



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

Processo n° 11080.733520/2013-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.129 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de março de 2016
Matéria AI - PIS/COFINS - AGÊNCIAS DE FOMENTO
Recorrente BADESUL DESENVOLVIMENTO S.A. - AGÊNCIA DE FOMENTO/RS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. AGÊNCIAS DE FOMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Não figurando as "agências de fomento" na lista do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a elas se aplica o regime não cumulativo instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Tais agências passaram a ser receber o tratamento de bancos de desenvolvimento (estes sim expressamente contemplados na referida lista) somente com o advento da Lei nº 12.715/2012, e apenas a partir de 2012, como expressamente consignado nos parágrafos do art. 70 de tal lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

COFINS. AGÊNCIAS DE FOMENTO. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Não figurando as "agências de fomento" na lista do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, a elas se aplica o regime não cumulativo instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Tais agências passaram a ser receber o tratamento de bancos de desenvolvimento (estes sim expressamente contemplados na referida lista) somente com o advento da Lei nº 12.715/2012, e apenas a partir de 2012, como expressamente consignado nos parágrafos do art. 70 de tal lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PRECLUSÃO. ALEGAÇÕES EM RECURSO VOLUNTÁRIO INEXISTENTES NA IMPUGNAÇÃO.

contribuições às agências de fomento, tendo sido indeferida a liminar e negado provimento ao agravo, com sentença proferida em 19/10/2012, mantendo o processo somente em relação a associados domiciliados no DF (o que não é o caso do BADESUL), e negando a segurança, no mérito; (e) tendo a empresa recolhido as contribuições com base no regime não cumulativo, no qual é possível descontar créditos calculados conforme os arts. 3^{os} das leis de regência, a recorrente foi intimada a apresentar demonstrativos de cálculo dos referidos créditos, sem sucesso; e (f) foram, então, recusadas as deduções referentes a "despesas de obrigações por empréstimos e repasses", informadas em planilhas fornecidas pela recorrente, e mantidas as exclusões de "reversão de provisões e recuperação de créditos baixados como perda", exigindo-se as diferenças correspondentes, acrescidas de juros de mora e multa de ofício de 75% (cf. art. 44, I da Lei nº 9.430/1996).

Cientificada das autuações em 23/12/2013 (fls. 493 e 507), a recorrente apresenta **Impugnação** em 23/01/2014 (fls. 543 a 564), alegando, em síntese, que: (a) o BADESUL sempre adotou como fundamento para apuração das contribuições a tabela constante do Anexo I da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 247/2002, que regula as instituições financeiras e assemelhadas; (b) de acordo com a Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.828/2001, as agências de fomento têm *status* de instituição financeira; (c) a Medida Provisória nº 2.192-70/2001 prevê e reconhece as agências de fomento como instituição financeira; (d) a Lei nº 4.595/1964 reconhece que as instituições financeiras, como as agências de fomento, integram o Sistema Financeiro Nacional; (e) o fato de as agências de fomento não constarem no rol do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 se deve à sua inexistência, à época, e o rol é meramente exemplificativo, e não taxativo; (f) com a instituição da não cumulatividade para as contribuições, restaram excluídas as instituições financeiras, conforme se assegura na própria Exposição de Motivos das Medidas Provisórias convertidas nas leis de regência; (g) não havendo a possibilidade de dedução de créditos, ocorreria a bitributação, e as alíquotas do sistema cumulativo acabam onerando demasiadamente a tributação do setor, em claro desrespeito aos princípios constitucionais tributários; (h) no caso, deve ser feita interpretação sistemática (e até econômica), e não literal, da legislação, e ao lado das previsões normativas de equiparação, deve ainda ser considerada a Lei nº 12.715/2012, que, sanando a "omissão" legislativa, expressamente veio a dispor que às agências de fomento se aplica o mesmo regime outorgado às instituições financeiras; (i) a consulta mencionada no relatório fiscal (SC DISIT/SRRF10 nº 88/2008) se referia à alíquota da CSLL aplicada às agências de fomento, não tendo relação com a matéria tratada no presente processo; (j) houve flagrante violação ao princípio constitucional da igualdade, distinguindo-se na autuação as agências de fomento das instituições financeiras, assim como violação ao princípio da vedação ao confisco (com tributo excessivo, como o exigido na autuação) e da proporcionalidade da carga tributária; e (l) a Lei nº 12.715/2012 corrobora a tese de que às agências de fomento se aplicam as mesmas regras de tributação dos bancos de desenvolvimento.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 23/10/2014 (fls. 631 a 644) é pela improcedência da impugnação, porque as agências de fomento, ainda que componentes do Sistema Financeiro Nacional, não se caracterizam, nem se equiparam pelas atividades exercidas, com as instituições financeiras ou empresas excluídas da apuração pelo regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, sendo indevidos os créditos, por falta de previsão legal, não cabendo a análise de constitucionalidade de norma legal vigente pelo julgador administrativo.

