



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16327.001389/2010-48</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3202-003.364 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BANCO CREDIT AGRICOLE BRASIL S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/12/2007  
INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. RECEITA DE APLICAÇÃO DE RECURSOS FINANCEIROS PRÓPRIOS. ATIVIDADE TÍPICA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Conforme entendimento firmado pelo STF (RE nº 609.096/RS), as receitas típicas, habituais e regulares decorrentes do exercício das atividades empresariais, incluindo as receitas decorrentes da aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins para as instituições financeiras.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Aline Cardoso de Faria (Relatora) e Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha** – Redator

*Assinado Digitalmente*

**Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Jucileia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto contra Acórdão proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ/SPO), que julgou procedente em parte a Irresignação, em desfavor da Recorrente BANCO CREDIT AGRICOLE BRASIL S.A. LTDA.

Quanto à origem, por bem relatar e resumir os fatos, adota-se parte do relatório do Acórdão recorrido:

Em 19/11/2010 (fl. 361) a interessada se irresigna em face de auto(s) de infração(ões) científico(s) em 20/10/2010 (fl. 268), elaborado(s) no seguinte sentido:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, de acordo com o disposto nos art. 904, 910, 911 e 927 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), no curso do procedimento fiscal relativo ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF acima identificado, constatei as INFRAÇÕES a seguir descritas.

I - INTRODUÇÃO O procedimento fiscal levado a efeito sobre o contribuinte acima identificado teve por finalidade efetuar lançamento de ofício de créditos tributários de PIS e COFINS. Anteriormente fora realizado procedimento fiscal de diligência, com a finalidade de verificar a apuração da base de cálculo realizada pelo contribuinte, no cumprimento de suas obrigações acessórias pertinentes à apuração das mencionadas contribuições, relativamente ao período de 2005 a 2007.

O procedimento fiscal de diligência anterior, realizado com base no MPF 08166.2009.00501, teve início em 29/10/2009, com a ciência pessoal do Termo de Início de Procedimento Fiscal dada ao contribuinte. Foram verificadas as bases de cálculo de PIS e COFINS apuradas pelo contribuinte no período anteriormente citado, de forma a identificar eventuais incorreções na apuração que ensejassem insuficiência de recolhimento das contribuições. Da análise realizada resultou a constatação de apuração incorreta da base de cálculo em determinados meses, dentro do período citado, o que resultou insuficiência de recolhimento das contribuições.

Encerrado o procedimento fiscal de diligência, foi imediatamente iniciado procedimento de fiscalização, com o objetivo de constituir o crédito tributário decorrente da insuficiência de recolhimento verificada, relativamente aos seguintes períodos de apuração: junho, julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2005, março, abril, maio, e julho a dezembro de 2006, e todos os meses de 2007.

O presente lançamento de ofício restringe-se ao período de apuração de março a maio, e julho a dezembro de 2006, bem como janeiro a dezembro de 2007, como encerramento final do procedimento fiscal em andamento. As verificações aqui apresentadas, dessa forma, são aquelas relativas ao período destacado.

II - DO CONTRIBUINTE O contribuinte BANCO CREDIT AGRICOLE BRASIL S/A tem sua sede em São Paulo, conforme Estatuto Social (folhas 139 e ss), no endereço acima identificado. Tinha por razão social o nome BANCO CALYON DO BRASIL S/A ao início do procedimento de diligência, conforme Estatuto Social consolidado em 30/04/2009 (folhas 13 a 21). A alteração da razão social junto ao CNPJ foi realizada em 19/02/2010.

II - HISTÓRICO O procedimento de diligência teve início com a ciência pelo contribuinte do Termo de Início do Procedimento Fiscal em 29/10/2009, quando foi intimado a apresentar a documentação discriminada no citado termo (folhas 05 e 06).

Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou parcialmente a documentação solicitada em 06/11/2009. Na mesma oportunidade, autorizou o responsável por sua contabilidade, Sr. José Luiz Gonzaga, sócio do escritório de contabilidade SYNTHESIS ASSESSORIA CONTÁBIL, a representá-lo no atendimento às solicitações complementares (folha 08). Em 17/11/2009, o contribuinte apresentou documentação complementar (folhas 25 e 26), solicitando ainda prorrogação de prazo para conclusão do atendimento à intimação. Em 07/12/2009 concluiu o atendimento ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (folha 39).

Em 19/11/2009 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos e apresentar documentação relativa a janeiro de 2005, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 0001 (folha 28), atendendo à intimação em 27/11/2009.

Em 18/12/2009 o contribuinte foi intimado novamente a prestar esclarecimentos e apresentar documentação relativa a janeiro de 2005, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 0002, atendendo à intimação em 07/01/2010).

Em 28/01/2010 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos relativos a fevereiro de 2005, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0001 (folhas 55 e ss), atendendo à intimação em 04/02/2010.

Em 22/03/2010 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos relativos a maio de 2005, março de 2006 e março de 2007, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0002 (folha 59), atendendo à intimação em 29/03/2010 (folhas 60 e ss).

Em 19/05/2010 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos relativos a março de 2007, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0003 (folha 83), atendendo à intimação em 28/05/2010 (folhas 84 e ss).

Em 11/06/2010 foi encerrado o procedimento de diligência, após concluídas as verificações, e foi dada ciência ao contribuinte do Termo de Encerramento de Diligência (folha 90). Ato contínuo, o contribuinte foi cientificado do início do procedimento de fiscalização, conforme Termo de Início do Procedimento Fiscal (folhas 91 e ss).

Da análise realizada no procedimento de diligência resultaram planilhas mensais demonstrando a apuração realizada, sendo tais planilhas submetidas à manifestação do contribuinte ao início do procedimento de fiscalização, conforme Anexo I do Termo de Início do Procedimento Fiscal (folhas 93 e 134).

Em relação ao período de apuração aqui analisado, o contribuinte apresentou sua manifestação em 06/07/2010 (folhas 153 e ss).

Em 28/07/2010 o contribuinte foi intimado a prestar outros esclarecimentos relativos a março de 2006, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0001 (folhas 226 e 227), atendendo à intimação em 27/08/2010 (folhas 229 e 230).

Em 27/09/2010 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos quanto à exclusão da base de cálculo das contribuições dos valores relativos às receitas de aplicações no exterior, conforme Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0002 (folha 234), atendendo à intimação em 04/10/2010 (folha 235).

IV- DOS FATOS O resultado da análise da base de cálculo de PIS e COFINS realizada foi consolidado em duas planilhas para cada mês dentro do período em análise. A primeira planilha demonstra a apuração conforme o DACON, e a segunda demonstra a apuração

conforme o modelo do Anexo I da Instrução Normativa SRF 247/2002, doravante denominado simplesmente de Anexo I no presente relatório.

Foram utilizados na análise: o DACON apresentado pelo contribuinte, transmitido via eletrônica à RFB, a escrituração em meio digital, cuja documentação de acompanhamento da entrega dos arquivos consta no processo administrativo fiscal (Anexo II do processo) e o "Anexo I" preenchido pelo contribuinte (folhas 02 a 127 do Anexo I do processo), além dos diversos esclarecimentos prestados ao longo da diligência.

A apuração conforme "Anexo I" subsidiou a apuração conforme o DACON, cujas planilhas apresentam o detalhamento das divergências verificadas, reproduzidas adiante. Os valores positivos representam importâncias que diminuiriam indevidamente a base de cálculo apurada pelo contribuinte, e os valores negativos, de modo oposto, aumentaram indevidamente a base de cálculo apurada pelo contribuinte. Conforme identificação pelas letras nas tabelas a seguir será apresentada a descrição dos fatos verificados:

Março de 2006 a) Recuperação de Encargos e Despesas 798.878,34 b) Excessos a Dif, de Curvas 271.149,30 Total 1.070.027,64 As divergências acima são aquelas que permaneceram após análise das considerações apresentadas pelo contribuinte, frente às divergências apresentadas em anexo ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (folhas 93 e 94) e ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0001, de 28/07/2010 (folha 226 e 227).

a) Recuperação de encargos e despesas:

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo suas receitas de recuperação de encargos e despesas, conta COSIF 7.1.9.30.00-6 (folha 129, do Anexo I). Não há previsão legal de exclusão de tais receitas, o que será melhor esclarecido posteriormente no item do enquadramento jurídico deste relatório.

b) Excessos a Dif. de Curvas:

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo o resultado com operações day-trade no mercado futuro, conforme levantamento apresentado no Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0001, de 28/07/2010 (folha 228), sendo que a indevida exclusão foi reconhecida pelo contribuinte, conforme resposta ao referido termo (folha 230).

Abril de 2006

<b>a) Recuperação de Encargos e Despesas</b>	<b>448.670,92</b>
<b>b) Rendas de Aplicações no Exterior</b>	<b>158.596,53</b>
<b>c) dif01</b>	<b>500,00</b>
<b>d) Aj. Pos. Valor de Mera - Ativos não Alien.</b>	<b>-1.242,48</b>
<b>e) Despesas de Captação</b>	<b>-356,53</b>
<b>Total</b>	<b>606.168,44</b>

a) Recuperação de Encargos e Despesas 448.670,92 b) Rendas de Aplicações no Exterior 158.596,53 c) dif01 500,00 d) Aj. Pos. Valor de Mera - Ativos não Alien.

-1.242,48 e) Despesas de Captação -356,53 Total 606.168,44 a) Recuperação de encargos e despesas: conforme item "a" relativo a março de 2006, com valor contabilizado acima identificado (folha 130 do Anexo I do processo).

b) Rendas de Aplicações no Exterior:

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo suas receitas de rendas de aplicações no exterior, conta COSIF 7.1.9.40.00-3 (folha 131 do Anexo I do processo). Não há previsão legal de exclusão de tais receitas, o que será esclarecido posteriormente no item do enquadramento jurídico deste relatório.

c) "dif 01": Valor de "outras exclusões" informado no Dacon Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor calculado, com base nas informações apresentadas. O contribuinte declarou no Dacon o valor de R\$ 1.090.900,84, a título de "outras exclusões". Foi calculado o valor com base nas seguintes rubricas: recuperação de encargos e despesas, receitas de serviços no exterior e rendas de aplicações no exterior (folhas 130 e 131 do Anexo I do processo). O resultado encontrado foi R\$ 1.090.400,84, conforme apresentado

na planilha em anexo ao Termo de Início do Procedimento Fiscal (folha 95). Com efeito, a diferença a maior de R\$ 500,00 entre o valor declarado e o calculado foi considerada como redução indevida da base de cálculo.

d) Aj. Pos. Valor de Merc. - Ativos não Alienados:

Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor contabilizado, relativo à exclusão da base de cálculo do ajuste de swap a valor de mercado. O contribuinte declarou a exclusão no Dacon no valor de R\$ 132.928,69, e foi verificado na contabilidade o valor de R\$ 134.171,17 de ajuste de swap a valor de mercado, lançado a crédito em conta de despesa (folha 180 do Anexo I do processo). O citado ajuste a valor de mercado reduz o valor declarado na linha 15 -Desp. Oper. com Derivativos Obj. Hedge. Com efeito, a diferença a menor de R\$ 1.242,48 entre o valor declarado e o contabilizado foi considerada como aumento indevido da base de cálculo.

e) Despesas de Captação:

Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor contabilizado, relativo à exclusão da base de cálculo das despesas de captação. O contribuinte declarou a exclusão no Dacon no valor de R\$ 377.276,93, e foi verificado na contabilidade o valor de R\$ 377.633,46 de despesas com captação (folha 131 do Anexo I do processo). Com efeito, a diferença a menor de R\$ 356,53 entre o valor declarado e o contabilizado foi considerada como aumento indevido da base de cálculo.

