



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

Processo n° 12448.720219/2010-39
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3102-002.131 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2014
Matéria Auto de Infração - Cofins
Recorrente CETIP EDUCACIONAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. POSSIBILIDADE.

Ainda que uma entidade de custódia e liquidação deva ser classificada como uma instituição de natureza financeira, não estará sujeita ao Regime de Cumulativo de apuração das Contribuições. Apenas as pessoas jurídicas identificadas no artigo 8º da Lei 10.633/02 e artigo 10 da Lei 10.833/03 permanecem sujeitas às normas da legislação das Contribuições anterior à implantação do Sistema Não-Cumulativo.

Dentre elas estão as listadas no § 1º do artigo 22 da Lei 8.212/81, reconhecidas, genericamente, como instituições financeiras. Tratando-se de uma relação exaustiva, necessário que a pessoa jurídica esteja nela contemplada, sob pena de ficar sujeita ao Regime Não-Cumulativo de apuração das Contribuições. As câmaras de custódia e liquidação não estão relacionadas no § 1º do artigo 22 da Lei 8.212/81.

BASE DE CÁLCULO. REVERSÕES DE PROVISÕES. INDENIZAÇÕES DE SEGUROS. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Para que os valores recebidos a título de reversão de provisões e indenizações de seguros sejam excluídos da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins é necessário que o contribuinte comprove, pela apresentação de documentos contábeis e/ou fiscais, a origem destes valores.

Não serão levados em consideração documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário quando não estiver caracterizada nenhuma das situações descritas nas alíneas “a”, “b” ou “c” do § 4º do artigo 16 do Decreto-lei 70.235/72.

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS DO CONTRIBUINTE. NATUREZA DO GASTO. COMPROVAÇÃO. NECESSIDADE.

No Sistema Não-Cumulativo de apuração, para que seja reconhecido o direito ao crédito do contribuinte no cálculo do valor devido da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, será exigida a comprovação da natureza do gasto escriturado na contabilidade da pessoa jurídica.

CONTRIBUIÇÃO DEVIDA. APURAÇÃO. SISTEMA NÃO-CUMULATIVO. LANÇAMENTO CREDOR. INSUMOS. CONCEITO.

O sistema não cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins admite que, do valor dos débitos lançados, sejam reduzidos os créditos calculados com base nos gastos incorridos na compra de insumos utilizados na fabricação de bens ou execução de serviços.

A interpretação do texto normativo impõe o reconhecimento de que o conceito legal de insumo, terminologia empregada nas Leis 10.833/03 e 10637/02, não alcança a totalidade dos gastos necessários à realização do negócio da empresa.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de Votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente Substituto e Relator

EDITADO EM: 09/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios e Andréa Medrado Darzé.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o Relatório que embasou a decisão de primeira instância, que passo a transcrever.

1. Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado em nome do contribuinte em epígrafe, pertinente à insuficiência de recolhimento da COFINS por meio da incidência não cumulativa, de janeiro/2006 a junho/2008, conforme elementos acostados às fls. 476 a 489, no valor de R\$ 15.609.946,28, incluindo principal e juros de mora calculados até 30/07/2010.

2. Na Descrição dos Fatos a autoridade fiscal que procedeu aos trabalhos de apuração do lançamento esclarece em resumo que:

2.1 A interessada apurou a COFINS, “*erradamente e contra a lei*”, sob o regime da cumulatividade, por ter ele próprio se considerado uma instituição financeira devido ao seu perfil e às funções que desempenhava de acordo com o seu Estatuto. Informou ainda a fiscalização que o contribuinte constituiu/confessou em DCTF, sob exigibilidade suspensa, os valores que entendeu serem os devidos e que efetuou depósitos judiciais correspondentes aos montantes confessados, haja vista ter impetrado a Medida Judicial nº 2004.51.01.015425-8 na 10ª Vara Federal do Rio de Janeiro. E que, considerando a decisão prolatada na supracitada Medida Judicial, os montantes lançados, em virtude das diferenças verificadas, ficaram sob exigibilidade suspensa até o trânsito final da ação, salvo novos rumos na esfera judicial. Por fim, acrescentou que o lançamento não tomou por base os depósitos efetuados, mas, sim, os montantes confessados. Informa ainda que o valor foi apurado conforme disposto nos art. 1º, 2º, 3º e 5º da Lei 10.833/2003, enquadrando a fiscalizada no regime da não cumulatividade para a apuração das bases de cálculo mensais da COFINS.