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 652) em 14/11/2014, apresenta-se o **recurso voluntário** de fls. 654 a 681 (em 11/12/2014), no qual são reiteradas as

considerações efetuadas na impugnação, acrescentando-se, com base no "princípio da eventualidade", demanda pela exclusão das despesas de captação da base de cálculo das contribuições, no regime não cumulativo (com alíquota zero sobre receitas decorrentes de aplicação financeira), e afastamento da multa pela aplicação retroativa de lei mais benigna (no caso, a Lei nº 12.715/2012).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende os demais requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Esclareça-se, já de início, que são irrelevantes ao deslinde deste contencioso as considerações efetuadas no relatório fiscal e nas peças recursais sobre a consulta apresentada em relação a CSLL (ainda que resvalasse no tema aqui tratado) e sobre a existência de ação judicial sobre o assunto (da qual não faz parte a recorrente). Tais notícias podem até ser tomadas em conta na análise do processo, mas não afetam a substância a ser discutida, que é essencialmente jurídica.

A discussão principal nestes autos se refere ao regime (cumulativo ou não cumulativo) aplicável às agências de fomento, como a recorrente. Sobre o tema, as leis de regência esclarecem que o regime cumulativo (anterior a sua vigência) se aplica a:

"Art. 8º *Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; (...)" (Lei de regência da Contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, Lei nº 10.637/2002) (grifo nosso)

"Art. 10. *Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983; (...)" (Lei de regência da COFINS não cumulativa, Lei nº 10.833/2003) (grifo nosso)

Por sua vez, os citados comandos normativos da Lei nº 9.718/1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dispõem:

"§ 6º 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 nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º *poderão excluir ou deduzir:*

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:

(...)

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I - imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II - financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional." (grifo nosso)

E, por fim, registre-se o texto do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, centro da primeira discordância interpretativa entre fiscalização e recorrente:

"§ 1º 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, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo".

A fiscalização, não evidenciando as agências de fomento no texto do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 (em listagem considerada exaustiva/excludente), por consequência não exclui do tratamento outorgado pelas leis de regência das contribuições, concluindo pela aplicação do regime não cumulativo.

A recorrente, por sua vez, afirma que a lista do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 é meramente exemplificativa, e que foi feita à época em que "inexistiam" agências de fomento (apesar de ela própria, o BADESUL, ter sido instituída em lei estadual de 1977), que somente seriam reconhecidas como "instituições financeiras" pela Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.828/2001, e pela Medida Provisória nº 2.192-70/2001.

Fazendo-se interpretação teleológica do dispositivo, resta claro que se fosse o objetivo do legislador ali contemplar "instituições financeiras" em geral, seria inócua a listagem, bastando mencionar no texto normativo "instituições financeiras". E, caso desejasse o

mesmo legislador tratar das "instituições financeiras", mas relacionando algumas a título exemplificativo, para que sobre elas não pairasse nenhuma dúvida de enquadramento, o faria dispondo "instituições financeiras, tais como...", ou "instituições financeiras, inclusive...". Mas não foi nenhuma dessas a fórmula adotada logicamente pelo legislador, que simplesmente relacionou as pessoas jurídicas às quais entendeu aplicável o dispositivo.