Maio de 2006

a) Recuperação de Encargos e Despesas	300.545,92
b) Rendas de Aplicações no Exterior	2.917.193,66
c) dif 01	7.691,10
<b>Total</b>	<b>3.225.430,68</b>

a) e b) Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 132 do Anexo I do processo).

c) "dif 01": receita de atualização sobre tributos a compensar O contribuinte excluiu indevidamente do cálculo do faturamento a receita de atualização da taxa Selic incidente sobre tributos a compensar, receita contabilizada na conta COSIF 7.1.9.99.00-9 -Outras Rendas Operacionais, subconta de uso interno 7.1.9.99.04.0100000 - Var. Monet. Ativas - Tx. Selic Impostos a Comp. (folha 132 do Anexo I do processo). Não há previsão legal de exclusão de tais receitas, o que será esclarecido posteriormente no item do enquadramento jurídico deste relatório.

Julho de 2006

Recuperação de Encargos e Despesas	339.631,24
Rendas de Aplicações no Exterior	85.726,20
<b>Total</b>	<b>425.357,44</b>

Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 133 do Anexo I do processo).

Agosto de 2006

a) Recuperação de Encargos e Despesas	304.466,00
b) Rendas de Aplicações no Exterior	222.401,04
c) Rendas de T. V. Mobiliários	134.850,09
d) Desp. Oper. com Derivativos Obj. Hedge	-134.850,09
e) Resultado negativo de câmbio	-51.522,69
<b>Total</b>	<b>475.344,35</b>

a) e b) Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 135 do Anexo I do processo).

c) Rendas de T. V. Mobiliários:

Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor contabilizado, relativo a Rendas de Títulos e Valores Mobiliários incluídas no cálculo do valor da linha 01 - Faturamento. O contribuinte declarou o valor de R\$ 8.388.464,14 de faturamento no Dacon, incluído no cálculo desse montante o valor de R\$ 5.205.591,89 de Rendas de Títulos e Valores Mobiliários (cálculo demonstrado em anexo ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, folha 101), e foi verificado na contabilidade o valor de R\$ 5.340.441,98 de Rendas de Títulos e Valores Mobiliários, conta COSIF 7.1.5.00.00-3 (folha 134 do Anexo I do processo). Com efeito, a diferença a menor de R\$ 134.850,09 entre o valor declarado e o contabilizado foi considerada como redução indevida da base de cálculo.

d) Desp. Oper. com Derivativos Obj. Hedge:

Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor contabilizado, relativo à linha 15 - Despesas de Operações com Derivativos Objeto de Hedge. O contribuinte declarou o valor de R\$ 1.668.138,53 da referida despesa, e foi verificado na contabilidade o valor de R\$ 1.802.988,62, conta COSIF 8.1.5.50.00-5 (folha 136 do Anexo I do processo). Com efeito, a diferença a menor de R\$ 134.850,09 entre o valor declarado e o contabilizado foi considerada como aumento indevido da base de cálculo.

e) Resultado negativo de câmbio:

Ao longo do procedimento de diligência foram realizadas verificações pertinentes a apuração do resultado de câmbio do contribuinte. Após análise da apuração informada pelo contribuinte e da apuração determinada pela IN SRF 247/2002, foi constatado que o contribuinte apurou incorretamente o resultado positivo com operações em moeda estrangeira em espécie (quadro I do anexo I da IN SRF 247/2002), apurando um resultado negativo de R\$ 51.522,69, o qual deixou de excluir da base de cálculo, tendo em vista o tratamento disciplinado pela IN SRF 247/2002 quanto ao resultado do quadro I do anexo I. O quadro I do Anexo I foi preenchido pelo contribuinte conforme todas as suas receitas e despesas de câmbio dos grupos de conta do COSIF 7.1.3 e 8.1.4 (respectivamente R\$ 694.509,79 e R\$ 746.032,48, folhas 134 e 136 do Anexo I do processo), quando deveria ter levado em consideração, conforme instruções do Anexo I, somente o resultado positivo da conta COSIF 7.1.3.70.00-6, apurado em operações com moeda estrangeira em espécie. Foi verificado na contabilidade que o contribuinte não apresentou resultado dessa natureza nessa conta (folha 134 do Anexo I do processo).

O valor de R\$ 697,15 relativo a "Variação de Taxa - Balanço de Câmbio", contabilizados na conta 8.1.9.99.30 (folha 137 do Anexo I do processo), foi deduzido pelo contribuinte diretamente no cálculo do total das receitas, quando deveriam ser deduzidos como despesas de câmbio, na linha "outras despesas operacionais" do "Anexo I".

Na apuração conforme o Dacon, o contribuinte não incluiu no faturamento as receitas de câmbio, e deixou de deduzir as despesas de câmbio, excluindo somente o valor relativo a "Variação de Taxa - Balanço de Câmbio" diretamente do cálculo do faturamento (folha 101).

Setembro de 2006

Recuperação de Encargos e Despesas	470.945,56
Rendas de Aplicações no Exterior	550.376,94
<b>Total</b>	<b>1.021.322,50</b>

Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folhas 138 e 139 do Anexo I do processo).

## Outubro de 2006

<b>Recuperação de Encargos e Despesas</b>	<b>353.259,61</b>
<b>Rendas de Aplicações no Exterior</b>	<b>378.121,36</b>
<b>Resultado negativo de câmbio</b>	<b>-457.092,76</b>
<b>Total</b>	<b>274.288,21</b>

Conforme item "a" relativo a março de 2006, item "b" relativo a abril de 2006, e item "e" relativo a agosto de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 142 do Anexo I do processo).

Quanto ao resultado negativo de câmbio, os valores envolvidos na análise são os seguintes: receitas de câmbio R\$ 160.874,24, despesas de câmbio R\$ 617.967,00 e "Variação de Taxa -Balanço de Câmbio" R\$ 23.176,91 (folhas 140, 143 e 144 do Anexo I do processo).

## Novembro de 2006

<b>Recuperação de Encargos e Despesas</b>	<b>387.040,05</b>
<b>Rendas de Aplicações no Exterior</b>	<b>652.126,10</b>
<b>Total</b>	<b>1.039.166,15</b>

Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 145 do Anexo I do processo).

## Dezembro de 2006

<b>a) Recuperação de Encargos e Despesas</b>	<b>481.562,54</b>
<b>b) Rendas de Aplicações no Exterior</b>	<b>1.264.828,20</b>
<b>c) Despesas de Captação</b>	<b>-1.446,04</b>
<b>Total</b>	<b>1.744.944,70</b>

a) e b) Conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados acima identificados (folha 146 do Anexo I do processo).

## c) Despesas de captação:

Diferença verificada entre o valor declarado no Dacon e o valor contabilizado, relativo à exclusão da base de cálculo das despesas de captação. O contribuinte declarou a exclusão no Dacon no valor de R\$ 52.506,45, e foi verificado na contabilidade o valor de R\$ 53.952,49 de despesas com captação (folha 146 do Anexo I do processo). Com efeito, a diferença a menor de R\$ 1.446,04 entre o valor declarado e o contabilizado foi considerada como aumento indevido da base de cálculo.

Janeiro a Dezembro de 2007(...)(vide tabela no original em todos os meses com: a) Recuperação de Encargos e Despesas e b) Rendas de Aplicações no Exterior):

Prossegue no seguinte sentido:

(...)Em todos esses meses somente foi verificada a redução indevida da base de cálculo pelos valores das colunas a) e b) acima, conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados identificados na tabela anterior (folhas 149,143 e 144 do Anexo I do processo).

Cumpram fazer observação quanto ao mês de maio de 2007, em que o contribuinte escriturou o valor de R\$ 980.662,44 para suas receitas com recuperação de encargos e despesas (folha 158 do Anexo I do processo), mas somente excluiu o valor de R\$ 973.552,52 (folhas 119 e 120).

Cumpra destacar ainda, no tocante ao mês de março de 2007, que embora tenha sido verificada situação idêntica àquela descrita no item "e" relativo a agosto de 2006 (resultado negativo de câmbio), o aumento indevido da base de cálculo não foi levado em consideração no presente lançamento, tendo em vista que a situação está sob análise em pedido de compensação realizado pelo contribuinte (folhas 86 a 89).

A situação acima destacada pode ser verificada pela análise da cópia da Dacon original apresentada à fiscalização pelo contribuinte em 29/03/2010 (folhas 66 e 68), em conformidade com a declaração apresentada pelo contribuinte à RFB (folhas 168 e 170 do Anexo I do processo), e pela Dacon retificadora apresentada pelo contribuinte à RFB (folhas 169 e 171 do Anexo I do processo), e pelos pedidos de compensação enviados à RFB (folhas 176 a 179 do Anexo I do processo).

No Dacon original o contribuinte informou um valor na linha 24 - outras exclusões de R\$ 1.915.487,87, enquanto na retificação alterou o valor para R\$ 3.714.102,82. A diferença de R\$ 1.798.614,95 entre esses valores corresponde ao resultado negativo de câmbio, conforme cálculo abaixo, de acordo com os valores do Dacon original.

(...)(vide tabela no original)(...)Em todos esses meses somente foi verificada a redução indevida da base de cálculo pelos valores das colunas a) e b) acima, conforme item "a" relativo a março de 2006 e item "b" relativo a abril de 2006, respectivamente, com os valores contabilizados identificados na tabela anterior (folhas 149,143 e 144 do Anexo I do processo).

Cumprir fazer observação quanto ao mês de maio de 2007, em que o contribuinte escriturou o valor de R\$ 980.662,44 para suas receitas com recuperação de encargos e despesas (folha 158 do Anexo I do processo), mas somente excluiu o valor de R\$ 973.552,52 (folhas 119 e 120).

Cumprir destacar ainda, no tocante ao mês de março de 2007, que embora tenha sido verificada situação idêntica àquela descrita no item "e" relativo a agosto de 2006 (resultado negativo de câmbio), o aumento indevido da base de cálculo não foi levado em consideração no presente lançamento, tendo em vista que a situação está sob análise em pedido de compensação realizado pelo contribuinte (folhas 86 a 89).