2.2 Das referidas bases de cálculo foram deduzidos os montantes confessados em DCTF que se encontram com exigibilidade suspensa em virtude de decisão na Medida Judicial nº 2004.51.01.015425-8. Para tais montantes o contribuinte efetuou, paralelamente, depósitos judiciais. E que o presente lançamento tomou por base os montantes confessados e não os depósitos efetuados.

3. De acordo com o descrito no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 630 a 647, consta em resumo que:

3.1 A CETIP (Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos) foi originalmente criada em conjunto pelas Instituições Financeiras e o Banco Central do Brasil, em março de 1986, na forma de associação civil, sem finalidade lucrativa, para garantir mais segurança e agilidade às operações do mercado financeiro brasileiro. Constituiu-se ela em um mercado de balcão organizado para registro e negociação de valores mobiliários de renda fixa. Oferece o suporte necessário a toda a cadeia de operações, prestando serviços integrados de custódia, negociação *online*, registro de negócios e liquidação financeira. São participantes os bancos, corretoras, distribuidoras, demais instituições financeiras, empresas de leasing, fundos de investimento, e pessoas jurídicas não financeiras tais como seguradoras e fundos de pensão.

3.2 Aos 14 de abril de 2008, a administração da CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação, aqui fiscalizada e cadastrada na Receita Federal do Brasil na atividade de serviço de liquidação e custódia, firmou "Instrumento de Protocolo e Justificativa da Operação de Cisão Parcial" para a sua desmutualização. Assim, as atividades econômicas então compreendidas em seu objeto social deixariam de ser desenvolvidas por meio de uma estrutura jurídica de associação e passariam a ser executadas por uma sociedade anônima a ser constituída. Deste modo foi aprovada pelos associados da CETIP, em Assembléia Geral Extraordinária do dia 29 de maio de 2008, a desmutualização e a cisão patrimonial da associação.

3.3 Em 1º de julho de 2008, a CETIP S.A. - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos - CNPJ - 09.358.105/0001-91, foi criada

especificamente para a finalidade anteriormente apresentada e praticada pela CETIP Associação. Cadastrada na Receita Federal do Brasil na atividade de administração de mercados de balcão organizados, incorporou todos os elementos ativos e passivos do patrimônio da CETIP Associação relacionados às atividades econômicas por ela exercidas, o que correspondeu, com base em balancete levantado em 31 de março de 2008, ao valor líquido de R\$ 201.698.400,00.

3.4 Pequena parcela do patrimônio, no valor de R\$ 320.495,10, não foi incorporada pela CETIP S.A., permanecendo no CNPJ nº 28.719.664/0001-24, da fiscalizada. Foi então alterado o Estatuto Social da CETIP Associação, que passou a refletir o novo objeto social, contendo apenas atividades de natureza educacional, alterando, também, a sua denominação para CETIP Educacional.

3.5 Conforme seu Estatuto Social, a CETIP Educacional, atual designação da fiscalizada, é uma associação civil, sem finalidade econômica, que tem por objeto social incentivar as relações entre as instituições que operam no mercado financeiro, efetuar estudos e pesquisas de natureza técnica, manter intercâmbio com entidades que tenham objetivos conexos, e outros objetos de natureza educacional.

3.6 A presente ação fiscal, respaldada pelo MPF 07166.00-2009-00222-6, originou-se de diligências efetuadas que constataram que a fiscalizada apura a COFINS pelo regime da cumulatividade, contrariamente ao disposto na Lei 10.833/2003 e na IN 404/2004. Esse comportamento do contribuinte já fora verificado anteriormente desde agosto de 2004, tendo sido a fiscalizada submetida a um auto de infração pela Deinf/RJO/Difis que alcançou, também, o ano base de 2005. O processo que trata daquele auto é o de nº 19740.720139/2009-84 que, encontra-se na DRJ/RJO aguardando julgamento de impugnação apresentada pela fiscalizada.

3.7 O presente trabalho é uma continuidade lógica daquilo que, anteriormente, já foi realizado junto ao contribuinte.

3.8 Foi constatado que os montantes confessados em DCTF (fls. 382/439) e declarados nas DACON (fls. 440/469) apresentam perfeita sintonia, entretanto, nas DACON foi constatado que a sistemática utilizada é o regime cumulativo (Lei nº 9.718/98).