Daí ser pouco relevante, também, para apreciação da lide, a existência de normas que estabeleçam, para os fins nela previstos, que as agências de fomento teriam estatura de "instituições financeiras".

Ademais, o texto da Lei nº 12.715/2012, que submete as agências de fomento às regras aplicáveis a bancos de desenvolvimento (estes sim expressamente contemplados na lista do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991), só vem a endossar a linha de entendimento da fiscalização, aqui acatada, de que a lista originalmente não contemplava as agências de fomento:

"Art. 70. Para fins de incidência de tributos federais, inclusive contribuições previdenciárias, ficam submetidas às regras de tributação aplicáveis aos bancos de desenvolvimento as agências de fomento referidas no art. 1º da Medida Provisória nº 2.192-70, de 24 de agosto de 2001.

§ 1º O disposto no caput aplica-se a partir de 1º de janeiro de 2013.

§ 2º As agências de fomento poderão, opcionalmente, submeter-se ao disposto no caput a partir de 1º de janeiro de 2012."

Seria absolutamente ilógico o legislador dar o tratamento de banco de desenvolvimento às agências de fomento se elas já o possuíssem. A única hipótese em que isso poderia ter acontecido é se a norma do art. 70 da Lei nº 12.715/2012 tivesse caráter interpretativo/declaratório, e não constitutivo. Mas tal hipótese é descartada pelos próprios parágrafos do art. 70, que explicam a partir de que data passaria a ser aplicável o novo tratamento. E, recorde-se, a autuação de que trata o presente processo se refere ao período de 2009 a 2011.

Assim, entender que às agências de fomento era aplicado o tratamento tributário de bancos de desenvolvimento anteriormente a 2012 (como deseja a recorrente) equivale a negar vigência a comando legal (art. 70 da Lei nº 12.715/2012), ainda que em nome de princípios constitucionais, o que é vedado ao julgador administrativo deste tribunal, por força da Súmula nº 2 do CARF:

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

Entretanto, cabe ressaltar que a forma genérica pela qual a recorrente invoca princípios como o da igualdade (quando o próprio texto constitucional permite a diferenciação por categorias), da vedação ao confisco (em relação a valores nominais, ou percentuais são multiplicados por bases de cálculo distintas, como IRPJ, CSLL e COFINS, e são pela recorrente "atecnicamente" somados) e da proporcionalidade tornariam, de fato, pouco produtiva e consistente a discussão jurídica sobre o tema.

Merece acolhida, então, a interpretação efetuada pela fiscalização, de que a lista é exaustiva/excludente, e tal interpretação está longe de ser simplesmente "literal", como

cumulatividade, não se insurge a empresa, uma vez que se concentra na questão do regime de apuração a que estaria submetida." (grifo nosso)

O que se está a afirmar, assim, é a impossibilidade, por preclusão, de discussão dos temas inaugurados em sede de recurso voluntário no bojo do presente processo. Ademais, a alegação efetuada tardiamente demandaria prova de adequação da contribuinte à situação de fato (existência de receitas classificáveis como financeiras, por exemplo), prova essa que foi solicitada pela fiscalização, e não fornecida pela recorrente durante o próprio procedimento fiscal que antecedeu a autuação.

Poderiam até ser consideradas matérias merecedoras de tratamento de ofício as alegações de "retroatividade benigna" (art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN) e "dúvida quanto à aplicação de penalidade" (art. 112 do CTN), mas no presente processo sequer se manifesta dúvida em relação à aplicação de penalidade, e não ocorre nenhuma das situações descritas no art. 106 do CTN, o que tornaria inócua a discussão.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado.

Rosaldo Trevisan