A situação acima destacada pode ser verificada pela análise da cópia da Dacon original apresentada à fiscalização pelo contribuinte em 29/03/2010 (folhas 66 e 68), em conformidade com a declaração apresentada pelo contribuinte à RFB (folhas 168 e 170 do Anexo I do processo), e pela Dacon retificadora apresentada pelo contribuinte à RFB (folhas 169 e 171 do Anexo I do processo), e pelos pedidos de compensação enviados à RFB (folhas 176 a 179 do Anexo I do processo).

No Dacon original o contribuinte informou um valor na linha 24 - outras exclusões de R\$ 1.915.487,87, enquanto na retificação alterou o valor para R\$ 3.714.102,82. A diferença de R\$ 1.798.614,95 entre esses valores corresponde ao resultado negativo de câmbio, conforme cálculo abaixo, de acordo com os valores do Dacon original.

Despesas de Câmbio (total)	2.708.876,06
(-) Variação de Taxa - Uso Interno - Bal. Câmbio (declarado, reduz faturamento)	165.725,32
= Despesas de Câmbio (8.1.4.20.90-8 e 8.1.4.50.00-2) (não declarado)	2.543.150,74
Rendas de Câmbio (não declarado)	744.535,79
(-) Despesas de Câmbio (8.1.4.20.90-8 e 8.1.4.50.00-2) (não declarado)	2.543.150,74
= Resultado Negativo de Câmbio (não declarado)	-1.798.614,95

Os valores utilizados no cálculo acima foram verificados na contabilidade (folhas 152, 154 e 156 do Anexo I do processo).

A diferença de base de cálculo entre o Dacon original e o Dacon retificador, no valor já demonstrado de R\$ 1.798.614,95, resulta no crédito pleiteado pelo contribuinte de PIS (R\$ 11.691,00 = 0,65% x R\$ 1.798.614,95), no Perdcomp n5 31098.58888.200208.1.3.04-6346, e de COFINS (R\$ 71.944,60 = 4% x R\$ 1.798.614,95), no Perdcomp n5 27853.15090.200208.1.3.04-0256.

Com efeito, a recomposição da base de cálculo realizada pelo contribuinte na apresentação do Dacon retificador não foi levada em consideração no presente lançamento, apenas os valores excluídos indevidamente da base de cálculo.

V- DO DIREITO A legislação de regência da apuração de PIS e COFINS para as instituições financeiras mantém o regime cumulativo de apuração das contribuições,

baseada no faturamento, porém com a previsão de exclusões e deduções na apuração da base de cálculo.

(...)(transcreve textos legais: Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991)(...)Como orientação na apuração das contribuições, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 247/2002, cujo art. 95 determina a adoção do modelo do Anexo I para apuração de PIS e COFINS. Com efeito, o Anexo I do citado ato normativo foi utilizado como parâmetro de apuração de PIS e COFINS.

A apuração da receita total tributável baseou-se nos seguintes grupos de receitas auferidas pelo contribuinte, conforme sua escrituração contábil: rendas de operações de crédito, rendas de câmbio, rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez, rendas de títulos e valores mobiliários, rendas de prestação de serviços, rendas de participação e outras rendas operacionais.

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória 2158-35, de 2001) Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica, (Vide Medida Provisória 2158-35, de 2001) " As rendas de câmbio foram levadas à apuração pelo contribuinte sob critério diferente da Instrução Normativa nº 247/2002, no cálculo de outras adições, mas tal feito não teve implicação na base de cálculo do período aqui tratado, somente na disposição dos valores nas planilhas de apuração, e não merece maior atenção.

Quanto às exclusões e deduções da base de cálculo:

"Lei 9.701, de 17 de novembro de 1998.

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social -PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

1 - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (...) III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

- a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;
- b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;
- c) despesas de câmbio;
- d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;
- e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 3º

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 6 Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001)e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória 2158-35, de 2001) " Cabe ainda destacar a legislação de regência da valoração a preço de mercado dos derivativos:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Art. 35. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados — Susep e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/Pasep quando da alienação dos respectivos ativos.

Cumprir destacar que o contribuinte solicitou consulta sobre a matéria (valoração a preço de mercado), conforme Solução de Consulta nº 273 SRRF/81 RF/Disit, de 23 de dezembro de 2003.

Até o momento foram expostas regras gerais de apuração. Doravante serão destacados os temas mais específicos que ensejaram recomposição da base de cálculo apurada pelo contribuinte, e conseqüente lançamento de ofício.

Recuperação de encargos e despesas Na recomposição da base de cálculo de todos os meses abrangidos pelo presente termo de verificação fiscal foram glosadas as exclusões das receitas com recuperações de encargos e despesas.

As recuperações de despesas são receitas, inclusive como reconheceu o contribuinte em sua contabilidade, e como também determina o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda -RIR/1999):

"Art. 44. Integram a receita bruta operacional: (...)III- as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;" No caso sob análise o contribuinte celebrou "Instrumento particular de rateio e prestação de contas das despesas em comum" com as empresas do mesmo conglomerado societário, CALYON CORPORATE FINANCE BRASIL - CONSULTORIA FINANCEIRA SA, CNPJ 00.697.097/0001-33, e CREDIT LYONNAIS S.A. -DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS, CNPJ 01.638.542/0001-57 (folhas 168 a 175). Os acordos celebrados tratam rateio e prestação de contas de despesas administrativas com estrutura física, serviços contratados e pagamento de pessoal, em breve resumo às disposições das cláusulas 15 dos referidos contratos.

A recuperação, pelo uso compartilhado das atividades e dos bens mencionados, do valor pago pela empresa que arca com os custos das instalações e do pessoal contratado não se trata de mero ressarcimento, e sim receita decorrente da disponibilização de tais recursos à outra empresa, prestação de serviços de fato.

Neste sentido são as lições de Hiromi Higuchi e outros, na obra Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e prática (IR Publicações: São Paulo, p. 904, 35ª edição):

"Muitas empresas estão contabilizando incorretamente, como recuperação de despesas ou custos, as receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo. Assim, o departamento jurídico ou o centro de processamento de dados estão em uma empresa e prestam serviços para outras empresas do grupo. As despesas e os custos desses departamentos são rateados para as demais empresas do grupo mediante emissão de notas de débitos.

A nota de débito não é um documento idôneo para aquela finalidade. A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir pagamento feito por uma empresa em nome da outra. Assim, se a empresa A paga salários de funcionários registrados na empresa B, a empresa A poderá emitir nota de débito para transferir o valor pago. O mesmo acontece quando uma empresa paga duplicata sacada contra outra empresa.

No caso de rateio de despesas ou custos, por exemplo, do departamento jurídico, entre várias empresas do mesmo grupo, o documento idôneo é a nota fiscal ou fatura de serviço. O valor da operação deve ser escriturado como receita operacional, com incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, assim como do ISS, e não como recuperação de despesas e custos. " Neste contexto, é irrelevante o fato de o valor recebido ser simples reposição do ativo e do patrimônio no estado anterior. Ressalte-se que todas as receitas, em significativa parcela de seu valor, representam nada mais que recuperação dos custos incorridos para sua obtenção, e tal característica em nada afeta a incidência das contribuições sobre o faturamento.

O contribuinte alega ainda que poderia ter efetuado o registro contábil como redução nas respectivas contas de despesas. O registro foi realizado em conta de receita, com o código COSIF 7.1.9.30.00-6. O Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF) apresenta os critérios e procedimentos contábeis a serem observados pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, bem como a estrutura de contas e modelos de documentos previstos no mesmo.

Destacamos a seguir a descrição no COSIF da conta de receita adotada para o registro de tais recuperações:

"Título: RECUPERAÇÃO DE ENCARGOS E DESPESAS - 7.1.9.30.00-6 Função: Registrar a recuperação de encargos e despesas, que constituam receita efetiva da instituição, no período.

Esta conta requer os seguintes subtítulos de uso interno:

- Ressarcimentos de despesas de telefone - Ressarcimentos de despesas de telex - Ressarcimentos de despesas de portes e telegramas - Recuperação de despesas de depósito - Recuperação de Multas da Compensação Base Normativa: (Circ 1273) " Desta forma, verifica-se que o contribuinte realizou o registro de forma correta, conforme previsão do Banco Central, e a outra forma alegada não seguiria o critério apresentado.

Além disso, cumpre considerar que a Lei nº 9.718/98, ao indicar a composição da base de cálculo de PIS e COFINS, indicou especificamente as exclusões admitidas e, dentre elas, mencionou apenas as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como

perda, que não representem ingresso de novas receitas, sem qualquer referência aos valores recebidos a título de outra forma de recuperação/reembolso de despesas.

Além disso, cumpre considerar que, após a edição da Lei nº 9.718/98, a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS passou a abranger todos os ingressos de recursos na empresa, independente da classificação contábil adotada, indicando especificamente as exclusões admitidas e, dentre elas, mencionando apenas as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, sem qualquer referência aos valores recebidos a título de outra forma de recuperação/reembolso de despesas.

"Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória 2158-35, de 2001). (...)§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: (...)II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Medida Provisória 2158-35, de 2001) " Com efeito, como as receitas decorrentes de recuperações de despesas não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo, incabível a pretensão do contribuinte em excluí-las. Nessa orientação segue a Solução de Consulta n 190 SRRF/8a RF/Disit, de 04 de junho de 2009, cuja ementa é reproduzida a seguir:

"A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Para fins de determinação da base de cálculo da citada contribuição, poderão ser excluídas da receita bruta apenas as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria. Assim sendo, os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõe a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da referida contribuição." Nesse sentido segue a apuração da IN SRF 247/2002, que em seu Anexo I lista diversas rubricas passíveis de exclusão, conforme código do COSIF, e pode-se verificar que dentre as possibilidades elencadas não consta a conta 7.1.9.30.00-6 - Recuperação de Encargos e Despesas.

Finalmente, seguem algumas decisões administrativas e soluções de consulta que corroboram o entendimento sustentado na presente autuação:

"RECUPERAÇÃO/ REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS dos períodos lançados, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento. (Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP – Ia Turma-Acórdão 05-6438 em 23.04.2004).” RECUPERAÇÃO/ REEMBOLSO DE DESPESAS, integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento. (Solução de Consulta SRRF/1- Região Fiscal/Disit 15 em 23.03.2005).

RATEIO. RECUPERAÇÃO/REEMBOLSO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da COFINS, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo e depois rateadas com as demais, representam receitas de serviços e integram o faturamento. (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza/CE - 4a Turma - Acórdão 08-6643 em 2.08.2005).