3.9 Os montantes confessados estão totalmente suspensos através de vinculações a duas Medidas Judiciais impetradas pela fiscalizada que tratam da COFINS. Tais ações são as de nº 2004.51.01.015425-8 (Ação Ordinária - 10ª VF/RJ) e nº 2005.51.01.025342-3 (Ação Ordinária Declaratória - 5ª VF/RJ).

3.10 Quanto aos motivos ao descumprimento da Lei 10.833/2003, a fiscalizada discriminou que:

a) A Associação foi criada no ano de 1986, por uma série de entidades tais como a ANDIMA; ANBID; FEBRABAN; ACREFI; ABECIP e Banco Central do Brasil para dar segurança e agilidade ao mercado financeiro brasileiro;

b) Trata-se de associação fiscalizada pelo Banco Central do Brasil; pela CVM e pela CETIP;

c) O seu perfil pode ser facilmente comprovado no sítio da internet do Banco Central do Brasil; em sua própria página virtual e até mesmo na Wikipedia (enciclopédia eletrônica).

3.11 Em momento algum nos foi apresentada qualquer base ou argumento legal que lhe justificasse o descumprimento dos dispositivos da Lei 10.833/2003. O procedimento do contribuinte não foi embasado na Lei Tributária.

3.12 Analisando a planilha de apuração da COFINS, que se fulcra na Lei 9.718/98 (fls. 185), foi constatado que os montantes ali apurados do tributo são totalmente coerentes com aqueles confessados nas DCTF e nas DACON. Os montantes apurados sobre a receita de serviços estão suspensos com base na Medida Judicial nº 2004.51.01.015425-8 e, os montantes apurados sobre as "demais" receitas, estão suspensos com vinculação à Medida Judicial nº 2005.51.01.025342-3. A alíquota aplicada foi a de 3%.

3.13 No processo 19740.720139/2009-84 a contribuinte foi intimada a informar o dispositivo legal em que se baseava para calcular e declarar em DCTF, a COFINS através da incidência não-cumulativa. Em resposta, também não conseguiu citar nenhum dispositivo legal que lhe amparasse. Ao invés, trouxe um arrazoado a respeito do regime de tributação do tributo onde apresentava sua opinião legal acerca do regime de tributação das receitas auferidas pela CETIP.

3.14 No presente processo a empresa, ao ser questionada trouxe uma tese abordando o seu "perfil típico de Instituição Financeira".

3.15 Relativamente à Ação Ordinária nº 2004.51.01.015425-8 informou que:

a) Nesta, ajuizada na data de 09/08/2004, perante a 10ª Vara Federal/RJ, a CETIP requer que seja declarado seu direito de efetuar o depósito integral do valor da COFINS que entende devido, como forma de suspender a exigibilidade do tributo. Pede ainda que seja deferido seu pedido de segredo de justiça. No mérito, requer que seja reconhecida sua isenção quanto à COFINS, declarando-se o enquadramento das receitas de suas atividades no inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, quais sejam: taxa de registro de emissão, taxa de custódia, taxa por transação, taxa de utilização mensal, cota patrimonial e outras taxas típicas da empresa, decorrentes do exercício de suas atividades próprias.

b) Decisão liminar proferida aos 02/09/2004 deferiu os depósitos judiciais, bem como o processamento em segredo de justiça.

c) A sentença proferida julgou a ação procedente, declarando a autora ter direito à isenção de COFINS quanto às receitas auferidas de seus associados e participantes, denominadas: a) taxa de registro de emissão; b)

taxa de custódia; c) taxa por transação; d) taxa de utilização mensal; e) cota patrimonial; f) taxa de reprocessamento; g) e taxa de abertura/reabertura de conta

d) Conforme certidão emitida pelo TRF - 2ª Região, os autos encontram-se conclusos para despacho do relator acerca do Recurso de Apelação apresentado pela União, ainda não julgado.

