenas isso acontecendo na liquidação das operações que se lhes deram causa. E mais, no Anexo II, sequer separa as variações cambiais, tratando-as todas como receitas financeiras.

Ora, e as receitas financeiras são tratadas por regime de caixa pelo Anexo II da referida IN, independente da sua espécie, se em reais ou se decorrentes da variação de moeda estrangeira, aliás como claramente demonstrado pelo acórdão recorrido o foi pela Lei nº 9.718/98.

Logo, tributá-las da forma como pretende a douta fiscalização é impossível.

O segundo fato é o de que pesquisando o Poder Judiciário, não pude perceber contestação da Lei nº 9.718/98 pelo Instituto. Em verdade, ironia que uma entidade pertencente à União tenha se absterido de contestar a Lei, e a mesma União agora exija tributo sob a égide dessa lei..

Outrossim, claramente o dispositivo no qual inserir-se-ia tais receitas, caso ainda se pretendesse tributá-las fora declarado inconstitucional.

Diante do disposto no art. 23 da MP nº 449/2009, que acresce o art. 26-A ao DL nº 70.235-72, litteris:

*“art. 26-A. No âmbito do precesso administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ único. O dispositivo no caput não se aplica ao caso de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;*

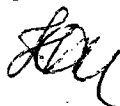
*(...)”*

O terceiro fato refere-se à inconstitucionalidade posterior do § 3º da Lei nº 9.718/98. Nesse sentido, conquanto ainda reste controvérsia acerca do tema acerca da tributação das receitas financeiras, reconheço-a no caso da contribuinte, como sendo de natureza diversa da sua finalidade, ou seja, de outra receita.

E tendo o STF julgado tal dispositivo inconstitucional, estando essas rendas aí enquadradas, entendo que não deve ser exigido tal tributo.

Finalmente, para afastar qualquer dúvida quanto os argumentos utilizados pela douta utilização quanto à necessidade de acompanhamento do regime de competência, assumido pela contribuinte, pelo PIS e COFINS, vejamos a IN nº 345, ainda em vigor:

*Art. 1º Para fins de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o*



*PIS/Pasep, a pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido ou pela tributação na forma do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples) que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas à medida do recebimento e, por opção ou obrigatoriedade, passar a adotar o critério de reconhecimento de suas receitas segundo o regime de competência, deverá reconhecer no mês de dezembro do ano-calendário anterior àquele em que ocorrer a mudança de regime as receitas auferidas e ainda não recebidas.*

*Omissis”*

Nesse dispositivo, menciona o caso de quem está no lucro presumido ou no Simples. Não é o caso de uma seguradora, ou resseguradora. Ai vem o artigo 2º:

*Art. 2º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função de taxa de câmbio, serão consideradas, para efeito de determinação da base de cálculo do imposto de renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim da determinação do lucro da exploração, quando da liquidação da correspondente operação.*

*§ 1º À opção da pessoa jurídica, as variações monetárias de que trata o caput poderão ser consideradas, na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, segundo o regime de competência.*

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

*§ 3º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias previsto no caput para o regime de competência, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 31 de dezembro do período de encerramento do ano precedente ao da opção, as variações monetárias incorridas até essa data, inclusive as de períodos anteriores.*

*§ 4º Na hipótese de alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o regime previsto no caput, no período de apuração em que ocorrer a liquidação da operação, deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL as variações monetárias relativas ao período de 1º de janeiro do ano-calendário da opção até a data da liquidação.*

*§ 5º As variações monetárias relativas a anos-calendário anteriores ainda não computadas em virtude de mudança de critério de reconhecimento em data anterior à da publicação desta Instrução Normativa deverão ser computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL até 31 de dezembro de 2003.*

Como se vê, regulou a IN a mudança de opção para o IRPJ e a CSLL. Aliás para o que há campo específico na DIPJ. E não o fez para o PIS e a COFINS. Ainda que haja previsão legal para a opção conjunta, ela é aplicável para aquelas pessoas jurídicas que têm a tributação pela não-cumulatividade atrelada ao lucro real. Não é o caso das instituições financeiras ou seguradoras. E porquê ? porque são as únicas instituições que estão no lucro real e no regime cumulativo ao mesmo tempo.



### **Do pedido de restituição / compensação**

Por fim, com relação à solicitação de restituição/compensação de indébitos, concordo com a douta autoridade que não se inclui na competência deste órgão julgador apreciar qualquer questionamento acerca de compensação, uma vez que se trata de medida extintiva de crédito tributário e não constitutiva, exceto no caso previsto nos artigos 174 e 175 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 95, de 30 de abril de 2007, ou seja, quando instaurado o litígio, no prazo legal

Isso posto, voto no sentido de dar provimento, no mérito, às pretensões da contribuinte, exceto quanto ao requerimento de restituição ou de compensação constante do seu pedido.

  
GILENO GURJÃO BARRETO