COFINS. PIS. BASE DE CALCULO. A recuperação de despesas e a recuperação de tributos constituem receita da contribuinte e, por consequência, integram a base de cálculo da contribuição por expressa determinação contida na lei. (2º Conselho de Contribuintes / 41. Câmara / ACÓRDÃO 204-01.055 em 21.02.2006, Publicado no DOU em: 27.02.2007).

RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. As recuperações de despesas constituem receita e, como tal, sujeitam-se à incidência da Cofins. (2º Conselho de Contribuintes / 2º. Câmara / ACÓRDÃO 20215.621 em 15.06.2004, Publicado no DOU em: 09.03.2006).

BASE DE CALCULO. FATURAMENTO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS. Integram o faturamento, base de cálculo da Contribuição ao PIS dos períodos lançados, os valores contabilizados como recuperação de despesas. No caso, os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de gastos com pessoal, serviços de consultoria/assessoria e estrutura, custeados por uma das empresas do grupo, representam receitas de serviços e integram o faturamento. (Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas/SP - 3a- Turma- Acórdão tf 05-18.954 em 20.08.2007).

RATEIO DE DESPESAS. Os valores recebidos em virtude do uso compartilhado de serviços administrativos, referentes à contabilidade, jurídico, recursos humanos e serviços administrativos gerais (marketing, força de vendas, etc), representam receitas de serviços e integram o faturamento, base de cálculo da COFINS. (Solução de Consulta SRRF/81 Região Fiscal/Disit 36 em 11.02.2009).

RATEIO DE DESPESAS. EMPRESAS INTERLIGADAS. Os valores recebidos de empresas interligadas, em virtude do uso compartilhado de serviços operacionais e administrativos, representam receitas de serviços e integram a base de cálculo da COFINS. (Delegacia da Receita Federal de São Paulo I/SP -6a- Turma -Acórdão 16-22.064 em 07.07.2009). " Rendas de aplicações no exterior:

A partir de abril de 2006, o contribuinte passou a excluir da base de cálculo as rendas de aplicações no exterior.

Em esclarecimentos ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, o contribuinte apresentou documentação (Anexo V a resposta apresentada em 06/07/2010, folha 177 a 225) informando que o resultado em análise relaciona-se a receitas de juros de aplicações financeiras (subconta interna 7.1.9.40.10.000000.6) e ganhos relacionados à variação cambial dos ativos em moeda estrangeira em relação à moeda Real (subconta interna 7.1.9.40.20.000000.9).

Em atendimento ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos nº 0002 de 27/09/2010 (folha 234), o contribuinte informou ainda que a exclusão da base de cálculo foi levada a efeito com base em entendimento de que tal resultado é relativo a receitas originárias do exterior (folha 235).

Em se tratando de resultados obtidos no exterior, não há que se fazer confusão com a isenção prevista para exportação de mercadorias e prestação de serviços para o exterior, conforme disposição legal abaixo destacada:

Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...)§ I— São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

O resultado do contribuinte aqui tratado, por sua vez, diz respeito a receitas de aplicações financeiras no exterior, e respectiva variação cambial, conforme informação do contribuinte, e também conforme seus registros contábeis. Tais receitas foram escrituradas na conta COSIF 7.1.9.40.00-3, nas seguintes contas de uso interno: 7.1.9.40.10.000000.6 - Rendas de Aplicações no Exterior e 7.1.9.40.20.00000.9 - Rendas de Aplicações no Exterior - Variação Taxa.

Destacamos a seguir a descrição no COSIF da conta de receita adotada para o registro de tais receitas:

"Título: RENDAS DE APLICAÇÕES NO EXTERIOR - 7.1.9.40.00-3 Função: Registrar o valor das receitas provenientes de aplicações de saldos disponíveis e em títulos e valores mobiliários, efetuadas no exterior.

Base Normativa: (Circ. 2106 ANI; Cta-Circ. 2541) " Nesse sentido segue a apuração da IN SRF nº 247/2002, que em seu Anexo I lista diversas rubricas passíveis de exclusão, conforme código do COSIF, e pode-se verificar que dentre as possibilidades elencadas não consta a conta 7.1.9.40.00-3 - Rendas de Aplicações no Exterior.

Com efeito, não há previsão legal para o contribuinte deixar de oferecer à tributação suas receitas de aplicações no exterior. Nesse sentido, seguem as decisões administrativas que corroboram o entendimento sustentado na presente autuação:

"VARIÇÃO CAMBIAL E JUROS DECORRENTE DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. A isenção concedida pela lei alcança apenas as receitas oriundas da venda de mercadorias para o exterior, não sendo extensiva às receitas financeiras decorrentes da desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira, determinada pela flutuação do cambio, denominada variação cambial ativa, nem aos juros advindos de venda de mercadoria ao exterior, cujo pagamento deu-se com atraso. (2a Conselho de Contribuintes / 4a Câmara / ACÓRDÃO tf 204-00.535 em 12.09.2005, Publicado no DOU em: 02.06.2006).

VARIÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. A isenção concedida pela lei alcança apenas as receitas oriundas da venda de mercadorias para o exterior, não sendo extensiva às receitas financeiras decorrentes da desvalorização da moeda nacional em relação à estrangeira, determinada pela flutuação do cambio, denominada variação cambial ativa. (2- Conselho de Contribuintes I 4r Câmara I ACÓRDÃO rr 204-03.420 em 04.09.2008, Publicado no DOU em: 11.12.2008).

COFINS - BASE DE CÁLCULO - VARIAÇÕES CAMBIAIS VINCULADAS A EXPORTAÇÕES -As receitas decorrentes de variação cambial vinculada a venda de mercadoria ou serviço para o exterior estão sujeitas à incidência da COFINS, não se lhes estendendo a isenção/imunidade prevista para as receitas de vendas para o exterior. Delegacia da Receita Federal do Rio de Janeiro II/RJ-5º Turma - Acórdão 13-16.370 em 22.06.2007). " Resultado de Câmbio:

Em análise à documentação e esclarecimentos apresentados pelo contribuinte ao longo do procedimento de diligência, principalmente seu demonstrativo de apuração com base no Anexo I da IN SRF nº 247/2002 e o Dacon, verificou-se que o contribuinte não apurou

adequadamente o resultado de câmbio, mas tal feito somente teve reflexos na base de cálculo em alguns meses abrangidos pelo presente termo de verificações, quer sejam, os meses de agosto e outubro de 2006, e o mês de março de 2007.

As regras de apuração do resultado de câmbio são destacadas a seguir:

Lei 9.701, DE 17 DE NOVEMBRO DE 1998.

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

c) despesas de câmbio;

Lei 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde a receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória 2158-35, de 2001).

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

Instrução Normativa SRF 247, de 21 de novembro de 2002.

Art. 27. Os bancos comerciais, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito e associações de poupança e empréstimo, para efeito da apuração da base de cálculo das contribuições, podem deduzir da receita bruta o valor:

III—das despesas de câmbio, observado o disposto no § 2º do art. 10;

Art.10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9a, tem como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

§ 2º Nas operações de câmbio, realizadas por instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil:

I - considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço da venda e o preço da compra da moeda estrangeira; e 11 — a diferença negativa não poderá ser utilizada para a dedução da base de cálculo destas contribuições.

Planilhas para o Cálculo das Contribuições Art. 95. As instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as associações de poupança e empréstimo, deverão apurar o PIS/Pasep e a Cofins de acordo com a planilha de cálculo constante do Anexo I.

Em análise ao Anexo I da IN SRF nº 247/2002, destacamos as seguintes observações não adotadas pelo contribuinte:

- As receitas e despesas de câmbio compõem a apuração geral, e não estão contidas no Quadro I, como adotou o contribuinte;
- O Quadro I abrange a regra contida no art. 10, §29, incisos I e II, e destaca-se a observação de que "o resultado positivo da conta nº 7.1.3.70.00-6 apurado em operações com moeda estrangeira em espécie deve ser alocado no Quadro I". O contribuinte não

apresentou resultado em operações com moeda estrangeira em espécie, conforme verificado em seus registros contábeis;

- "Serão contabilizados na conta "Outras Despesas Operacionais - Orientação DENOR 37/95" as despesas de câmbio não alocadas em contas de despesa específicas para essa atividade". O contribuinte alocou diretamente como redução das receitas o seu resultado de "Variação de Taxa - Balanço de Câmbio", contabilizados na conta de despesas 8.1.9.99.30. Tendo em vista que o procedimento de diligência teve por finalidade verificar a base de cálculo do contribuinte, e para tal finalidade foi observado o Anexo I da IN SRF na 247/2002, os efeitos na apuração foram considerados no presente lançamento, com a observação já destacada para o mês de março de 2007, onde não foram considerados no lançamento por estarem em discussão administrativa, em pedido de compensação realizado pelo contribuinte.

Resultados com operações day-trade no mercado de futuros:

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo de março de 2006 o resultado com operações day-trade no mercado de futuros.

As regras de apuração do resultado no mercado de futuros são destacadas a seguir:

(transcreve legislação)

Por fim, cumpre destacar que o contribuinte foi intimado a justificar a exclusão da base de cálculo do seu resultado em operações day-trade no mês de março de 2006, e respondeu em atendimento à intimação que a exclusão foi de fato indevida (folha 230).

Receita de atualização sobre tributos a compensar:

O contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo de maio de 2006 suas receitas de atualização sobre tributos a compensar.

Destaca-se a seguir a previsão legal de incidência:

"Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 9a 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. (grifo nosso) " VI - DO LANÇAMENTO A apuração final realizada teve como resultado os valores abaixo listados como base de cálculo total de PIS e COFINS nos períodos de março, abril, maio, e julho a dezembro de 2006, e janeiro a dezembro de 2007:

(transcreve tabelas)Segue em anexo a este Termo de Verificação duas planilhas, para cada mês, a primeira com a apuração baseada no Dacon, e a segunda baseada no Anexo I da IN SRF nº 247/2002, demonstrando a apuração final realizada, que resultou nos valores acima identificados.

Cumpre ainda destacar duas observações quanto aos valores acima identificados:

- O valor da base de cálculo de março de 2007 foi aquele resultante da apuração realizada, desconsiderando-se a diferença que está sendo objeto de pedido de compensação, conforme já explicado anteriormente;

- Os valores identificados acima, referentes à DCTF de abril de 2007, também levaram em consideração as retenções na fonte das contribuições, conforme declarado no Dacon.

Com base nos valores representativos da insuficiência de declaração e recolhimento de PIS e COFINS verificados, efetuou-se o lançamento de ofício formalizado nos autos de infração.

VII - MULTAS APLICADAS No presente lançamento foram aplicadas as multas destacadas nos autos de infração, sobre os valores das contribuições apuradas que deixaram de ser declaradas e recolhidas, com base no artigo 44 da Lei 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei 11.488, de 2007, transcrito a seguir:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei 11.488, de 2007) " VIII - CONSIDERAÇÕES FINAIS O presente Termo de Verificação de Infração é parte integrante e indissociável dos autos de infração de PIS e COFINS lavrados no curso do procedimento fiscal, e formalizados no processo administrativo fiscal rr 16327.001.389/2010-48. A numeração das folhas citadas refere-se à numeração de folhas do processo.