3.16 Relativamente à Ação Ordinária nº 2005.51.01.025342-3 informou que:

a) Trata-se de Ação Ordinária Declaratória (5ª Vara Federal/RJ), impetrada na data de 30/11/2005, na qual a interessada pretende seja reconhecida a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998 e, conseqüentemente, lhe seja autorizado calcular a COFINS apenas sobre seu faturamento, assim entendida sua receita de bens e serviços. Requer ainda a restituição dos valores recolhidos indevidamente.

b) Decisão liminar proferida aos 21/02/2006 deferiu o depósito judicial dos valores questionados. Em sentença, datada de 29/08/2006, foi julgado procedente o pedido para reconhecer à autora o direito ao recolhimento da COFINS apenas sobre os valores que correspondam ao resultado da venda de mercadorias ou serviços, e para reconhecer seu direito ao crédito dos pagamentos feitos anteriormente a maior.

3.17 De acordo com a planilha de apuração do tributo (fls. 185) a fiscalizada segrega a apuração da COFINS em duas partes. Uma parcela sobre sua receita de serviços (depositada em juízo na ação judicial 2004.51.01.015425-8) e, a outra parcela da COFINS, calculada sobre as demais receitas (receitas financeiras e receitas de aluguéis).

3.18 A COFINS calculada sobre as demais receitas foi declarada em DCTF como paga através de DARF até novembro de 2005 e, posteriormente, com a liminar deferida medida judicial nº 2005.51.01.025342-3, na data de 21/02/2006, passou a ser depositada em juízo vinculada à esta ação. Essa mesma sentença concedeu a compensação dos pagamentos efetuados até novembro de 2005.

3.19 O artigo 10 da Lei 10.833/2003 determina quais as pessoas jurídicas que permaneceram com a apuração da COFINS sob o regime cumulativo. Tal artigo, em seu inciso I, remete aos §§ 6º; 8º e 9º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998.

3.20 As empresas abrangidas pelo §6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 são as listadas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais não se inclui a fiscalizada.

3.21 A CETIP SA, após a cisão, ficou com as atividades econômicas da fiscalizada e, desde o seu início, em julho de 2008, corretamente vem se declarando contribuinte da COFINS pelo regime não-cumulativo, nos moldes da IN SRF 404/2004. Entende a fiscalização que a CETIP S.A. compreende que não se encontra entre aquelas excepcionadas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 e no art. 10º da Lei 10.833/2003.

3.22 As empresas que se submetem ao regime da cumulatividade, ao apurarem a COFINS, são definidas de forma terminante; taxativa e definitiva no inciso I do art. 10 da Lei 10.833/2003. Da mesma forma o §1º do art. 22 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991 é literal e esgota as atividades a que se refere. As atividades nele citadas não são, em hipótese alguma, meramente exemplificativas.

3.23 As empresas de custódia, liquidação e compensação, etc, não se incluem entre as entidades relacionadas nos dispositivos acima dispostos. Tais dispositivos legais não sendo exemplificativos, enumeram a totalidade das empresas às quais se refere. E que, a fiscalizada é claramente enquadrada no regime não-cumulativo, e deveria ter seguido as determinações da Lei nº 10.833, de 2003, e da Instrução Normativa da SRF nº 404, de 2004, que regulamenta a matéria.

3.24 A extinta Deinf/RJO também jurisdicionava corretoras de câmbio; empresas de *factoring* e até mesmo empresas de planos de saúde e, esses contribuintes nunca foram instituições financeiras. Os Termos de Intimação IV e V passaram à jurisdição da DEMAC/RJO (Delegacia dos Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro), haja vista a extinção da Deinf/RJO. Tudo isso sob os ditames de portarias internas que visam à distribuição dos trabalhos.

3.25 Face à negativa da fiscalizada em apresentar as bases de cálculo de apuração do tributo sob o regime da não cumulatividade, vide a resposta dada ao Termo de Intimação V (fls. 365/367), tornou-se imperativa tal apuração por parte da fiscalização.

3.26 Da análise da natureza de determinados lançamentos contábeis, refletidos nas contas dos balancetes mensais apresentados, procedeu-se à apuração dos créditos de COFINS a serem deduzidos (art. 3º da Lei 10833/2003) e dos montantes mensais efetivamente devidos do tributo. Somente foram considerados os créditos perfeitamente identificáveis nos balancetes mensais e na documentação complementar apresentada pela fiscalizada que esclareceu acerca dos aluguéis pagos a pessoas jurídicas (fls. 365/367). Nas apurações não foram consideradas as receitas financeiras auferidas pela fiscalizada, em cumprimento ao disposto no art.1º do Decreto nº 5.164/04.

3.27 A partir do fato gerador de dezembro de 2003, a alegação de direito em que se funda a impetração de ação nº 2005.51.01.025342-3, perde seu objeto, visto que com o advento da Lei nº 10.833/2003 a empresa passa a apurar a COFINS através da incidência não-cumulativa.

3.28 Nesta medida judicial, as receitas financeiras, que formam a quase totalidade da base de cálculo da COFINS questionada e depositada em juízo, têm sua alíquota reduzida a zero pelo art. 1º do Decreto nº 5.164/04, para as empresas que estão no regime não-cumulativo. E estas receitas foram desconsideradas na apuração da contribuição devida. Os depósitos judiciais vinculados à esta ação não foram considerados no lançamento.

3.29 Será encaminhada ao setor de Acompanhamento de Ações judiciais da Delegacia uma representação no sentido de ser avaliada a oportunidade de solicitar à PFN um pedido de encerramento desta ação judicial por perda de objeto, uma vez que a empresa está, por força de Lei, enquadrada no sistema da não-cumulatividade e, concomitantemente, as receitas financeiras às quais ela vem apurando e depositando a COFINS, têm, também por ditame legal, sua alíquota reduzida a zero. O objeto se perdeu e os depósitos judiciais em nada servem à União devendo ser levantados pela interessada.

3.30 O enquadramento da empresa no regime de apuração da não-cumulatividade da COFINS, através da Lei nº 10.833/2003, com vigor a partir de dezembro de 2003, não interferiu na efetividade das decisões proferidas na medida judicial nº 2004.51.01.015425-8. Isso porque os artigos 13 e 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 permanecem ainda em vigor e se aplicam às pessoas jurídicas ali enumeradas. Deste modo, a exigibilidade da COFINS calculada sobre as receitas típicas da atividade da empresa permanece suspensa, por força de sentença.

3.31 Na elaboração do Auto de Infração, foram apuradas as bases de cálculo mensais e calculada a contribuição devida a título de COFINS (regime não-cumulativo) excluindo os valores já declarados em DCTF, suspensos por depósito judicial nesta ação 2004.51.01.015425-8. O resultado é o valor de COFINS ora lançado de ofício, também com a exigibilidade suspensa, não por depósitos judiciais, mas, por força da própria sentença proferida na ação.

3.32 A planilha de apuração da COFINS ainda devida pela diferença na implementação do regime não-cumulativo encontra-se às fls. 470/475 do presente processo. Os valores devidos por tal diferença e ainda não declarados são aqueles ora constituídos de ofício e com exigibilidade suspensa por decisão judicial.

3.33 O lançamento ora efetuado tomou por base exclusivamente os dados/documentos fornecidos pelo contribuinte e tem por base os artigos 1º, 2º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003 (fls. 02; 476/489).

3.34 Como o crédito tributário lançado neste Auto de Infração decorre de fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2006 a junho de 2008, são solidariamente responsáveis pelo mesmo a CETIP Educacional, CNPJ 28.719.664/0001-24, e a CETIP S.A. - Balcão Organizado de Ativos e Derivativos, CNPJ 09.358.105/0001-91 (fls. 490/491).

4. Cientificado do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em comento, na data de xxxxx, o interessado e a responsável solidária (CETIP S.A – BALCÃO ORGANIZADO DE ATIVOS E DERIVATIVOS) apresentaram a peça impugnatória de fls. xxx/xxx, em 16.09.2010. Alegaram, em síntese que:

4.1. Relativamente à CETIP – CÂMARA DE CUSTÓDIA E LIQUIDAÇÃO e a isenção da COFINS

4.1.1 A CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação ajuizou ação ordinária autuada sob o nº 2004.51.01.015425-8, perante a Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, por meio da qual pleiteia a declaração da isenção da COFINS, nos termos do inciso X do artigo 14 da Medida

Provisória nº 2.158-35/2001, sobre as receitas relativas às atividades próprias da época em que ainda era uma Associação, período este totalmente abarcado pelo auto de infração ora impugnado.

4.1.2 O MM. Juízo da 10ª Vara Federal, onde tramitou a ação em 1ª instância, julgou procedente o pedido da CETIP para reconhecer o seu direito à isenção da COFINS em relação às receitas relativas às atividades próprias, quais sejam:

. registro e emissão; custódia; transação; utilização mensal; cota patrimonial; reprocessamento; abertura e reabertura de conta; transferência automática de cotas de fundos; e acesso ao SI-ANBID.