A auditoria ateuve-se aos fatos e documentos descritos, ressalvado o direito da Fazenda Nacional proceder a novos exames, caso surjam elementos novos que os justifiquem.

(...)Impugnação Em 19/11/2010 (fl. 351 c/c 542) há defesa (fl. 361 e ss) , neste sentido:

ILMO. SR. DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS EM SÃO PAULO, SP:

Ref.: Auto de infração PIS e COFINS MPF nº: 0816600.2010.00274 Processo Administrativo nº 16327.001389/2010-48 BANCO CREDIT AGRICOLE BRASIL S.A., instituição financeira inscrita no CNPJ/MF sob o nº 75.647.891/0001-71, com sede na Alameda Itu, nº 852, 12º Andar, Jardim Paulista, Cidade e Estado de São Paulo, por seus representantes legais abaixo assinado (does. 1), vem, respeitosamente à presença de V.Sa., apresentar IMPUGNAÇÃO contra o auto de infração em matéria de Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS") e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("COFINS"), de que foi cientificada em 20 de outubro de 2010 (doc. 2), pelas razões de fato e de direito a seguir expostas:

I - DO AUTO DE INFRAÇÃO 1. Em 20 de outubro de 2010, o IMPUGNANTE foi cientificado da lavratura de autos de infração para cobrança de supostos créditos de PIS e de COFINS nos meses de março a maio c julho a dezembro de 2º06, bem como de janeiro a dezembro de 2007, sobre valores relativos à: (i) recuperação de encargos e despesas; (ii) rendas de aplicações no exterior; (iii) resultados com operações de day-trade no mercado de futuros; e (iv) receita de atualização sobre tributos a compensar.

2. Inicialmente, especificamente no que tange aos créditos de PIS e de COFINS decorrentes resultados com operações de day-trade, informa o IMPUGNANTE que realizou o respectivo pagamento do PIS e da COFINS conforme comprovam as guias de recolhimento em anexo (doe. 3 - guias DARF).

3. Com relação aos demais valores - (i) recuperação de encargos e despesas, (ii) rendas de aplicações no exterior (juros e variação cambial) e (iii) receita de atualização sobre tributos a compensar, a IMPUGNANTE não concorda com os lançamentos fiscais realizados, razão pela qual manifesta a presente impugnação administrativa.

4. Com efeito, de acordo com o Termo de Verificação de Infração anexo aos autos de infração, os referidos valores seriam receitas do IMPUGNANTE passíveis de incidência do PIS e da COFINS, nos precisos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, não havendo previsão legal quanto à possibilidade de sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições, como fez o IMPUGNANTE.

5. O entendimento do auto de infração, no entanto, é absolutamente improcedente.

6. No que concerne aos valores de reembolso de despesas porque, ao contrário do que afirma, tais valores não constituem receita para o IMPUGNANTE, mas sim mero reembolso de despesas comuns rateadas com outras empresas do grupo ao amparo de contrato de compartilhamento de custos e despesas.

7. No que respeita às rendas de aplicações no exterior não prevalece o entendimento do auto de infração porque tais rendas, oriundas de conta corrente mantida no exterior com recursos próprios do IMPUGNANTE, não são receitas operacionais desta, não sendo,

assim, tributáveis pelo PIS e pela COFINS nos termos do art. 3º da Lei nº 9.718/98, conforme interpretado pelo Supremo Tribunal Federal.

8. E por fim, no que respeita aos valores decorrentes de atualização sobre tributos a compensar pela Taxa Selic porque, ainda que tais valores pudessem ser considerados receitas (o que se demonstrará não ser o caso), esses seriam receitas financeiras não operacionais e, portanto, não sujeitos à incidência do PIS e da COFINS nos termos da Lei nº 9.718/98.

**II - DAS RAZÕES DE CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO:**

**II.A. REEMBOLSOS DE ENCARGOS E DE DESPESAS: NÃO SÃO RECEITAS TRIBUTÁVEIS PELO PIS E PELA COFINS**

9. O auto de infração deve ser cancelado no que respeita à autuação de valores que representam meros reembolsos de despesas comuns rateadas pelo IMPUGNANTE com outras empresas do grupo ao abrigo de contrato de compartilhamento de custos e despesas, já que tais valores não são, de forma alguma, receitas tributárias pelo PIS e pela COFINS.

10. Com efeito, em 1 de janeiro de 2005, o IMPUGNANTE celebrou com as empresas do seu Grupo Econômico (CALYON CORPORATE FINANCE BRASIL-CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA. e CREDIT LYONNAIS S.A.-DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS), contratos de rateio de despesas comuns relacionadas com (i) locação de imóvel, (ii) condomínio, (iii) manutenção e conservação de imóvel, (iv) despesas com os departamentos de secretaria geral, presidência, recursos humanos, gerência de riscos, financeiro, auditoria, (v) telefonia, (vi) informática; (vi) manutenção de máquinas e equipamentos, etc. (doe. 4).

11. Este rateio de despesas comuns se caracteriza pelo fato de o IMPUGNANTE assumir, em um primeiro momento, as referidas despesas que são comuns às três empresas envolvidas (o próprio IMPUGNANTE, a CALYON CORPORATE FINANCE BRASIL-CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA. e a CREDIT LYONNAIS S.A.-DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS), despesas essas que, num segundo momento, são reembolsadas pelas demais empresas proporcionalmente à sua parcela de participação nesta despesa, apurada através de critérios de imputação direta previstos no contrato e sem qualquer acréscimo de lucro.

12. Com efeito, nos termos da cláusula T dos referidos contratos, as despesas comuns são rateadas mediante a adoção dos seguintes critérios de acordo com a natureza da despesa envolvida: (i) utilização de espaço (p. ex. despesas com locação, condomínio, etc); (ii) quantidade de empregados (p. ex. departamento de recursos humanos), e (iii) percentual de tempo dedicado (p.ex. financeiro, gerência de riscos, etc).

13. O processo de rateio dos custos dos departamentos administrativos utiliza as informações fornecidas pelos seguintes sistemas: (i) Folha de Pagamento: que fornece os dados relativos às despesas de salário, encargos sociais e benefícios dos funcionários de cada departamento; (ii) Ativo Fixo: que fornece as despesas com depreciação de bens e amortização das instalações e benfeitorias por departamento; e (iii) Contas a Pagar: que provê a relação das demais despesas que foram alocadas aos departamentos conforme consumo.

14. De modo a apurar os valores das despesas a serem rateadas, mensalmente o IMPUGNANTE consolida as informações supramencionadas em planilha, procedendo ao rateio com base nos critérios previamente definidos contratualmente.

15. Nesse sentido, o IMPUGNANTE anexa à presente impugnação, a título exemplificativo, as planilhas de rateio das despesas incorridas no mês de abril de 2007 (doe. 5).

16. Conforme resulta da referida planilha, o processo de rateio é realizado em duas fases, a saber:

(i) na primeira fase é realizado o rateio dos custos alocados no departamento "Indireto", que concentra as despesas comuns a todos os departamentos (v.g. serviços de limpeza, manutenção predial, portaria, depreciação dos móveis e equipamentos e amortização das instalações do escritório), tomando-se por base os metros quadrados utilizados por cada empresa do grupo econômico; e(ii) na segunda fase, é realizado o rateio dos custos diretos e indiretos dos departamentos administrativos com base nos seguintes critérios: número de funcionários de cada empresa, quantidade de computadores, tempo de utilização dos serviços e sistemas informáticos.

17. Verifica-se, assim, que as despesas comuns, arcadas num primeiro momento pelo IMPUGNANTE, não são aleatoriamente rateadas com as demais empresas do grupo. Ao revés, na medida da utilização efetiva por parte das demais empresas do Grupo, são rateadas de acordo com métodos de imputação direta, pre-definidos entre as partes e, assim, objeto de reembolso financeiro ao IMPUGNANTE, no exato valor da despesa.

18. No que concerne aos meses da autuação (março a maio, e julho a dezembro de 2006, bem como de janeiro a dezembro de 2007), os valores autuados correspondem às despesas incorridas pelo IMPUGNANTE no interesse das demais empresas do Grupo, sem adição de qualquer margem de lucro, as quais foram reembolsadas pela CALYON CORPORATE FINANCE BRASIL-CONSULTORIA FINANCEIRA LTDA. e pela CREDIT LYONNAIS S.A.-DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS.

19. Ora, o recebimento desse reembolso de despesas comuns não representa uma receita para o IMPUGNANTE, mas tão somente o ressarcimento de despesa incorrida no interesse de outras pessoas. Para o IMPUGNANTE esse valor nada mais é do que um estorno proporcional da despesa na medida do reembolso.

20. Tanto assim é que o IMPUGNANTE somente reconhece, como despesa dedutível para fins de IRPJ e de CSLL, a parcela da despesa que não foi objeto de reembolso por parte das demais empresas do Grupo e que, assim, constitui uma despesa própria dedutível da base de tributação dos referidos tributos.

21. Do fato destes valores não dizerem respeito a uma receita, mas sim a mera reparação patrimonial de uma despesa incorrida no interesse de terceiro, resulta a inafastável conclusão de que tais valores não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS, ao contrário do que ilegitimamente entendeu o auto de infração.

22. Com efeito, o fato gerador do PIS e da COFINS é o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil".

23. O pronunciamento nº 8 do Instituto Brasileiro de Contabilidade -"IBRACON" estabelece, por sua vez, que "receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido."

24. Segundo RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, "receita" é algo novo que se incorpora a determinado patrimônio, constituindo um "plus" jurídico que agrega algo positivo ao patrimônio. Também GERALDO ATALIBA2 bem esclarece que o conceito de "receita" se refere a uma espécie de entrada, assim entendido todos os valores que ingressam nos cofres de determinada entidade, ressaltando, entretanto, que nem toda entrada é receita, pois receita somente é aquela entrada que passa a pertencer à entidade.

25. O requisito essencial do conceito de receita é, pois, a existência de um ingresso que determine um acréscimo patrimonial, com reflexo na conta de resultados, pelo que nem toda "entrada" de caixa configura receita.

26. Ora, exatamente por esse motivo é que os valores reembolsados ao IMPUGNANTE não estão sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, na medida em que visam tão somente

recompor o seu patrimônio desfalcado por despesas incorridas no interesse de terceiros, não constituindo uma riqueza nova neste patrimônio.

27. NATANAEL MARTINS, com a autoridade de ter sido por muito tempo conselheiro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, bem esclarece a impossibilidade de incidência do PIS e da COFINS sobre o reembolso de despesas no âmbito de um contrato de rateio de grupo econômico:

"Como dito anteriormente, é pressuposto para a própria caracterização do contrato de rateio que os valores pagos de uma parte a outra simplesmente recomponham o patrimônio da empresa centralizadora de custos/despesas, desfalcado por ter assumido despesas que aproveitariam a terceiros.

Ou seja, é intrínseco ao próprio contrato de rateio que os valores pagos não incrementem o patrimônio da centralizadora, mas apenas o recomponham, vale dizer, o tragam de volta a seu patamar original, nem mais, nem menos.

Dessa feita, deve-se concluir que os valores recebidos por conta do rateio não incrementam o patrimônio líquido, mas, apenas e tão-somente, ressarcem custos ou despesas, cujo valor é previamente aferível e individualizável.

(...)Considerando-se tudo o que se vem de dizer, bem como se considerando que a contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita, é lícito, desde logo, concluir que o rateio de custos e despesas não devem ser atingidos pelo PIS nem pela COFINS.

(-)Levando-se em conta que as despesas assumidas pela centralizadora, ao menos em parte, aproveitarão a terceiros, que posteriormente lhe ressarcirão os valores despendidos, e que, como o pressuposto do rateio de despesas, tem-se a ausência de resultado positivo, conclui-se que referidas operações não estão sujeitas nem ao PIS nem à COFINS."

28. O ex-Conselheiro do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, JOSÉ HENRIQUE LONGO, também esclarece que "quando uma pessoa jurídica contrata terceiro por conta e ordem das demais empresas do grupo, os dispêndios pertencem, proporcionalmente, a cada uma das entidades participantes, e não unicamente àquela que firmou o contrato. Em contrapartida, a reposição do dinheiro gasto nada mais é do que mera reparação financeira da empresa que compareceu no negócio com terceiro. (...). Desse modo, a empresa que arcou inicialmente com a despesa não agregou qualquer valor ao seu patrimônio. As quantias por ela recebidas, correspondentes aos dispêndios das demais participantes do grupo econômico, só transitaram pela sua contabilidade por razões comerciais ou de praticidade, não configurando receita."

29. E de fundamental importância mencionar que o próprio Conselho de Contribuintes (atual CARF) reconhece a não sujeição dos valores reembolsados ao PIS e à COFINS, como resulta do seguinte precedente:

**PIS/COFINS - RECEBIMENTO DE VALORES A TÍTULO DE RATEIO DE DESPESAS - NATUREZA DE RECUPERAÇÃO DE CUSTOS/DESPESAS - INAPLICABILIDADE DO CONCEITO DE RECEITA - O pressuposto de incidência do PIS e da COFINS é o aferimento de receitas, não podendo haver a incidência das contribuições, pois, no mero ingresso de recursos era que a entidade empresarial esta, tão somente, recebendo de terceiros valores a ele imputável em função do rateio de custos/despesas entre as partes estipulado.**"(1º Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão 107-08710, Data da Sessão 17/08/2006)"**PIS - FATURAMENTO - BASE DE CÁLCULO - Despesas de publicidade e promoção de vendas pagas por distribuidoras de bebidas sob a forma de rateio - ainda que estabelecidas em percentual sobre o valor do preço de venda - não se configuram como receitas objeto de atividade social da indústria-coordenadora do esforço publicitário, vez que representam as distribuidoras dos produtos (bebidas)**"(2º Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 202-04.677/91)

30. E também dos seguintes precedentes que, embora relativos ao IRPJ, bem reconhecem que o ressarcimento de custos e despesas ao abrigo de contrato de rateio de despesas não configura receita. Confira-se:

"IRPJ - RESSARCIMENTO - RATEIO DE DESPESAS - EMPRESAS DO MESMO GRUPO - NÃO CONFIGURAÇÃO DE RECEITA - LUCRO DA EXPLORAÇÃO - O ressarcimento da parcela da despesa rateada, por outra empresa do mesmo grupo empresarial, não representa receita para a empresa que suportou inicialmente todo o custeio, mas mero estorno daquele custo. Esse entendimento, no cálculo do lucro da exploração, não permite reconhecer o ressarcimento pela empresa industrial, relativo à alimentação de funcionários, como receita de atividade não operacional". (Io Conselho de Contribuintes, Acórdão nº 108-06.604/2001, Diário Oficial de 03.10.2001)"IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - RATEIO DE DESPESAS CONDOMINIAIS - TIPIFICAÇÃO RECEITA DE ALUGUEIS -TRIBUTAÇÃO COMO DEMAIS RECEITAS - IMPROPRIEDADE - O conceito de demais receitas, a reclamar a aplicação do art. 521. caput, do RIR/99, pressupõe a circunstância de, efetivamente, se estar diante de valores recebidos pela entidade empresarial decorrentes do exercício de outras atividades que não as constantes de seu objeto, mas que, efetivamente, tenha caráter contraprestacional, vale dizer, com o intuito de obtenção de lucro. O pacto com terceiros para efeitos de divisão do custo total de área locada, segundo a parcela que cada parceiro ocupa no imóvel, evidencia tratar-se, unicamente, de rateio de custos/despesas, eis que não presente o caráter de lucro na operação, aplicando-se à espécie, pois, a regra do § 3º do citado art. 521 DO RIR/99. (Io Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, Acórdão 107-08710, Data da Sessão 17/08/2006)

31. Não obstante o claro entendimento de que a parcela reembolsada das despesas comuns não caracteriza receita, a jurisprudência do Conselho de Contribuintes tem também entendido absolutamente legítima a adoção da estrutura do rateio de despesas comuns em casos, como o presente, em que tal rateio é realizado entre empresas do mesmo grupo e em que existem critérios bem definidos para o rateio. Confira-se:

(i) "IRPJ - RATEIO DE CUSTOS - DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO ECONÔMICO - As despesas comuns a diversas empresas de um mesmo grupo econômico, lançadas na contabilidade da empresa controladora, podem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, com base no "Convênio de Rateio de Custos Comuns", desde que fique justificado e comprovado o critério de rateio." (Io Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-96357, Data da Sessão 17/10/2007)(ii)

"RATEIO DE DESPESAS ENTRE EMPRESAS DO MESMO GRUPO-REGULARIDADE DO RATEIO - GLOSA - Demonstrado que os valores foram rateados tendo em vista a efetiva utilização dos serviços e a necessidade das empresas, não prevalece a glosa." (Io Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-95960, Data da Sessão 25/01/2007)(iii)

"IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA DESPESAS COMUNS A EMPRESAS DE UM MESMO GRUPO - As despesas comuns a diversas empresas de um conglomerado financeiro, lançadas na contabilidade da empresa controladora, devem ser rateadas para efeito de apropriação aos resultados de cada uma delas, podendo-se, para tanto, adotar-se com base de rateio a receita líquida. Recurso de ofício negado." (Io Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão 101-93013, Datada Sessão 16/03/2000)(iv)

"IRPJ - Custos ou Despesas Operacionais - Rateio de Despesas Administrativas - As despesas administrativas podem ser rateadas pelas empresas integrantes do grupo econômico, quando demonstrado que os serviços foram executados e eram necessários, normais e usuais e, ainda, quando justificado o critério de rateio e a efetividade dos dispêndios." (Io Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Ac. 101-92.565, Diário Oficial 28/05/99)

32. Das considerações precedentes, pode-se, pois, concluir que os valores autuados não representam receita para o IMPUGNANTE, mas sim meras recuperações do seu patrimônio em virtude de despesas incorridas no interesse de terceiros ao abrigo de contrato de rateio de despesas comuns, razão pela qual jamais poderia ser inserido na base de cálculo do PIS e da COFINS.

33. Ao contrário do que afirma o auto de infração, a não tributação desse valor não depende da existência de norma legal que preveja a sua exclusão da base de cálculo, na medida em que, não sendo receita, é verdadeira hipótese de não incidência fiscal, não podendo sequer ser incluído em tal base.

**II.B. AS RENDAS DE APLICAÇÕES NO EXTERIOR: RECEITAS NÃO OPERACIONAIS INSUCESTÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO PELO PIS E PELA COFINS** 34. Alegou ainda o auto de infração que o IMPUGNANTE teria deixado de adicionar às bases de cálculo do PIS e da COFINS "rendas de aplicações no exterior", notadamente valores relativos aos juros e à variação cambial.

35. Referidos valores, porém, não são tributáveis pelo PIS e pela COFINS já que tais receitas advêm de conta corrente mantida no exterior pelo IMPUGNANTE com recursos próprios, de tesouraria, pelo que não caracterizam receitas operacionais das suas atividades.

36. São, na verdade, receitas não operacionais, obtidas com recursos de propriedade do IMPUGNANTE que foram por ele aplicados com vistas à remuneração de seus capitais próprios, pelo que não estão incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º da Lei nº 9.718/98, na forma como interpretada pelo E. Supremo Tribunal Federal.

37. Com efeito, o Plenário do E. Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 246.084, declarou a inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas estranhas ao faturamento mensal das empresa, abrangendo as receitas não operacionais, tal como disposto no § Io do art. 3º da Lei nº 9.718/98.

38. O referido dispositivo havia promovido uma ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS na medida em que estabeleceu que o faturamento deveria compreender a "totalidade das receitas" auferidas pelas pessoas jurídicas, alterando a definição do instituto de direito privado utilizado pelo art. 195, I da Constituição Federal para definição da competência tributária da União, bem como expandindo o seu alcance ao englobar, não só o próprio faturamento, mas também todas as demais receitas das pessoas jurídicas.

39. Ao analisar a questão, o STF consagrou a concepção de "faturamento" como sendo a "soma das receitas oriundas da venda de mercadorias e prestação de serviços de qualquer natureza". Confira-se a ementa do RE nº 346.084/PR:

"CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § Io, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO ) DE 1998.

O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. **TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO.**

A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § Io DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.**

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § Io do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que

ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade desenvolvida e da classificação contábil adotada."(RE 346084 / PR, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgamento: 09.11.2005 - grifou-se)

40. Importa ressaltar que, em relação à base de cálculo do PIS e da COFINS no que pertine às instituições financeiras, os efeitos da declaração da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foram objeto do Parecer PGFN/CAT nº 2773/2007, cujas conclusões são as que seguem:

c) relativamente ao PIS e a COFINS, a partir da entrada em vigor da Lei nº 9.718, de 1998, as instituições financeiras e as seguradoras passaram a ser tributadas com base no art. 2º da citada Lei, o qual estabelece como base de cálculo dessas contribuições o faturamento, conceituado pelo caput do art. 3º como sendo "a receita bruta da pessoa jurídica";

d) o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou o conceito de receita bruta para abarcar as receitas não operacionais foi considerado inconstitucional pelo STF nos RRETE n. 346.084, 357.950, 358.273, 390.840;

e) a declaração de inconstitucionalidade citada na letra "d" não tem o condão de modificar a realidade de que para as instituições financeiras e as seguradoras a base de cálculo da COFINS e do PIS continua sendo a receita bruta da pessoa jurídica, com as exclusões contidas nos §§ 5º e 6º do mesmo art. 3º, sem abarcar, todavia, as receitas não operacionais, eis que o art. 2º e o caput do art. 3º não foram declarados inconstitucionais;

f) no caso da COFINS o conceito de receita bruta é o contido no art. 2º da LC nº 70, de 1991, isto é, as receitas advindas da venda de mercadorias e da prestação de serviços;

g) no caso do PIS o conceito de receita bruta é o contido no art. 1º da Lei nº 9.701, de 1998.

h) serviços para as instituições financeiras abarcam as receitas advindas da cobrança de tarifas (serviços bancários) e das operações bancárias (intermediação financeira);

i) serviços para as seguradoras abarcam as receitas advindas do recebimento dos prêmios;

j) as afirmações contidas nas letras "h" e "i" decorrem: do princípio da universalidade na manutenção da seguridade social (caput do art. 195 da CR/88), do princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CR/88), do item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do GATS e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30.12.94 (art. 98 do CTO), do inc. III do art. 2º da LC nº 116, de 2003 e dos arts. 3º, § 2º e 52 do CDC. (...) (grifou-se)

41. Nos termos do referido Parecer, o "faturamento" das instituições financeiras para fins de concretização do fato gerador do PIS e da COFINS compreende o "resultado da atividade de intermediação financeira" que decorre "da própria atividade negocial da empresa", concluindo que "não é qualquer receita que pode ser considerada faturamento para fins de incidência do COFINS/PIS (v.g. Receitas de Capital de locadora de veículos), mas apenas aquelas vinculadas à atividade mercantil típica da empresa, como é o caso das operações bancárias das instituições financeiras".

42. Ora, as "rendas de aplicações no exterior" - assim entendidos o juro e a variação cambial decorrentes de conta corrente mantida no exterior com recursos próprios da tesouraria do IMPUGNANTE - não revestem, nem de longe, a natureza de "faturamento" na concepção consagrada pelo STF.

43. Trata-se, apenas e tão somente, de receitas próprias, auferidas pela manutenção de recursos próprios em uma conta corrente no exterior\* e não de receitas operacionais auferidas como "resultado de intermediação financeira", que devessem compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

44. Por um imperativo elementar de lógica, (i) o fato de os recursos em causa pertencerem ao IMPUGNANTE e (ii) a inexistência de quaisquer terceiros nos investimentos em causa impossibilitam que as receitas decorrentes sejam caracterizadas como de "prestação de serviços" ou intermediação financeira e, portanto, sujeitas à incidência do PIS e da COFINS.

45. Afinal, uma prestação de "serviços" ou a realização de "intermediação financeira" apenas poderiam ter lugar caso o IMPUGNANTE viabilizasse a realização de investimentos de terceiros, em nome desses próprios terceiros, como de fato sucede nas taxas de juros de intermediação financeira a que faz jus, cujas receitas foram (e são) todas elas devidamente oferecidas à tributação pelo IMPUGNANTE em matéria de PIS e da COFINS.

46. Isso já não se verifica, porém, nos casos em que as receitas em causa resultam da aplicação de recursos em caixa, de propriedade do IMPUGNANTE, em investimentos de sua carteira própria, ou seja, mantidos sob sua exclusiva titularidade.

47. Não se trata, pois, de receita operacional do IMPUGNANTE, mas sim de valores decorrentes da aplicação de recursos próprios e que, portanto, não se enquadram no conceito de "faturamento" para efeitos de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo que não são passíveis de tributação pelas contribuições em questão.

48. Importante mencionar que esse entendimento vindo sendo adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em inúmeras decisões, conforme se verifica naquelas cujas ementas são reproduzidas a seguir:

(i) "COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI N.º 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n.º 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. A base de cálculo das contribuições sociais é a receita decorrente da venda de bens, serviços, ou bens e serviços de qualquer natureza. (...)" (Acórdão n.º 202-17.252, Segundo Conselho de Contribuintes, rei. Gustavo Kelly Alencar, 22.08.2006)(ii) "PIS. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI N.º 9.718/98.

A jurisprudência do Supremo, ante a redação do art. 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n.º 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada." (Acórdão n.º 202-17.741, Segundo Conselho de Contribuintes, rei. Gustavo Kelly Alencar, 27.02.2007)(iii) "(...) COFINS E PIS,. RECEITAS FINANCEIRAS. Em face da declaração de inconstitucionalidade pelo STF do art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98, as receitas financeiras não integram as bases de cálculo de PIS e COFINS" (Acórdão n.º 101-97.112, Primeiro Conselho de Contribuintes, rei. Aloysio José Percínio da Silva, 04.02.2009)(iv) "(...) LANÇAMENTOS PIS e COFINS - RECEITAS FINANCEIRAS DE COOPERATIVAS - Não há lei que autorize ao Fisco Federal exigir a contribuição ao PIS e a COFINS sobre o valor das receitas financeiras auferidas pelas cooperativas no período assinalado no lançamento. Os dispositivos lesais referidos no auto de infração tratam apenas e tão-somente da base de cálculo "faturamento", cujo conceito não abarca, à evidência, receitas decorrentes de aplicações financeiras. (Acórdão n.º 103-22.647, Primeiro Conselho de Contribuintes, rei. Antonio Guidoni Filho, 22.09.2006)

49. Pela clareza de entendimento, convém transcrever o seguinte trecho do voto exarado pelo Conselheiro ANTONIO GUIDONI FILHO, relator do Acórdão n.º 103-22.647 cuja ementa foi transcrita acima, que elucida a questão ora examinada relativa à impossibilidade de inclusão de receitas estranhas à venda de mercadorias e prestação de serviços

(notadamente, exclusão das receitas financeiras), para efeitos de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS:

"(...) Não há lei que autorize ao Fisco Federal exigir contribuições (ao PIS e COFINS) sobre o valor das receitas financeiras auferidas pelas empresas (entre elas, cooperativas) no período assinalado. De fato, nenhum dos dispositivos legais invocados no lançamento pela fiscalização (fls 9/13) estabelece a obrigação de os contribuintes efetuarem recolhimentos de contribuições sobre receitas decorrentes de aplicações mantidas perante instituições financeiras. Referidos dispositivos legais tratam apenas e tão-somente da base de cálculo "faturamento", cujo conceito não abarca, à evidência, receitas decorrentes de aplicações financeiras.

Não bastasse tal fundamento, que por si só seria suficiente para afastar a tributação da contribuição ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras auferidas pela Recorrente, é sabença que o E. Tribunal Pleno do C. Supremo Tribunal Federal já reconheceu a inconstitucionalidade da exigência de contribuições sobre receitas financeiras das empresas, entre elas as cooperativas, em observância à legislação editada antes da Emenda Constitucional n.º 20/98. Em outros termos, asseverou a C. Suprema Corte não ser possível exigir a contribuição destinada ao PIS e a COFINS sobre receitas até então não compreendidas no conceito de faturamento (LC 70/91), tal como ocorre com as receitas decorrentes de aplicações financeiras." (grifou-se)

50. As conclusões acima não são em nada afetadas pelo fato de a pessoa jurídica contribuinte do PIS e da COFINS ser uma instituição financeira ou equiparada, como é o caso do IMPUGNANTE.

51. E nem se diga que os referidos valores teriam a natureza da receita da prestação de serviços, logo devendo ser incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS, pelo fato de serem classificados pelo COSIF5 na conta 7.1, relativa a "receitas operacionais".

52. Com efeito, a referida classificação possui uma função formal que é meramente regulatória, com vistas a viabilizar a fiscalização e controle das instituições financeiras pela autoridade competente. A nomenclatura atribuída ou mesmo a classificação contábil adotada, entretanto, não possuem o condão de modificar a natureza jurídica dos fatos a que se referem e, portanto, sua classificação para efeitos tributários.

53. Das considerações precedentes conclui-se que os valores auferidos relativos a "rendas de aplicações no exterior" não são passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS por não representarem receita operacional do IMPUGNANTE - assim entendido o resultado da atividade de intermediação financeira -, mas sim receitas financeiras oriundas da manutenção em conta corrente no exterior de recursos financeiros próprios, da sua tesouraria.

**II.C. VALORES DE ATUALIZAÇÃO SOBRE TRIBUTOS A INSUSCETIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS** 54. O último motivo do cancelamento do auto de infração decorre da impossibilidade de tributação do PIS e da COFINS sobre valores relativos à atualização sobre tributos a compensar mediante a aplicação da Taxa Selic.

55. Isto porque, no entendimento do IMPUGNANTE, os referidos valores sequer podem ser considerados receitas.

56. Com efeito, nos termos da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, a incidência da SELIC na restituição tributária tem uma natureza híbrida, eis que inclui tanto juros moratórios quanto a correção monetária do valor em razão da perda do poder aquisitivo da moeda. Confirma-se, nesse sentido, exemplo da jurisprudência pacífica:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. PRESCRIÇÃO. PRAZO DECENAL "CINCO MAIS CINCO". DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. CORREÇÃO MONETÁRIA. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

1. O prazo prescricional para repetição tributária é de cinco anos a contar da homologação, que, se tácita, ocorre depois de transcorridos cinco anos do fato gerador.

2. A declaração de inconstitucionalidade da norma que instituiu o tributo não altera a contagem do prazo para a restituição.

3. Na atualização do indébito, em casos de restituição dos tributos pagos indevidamente, a partir de 1º de janeiro de 1996, por força do art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995, incide exclusivamente a taxa Selic, a qual, por constituir índice híbrido que contempla a defasagem inflacionária e os juros reais, não pode ser cumulada com nenhum outro indexador referente à correção monetária ou aos juros.

4. Agravo Regimental não provido.

(2ª Turma, AgRg no REsp 1129945/AL, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe 23/04/2010)

57. Ora, nem os juros moratórios, por possuírem caráter indenizatório, nem a correção monetária, por representar a mera recomposição do poder aquisitivo da moeda, caracterizam receita do IMPUGNANTE, razão pela qual os valores relativos à atualização sobre tributos a compensar mediante a aplicação da Taxa Selic não se sujeitam à incidência do PIS e da COFINS.

58. Ainda que pudessem ser considerados receitas (o que se admite para fins de argumentação), os referidos valores seriam receitas financeiras não operacionais e, assim, insuscetíveis de incidência do PIS e da COFINS como demonstrado no tópico anterior.

59. Importa aliás mencionar que o próprio dispositivo legal que fundamentou a referida autuação consigna expressamente que as variações monetárias dos direitos de crédito em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal serão consideradas, para efeitos da legislação do PIS e da COFINS, "como receitas ou despesas financeiras" (art. 9º da Lei nº 9.718/98),

60. Assim, e em observância ao entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal - que declarou a inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas estranhas ao faturamento mensal das empresas (abarcando as receitas não operacionais), tal como disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 -, conclui-se que os valores relativos à atualização sobre tributos a compensar, decorrentes da aplicação da Taxa Selic, ainda que pudessem ser considerados receitas, não seriam passíveis de tributação pelas contribuições em questão por não representarem receita operacional do IMPUGNANTE, mas sim receitas financeiras, não operacionais.

61. Ante todo o exposto, pelas razões de fato e de direito apresentadas pela IMPUGNANTE, requer-se sejam canceladas as exigências de PIS e de COFINS no que tange aos valores relativos à recuperação de encargos e despesas e às rendas de aplicações no exterior e receita de atualização sobre tributos a compensar, determinando-se o cancelamento dessas exigências fiscais e o conseqüente arquivamento do processo administrativo instaurado.

62. Quanto aos valores de PIS e de COFINS sobre os resultados com operações de day-trade, o IMPUGNANTE reitera que realizou o respectivo pagamento conforme comprovam as guias de recolhimento "DARF" anexo "(doc."3")

63. Protesta o IMPUGNANTE pela apresentação posterior de novos documentos, provas, alegações para a perfeita elucidação dos fatos, bem como por perícia, vistoria e quaisquer outras provas necessárias ao mais amplo esclarecimento do presente processo administrativo.

(...)

É o Relatório.

Em decisão por unanimidade, a 9ª TURMA/DRJ/SPO votou para JULGAR PARCIALMENTE PROCEDENTE a Impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio, em acórdão assim ementado:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/12/2007

**IRRESIGNAÇÃO. MEIOS, MOMENTO E ÔNUS PROBATÓRIO. PRECLUSÃO.**

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

**PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.**

A perícia para subsidiar a convicção do julgador não se justifica quando o fato possa ser demonstrado pela juntada de documentos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/12/2007

**EMPRESA FINANCEIRA. ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. RECEITA DE JUROS. NÃO FATURAMENTO. COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.**

A receita de juros referente à atualização do valor do crédito utilizado em compensação não decorre do exercício da atividade da empresa, mesmo que instituição financeira, devendo ser, portanto, excluída da base de cálculo da COFINS.

**EMPRESA FINANCEIRA. RENDA DE APLICAÇÃO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.**

A receita de aplicações de instituição financeira decorre do exercício da sua atividade e deve compor a base de cálculo da COFINS.

**EMPRESAS LIGADAS. BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. NÃO INTEGRAÇÃO.**

Os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas, como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns, não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep nem Cofins apurada pela pessoa jurídica centralizadora, observadas, para regularidade do rateio de dispêndios, que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas (Solução de Divergência nº 23 - Cosit, de 23 de setembro de 2013, art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013).

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

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/05/2006, 01/07/2006 a 31/12/2007

**EMPRESA FINANCEIRA. ATUALIZAÇÃO DE CRÉDITO. COMPENSAÇÃO. RECEITA DE JUROS. NÃO FATURAMENTO. PIS. NÃO INCIDÊNCIA.**

A receita de juros referente à atualização do valor do crédito utilizado em compensação não decorre do exercício da atividade da empresa, mesmo que instituição financeira, devendo ser, portanto, excluída da base de cálculo da PIS.

**EMPRESA FINANCEIRA. RENDA DE APLICAÇÃO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.**

A receita de aplicações de instituição financeira decorre do exercício de sua atividade e deve compor a base de cálculo do PIS.

**EMPRESAS LIGADAS. BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. NÃO INTEGRAÇÃO.**

Os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas, como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns, não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep nem Cofins apurada pela pessoa jurídica centralizadora, observadas, para regularidade do rateio de dispêndios, que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; calculadas com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas (Solução de Divergência nº 23 - Cosit, de 23 de setembro de 2013, art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013).

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada, a recorrente repisou os argumentos contidos na Impugnação, requerendo que se reforme a decisão da Delegacia de Julgamento, em recurso voluntário, portado da seguinte estrutura:

I – DA TEMPESTIVIDADE:

II – DOS FATOS:

III – DAS RAZÕES DE REFORMA PARCIAL DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO:

IV – DO PEDIDO:

Por fim, pede o que se segue:

36. Diante do exposto, requer-se seja dado integral provimento ao presente recurso voluntário, de forma a reformar o Acórdão nº 16-91.945, de 29 de janeiro de 2020, da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO), para o fim de cancelar integralmente o auto de infração lavrado em face do ora RECORRENTE, reconhecendo-se a impossibilidade de exigência de créditos de PIS e de COFINS sobre as rendas de aplicação no exterior.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Aline Cardoso de Faria**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento.

Não havendo preliminares a serem apreciadas, passa-se à análise do mérito.

## I – Do mérito

Compulsando os autos, verifica-se que o mérito consiste na (im)procedência da autuação relativa aos créditos tributários de PIS e de COFINS sobre os valores referentes às rendas de aplicações no exterior (juros e variação cambial) realizadas pela Recorrente.

Consta à fl. 1136 que a questão fora examinada sob o prisma do objeto social da Recorrente, qual seja:

“Artigo 3º - A Sociedade tem como objeto social a prática de operações ativas, passivas e acessórias inerentes às respectivas carteiras autorizadas (Comercial, de Investimento e de Crédito, Financiamento e Investimento), inclusive câmbio, de acordo com as disposições legais e regulamentares em vigor. A Sociedade poderá participar de quaisquer outras sociedades ou grupos de sociedades, comerciais ou civis, nacionais ou estrangeiras, como sócia ou acionista.”

O Acórdão recorrido considerou que as operações ativas ou passivas são fruto da atividade da Recorrente e aplicou o entendimento de que a renda de aplicações no exterior é financeira e operacional, razão pela qual seria correta a incidência de COFINS e PIS/PASEP com base na receita auferida pela pessoa jurídica, seja de fonte externa ou interna (fl.1140).

Não assiste razão à fiscalização.

Compulsando os autos, verifica-se que a fiscalização exonerou parcela do crédito tributário face a inexistência de vinculação das receitas com a atividade exercida pela Recorrente, senão vejamos:

a) Atualização pela Selic sobre tributos a compensar;  
(...)

Ante o acima descrito, em que pese o impugnante ser instituição financeira e as receitas, objeto dos lançamentos de PIS/COFINS, também serem financeiras, **não vislumbro qualquer vinculação das mesmas com a atividade exercida pelo autuado, isto é, não reputo estarem tais receitas insertas no conceito de receita bruta/faturamento, de forma que as mesmas devem mesmo ser desconsideradas na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme defendido pelo impugnante.** Assim, julgo serem procedentes os argumentos relativos às autuações do PIS e da COFINS, devendo os respectivos autos serem ajustados, como segue: (Fl. 1136) (Grifos nossos).

O mesmo racional deve ser aplicável a glosa incidente sobre as rendas de aplicações no exterior (juros e variação cambial), pois a fiscalização não logrou êxito em demonstrar a vinculação das rendas aplicadas no exterior com a atividade exercida pela Recorrente.

Com efeito, sobre as receitas não operacionais obtidas com recursos da propriedade da Recorrente aplicadas com vistas à remuneração de seus capitais próprios, não há que se falar em inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º da Lei nº 9.718/98. (Vide Recursos Extraordinários nºs 357.950, 390.840, 358.273 e 246.084, em que o STF declarou a inconstitucionalidade da incidência do PIS e da COFINS sobre receitas estranhas ao faturamento mensal das empresas).

Portanto, ausente o fato gerador da obrigação tributária o Auto de Infração deve ser integralmente cancelado.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, e, no mérito, dar-lhe integral provimento para cancelar integralmente o Auto de Infração.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Aline Cardoso de Faria**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, divirjo em relação à conclusão de que as rendas de aplicações no exterior não seriam tributáveis pela Contribuição para o PIS e para a COFINS. Vejamos.

A controvérsia diz respeito à incidência ou não da Contribuição para o PIS e para a COFINS sobre as receitas financeiras auferidas em decorrência de aplicações em conta corrente mantida no exterior com recursos próprios do recorrente, que é instituição financeira.

A recorrente defende em seu recurso voluntário que se trata de *“receitas não operacionais obtidas com recursos de propriedade do RECORRENTE que foram por ele aplicados com vistas à remuneração de seus capitais próprios, pelo que não estão incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º da Lei nº 9.718/98”*.

Entendo que não tem razão à recorrente.

Como se sabe, a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, no caso das empresas sujeitas ao regime cumulativo - como é o caso da recorrente - é o faturamento, conforme art. 2º da Lei nº 9.718/1998.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Por sua vez, o conceito de faturamento corresponde à receita bruta operacional da pessoa jurídica, que equivale às receitas decorrentes de suas atividades empresariais típicas. Esse é o entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende do julgamento do RE nº 609.096/RS, assim ementado:

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito tributário. PIS/COFINS. Conceito de faturamento. Instituições financeiras. Receita bruta operacional decorrente de suas atividades empresariais típicas.**

1. A legislação histórica conectada ao PIS/COFINS demonstra que o conceito de faturamento sempre significou receita bruta operacional decorrente das atividades empresariais típicas das empresas.

2. Na mesma direção, o Tribunal passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755/PE, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas operacionais resultantes do exercício dessas atividades, tal como defendido pelo Ministro Cezar Peluso no RE nº 400.479/RJ-AgR-ED.

3. É possível conferir interpretação ampla ao conceito de serviços para fins de incidência do PIS/COFINS, ante a base faturamento.

4. No caso das instituições financeiras, as receitas brutas operacionais decorrentes de suas atividades empresariais típicas consistem em faturamento, podendo ser tributadas pelo PIS/COFINS ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvando-se as exclusões e as deduções legalmente prescritas.

5. Foi fixada a seguinte tese de repercussão geral: “As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas”.

(RE n. 609.096/RS, relator Ministro Ricardo Lewandowski, redator Ministro Dias Toffoli, Plenário, julgado em sessão virtual de 02/06/2023 a 12/06/2023, DJe de 13/06/2023) (grifo nosso)

O caso específico dos autos, receitas financeiras auferidas por instituição financeira, é tema, inclusive, com repercussão geral reconhecida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (Tema 372). O *leading case* foi o já citado Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, em que foi fixada a seguinte tese:

As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/COFINS cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas.

Vale transcrever trecho do voto vogal apresentado pelo Ministro Alexandre de Moraes, para quem:

[...] as receitas financeiras decorrem de atividade inserta no objeto social da pessoa jurídica, enquadra-se, portanto, no conceito de faturamento, na medida em que configura resultado econômico da atividade desenvolvida pelas instituições financeiras.

Assim, correta a fiscalização em incluir os valores referentes às rendas de aplicações no exterior (juros e variação cambial) na base de cálculo das contribuições.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Luiz Bueno da Cunha**