4.1.3 Os valores objeto do lançamento encontram-se com a exigibilidade suspensa em virtude da sentença prolatada na referida medida judicial (doc.03). A sentença não transitou em julgado, eis que pende de julgamento recurso de apelação interposto pela União Federal. Certo é que a sentença será mantida, pois injustificada a resistência do Fisco em não reconhecer isenção prevista em lei.

4.1.4 Face os Princípios da Legalidade e Moralidade, impõe-se o reconhecimento da isenção sobre as receitas próprias da CETIP, sendo, indubitavelmente, improcedente o presente lançamento, que nada mais é do que uma continuação do trabalho fiscal iniciado anteriormente, o qual acarretou a lavratura do auto de infração objeto do processo nº 19740.720139/2009-84 (período de apuração compreendido entre agosto/2004 e dezembro/2005), conforme reconhecido pelo próprio fiscal autuante à fl. 03 do "Termo de Verificação Fiscal" anexo a este auto.

4.1.5 A exigência constante no processo acima mencionado também foi objeto de impugnação (tal como a presente), atualmente pendente de julgamento por parte da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

Relativamente à correta opção pelo regime cumulativo da COFINS.

4.2.1 A CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação era uma organização privada de fins não econômicos, tendo sido criada em março de 1986 por instituições financeiras e o Banco Central do Brasil, para garantir mais segurança e agilidade às operações do mercado financeiro brasileiro. É a maior depositária de títulos da América Latina.

4.2.2 A CETIP, enquanto associação criada pelas instituições financeiras e fiscalizada pelo Banco Central do Brasil e Comissão de Valores Mobiliários (CVM), era pessoa jurídica integrante do Sistema Financeiro Nacional cuja natureza de suas operações, tal e qual a natureza de suas criadoras, era tipicamente de instituição financeira, tendo por objetivo o suporte necessário à toda cadeia de operações típicas das instituições financeiras, prestando serviços integrados de custódia, negociação eletrônica, registro de negócios e liquidação, resultando, desta maneira, incontroverso seu perfil de instituição financeira, conforme Estatuto Social (doc.04).

4.2.3 Uma visita a sítios da internet como o do Banco Central do Brasil, seu criador e por quem sempre foi autorizada a funcionar - no "link" relativo ao Sistema de Pagamentos Brasileiro (doc.05), comprovam tal realidade.

"A Cetip é depositária principalmente de títulos de renda fixa privados, títulos públicos estaduais e municipais e títulos representativos de dívidas de responsabilidade do Tesouro Nacional, de que são exemplos os relacionados com empresas estatais extintas, com o Fundo de Compensação de Variação Salarial - FCVS, com o Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - Proagro e com a dívida agrária (TDA). Na qualidade de depositária, a entidade processa a emissão, o resgate e a custódia dos títulos, bem como, quando é o caso, o pagamento dos juros e demais eventos a eles relacionados. Com poucas exceções, os títulos são emitidos escrituralmente, isto é, existem apenas sob a forma de registros eletrônicos (os títulos emitidos em papel são fisicamente custodiados por bancos autorizados). As operações de compra e venda são realizadas no mercado de balcão, incluindo aquelas processadas por intermédio do CetipNet (sistema eletrônico de negociação). Conforme o tipo de operação e o horário em que realizada, a liquidação é em D ou D+1. As operações no mercado primário, envolvendo títulos registrados na Cetip, são geralmente liquidadas com compensação multilateral de obrigações (a Cetip não atua como contraparte central). Compensação bilateral é utilizada na liquidação das operações com derivativos e liquidação bruta em tempo real, nas operações com títulos negociados no mercado secundário. A Cetip observa os modelos 1 e 3 de entrega contra pagamento, conforme a liquidação seja efetuada, respectivamente, sem ou com compensação de obrigações." (grifos nossos)

4.2.4 A mais moderna enciclopédia eletrônica-Wikipédia (<http://pt.wikipedia.org/wiki/CETIP> - doc.06) - traz a descrição da CETIP, corroborando para a elucidação do seu perfil:

CETIP é um acrônimo para Câmara de Custódia e Liquidação. É uma sociedade civil sem fins lucrativos, criada em 1986 para preencher a lacuna de um sistema eletrônico de custódia e liquidação financeira no mercado de títulos privados. Suas atividades são regulamentadas pelo Bacen. É um mercado de balcão organizado para registro da negociação de títulos e valores mobiliários de renda fixa. Pode também registrar, custodiar e liquidar títulos públicos estaduais e municipais emitidos após 1992, títulos representativos de dívidas de responsabilidade do Tesouro Nacional, além de todos os Créditos Securitizados da União, da Dívida Agrícola, dos Títulos da Dívida Agrária e também dos Certificados Financeiros do Tesouro," (grifos nossos)

4.2.5 Dúvidas não restam que a CETIP Associação era integrante do Sistema Financeiro Nacional, assim como toda e qualquer empresa ou entidade que opere ou delibere diretamente com gerenciamento de finanças/títulos privados e públicos. É essa, efetivamente, a vontade da lei, nos termos do art. 1º, 17 e 18 da Lei nº 4.595/64.

4.2.6 Este tema já foi comentado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em parecer da lavra da Dra. Cláudia Regina Gusmão (na época, coordenadora geral de assuntos tributários da PGFN), em razão de a Receita Federal, mediante a Nota Técnica COSIT nº 21, de 28/08/2006, ter consultado a PGFN acerca da natureza jurídica das receitas decorrentes das atividades do setor financeiro e de seguros à luz das decisões do STF. Assim, ao esclarecer o tema central, a Procuradora traça considerações acerca do Sistema Financeiro Nacional, conforme o disposto na Constituição da República e na legislação pertinente, acolhendo, para tanto, o entendimento do Dr. Francisco Arnoldo de Assis, manifestado no Parecer PGFN/CAF nº 334/2001, do qual se infere o conceito de instituição financeira adotado pela própria administração pública.

4.2.7 Outra prova contundente e robusta do perfil de instituição financeira da CETIP extrai-se da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, a qual dispõe que as instituições financeiras estão obrigadas a manter o sigilo das operações e serviços prestados. Dentre elas está a CETIP, por conta do inciso XII do § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 105.

4.2.8 A fim de demonstrar a inequívoca natureza jurídica da CETIP, tem-se o deferimento do segredo de justiça na ação judicial anteriormente comentada, em razão da apresentação de documentos que demonstravam as operações ativas e passivas de serviços prestados pela CETIP (doc.07). Em razão disso é que a autoridade administrativa autuante, no decorrer da fiscalização, requereu à CETIP o fornecimento de cópias de peças e decisões da ação, já que não pode ter acesso ao processo em razão de tal sigilo (doc.08).

4.2.9 Diante disso, tem-se a prova cabal da real natureza jurídica da CETIP (de instituição financeira), a qual, com ou sem a definitividade da decisão da ação judicial em curso (nº 2004.51.01.015425-8), não pode sofrer influência do cenário jurídico que se instalou com o advento da Lei nº 10.833, instituidora do regime não-cumulativo da COFINS.

4.2.10 Impõe-se a observância do comando posto pelo artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

4.2.11 O dispositivo citado determina que toda e qualquer pessoa jurídica que possua perfil de instituição financeira permaneça no regime cumulativo de tributação da COFINS (Lei nº 9.718/98).

4.2.12 Perceba-se, então, a mais não poder, que a CETIP, como parte integrante do Sistema Financeiro Nacional e com a natureza de suas operações tipicamente de instituição financeira, possuía a característica legal necessária à permanência no regime cumulativo de apuração da COFINS, ou seja, devidamente amparada pela legislação tributária.

4.3 Relativamente à inconsistência dos valores lançados:

4.3.1 Caso se entenda que, durante o período fiscalizado, a CETIP - Câmara de Custódia e Liquidação esteve, de fato, sujeita ao regime não-cumulativo de apuração da COFINS, faz-se necessário retificar o Demonstrativo de Apuração da COFINS, anexo ao Auto de Infração ora impugnado, uma vez que este não se encontra em consonância com as disposições da Lei nº 10.833/2003.

4.3.2 Conforme se depreende da análise do referido documento e da memória de cálculo disponibilizada pela autoridade fiscal que lavrou o Auto de Infração (doc.09), os seguintes equívocos foram cometidos pela fiscalização, quando da apuração da COFINS supostamente devida pela Sociedade no regime não-cumulativo:

4.3.2.1 Foram computadas na base de cálculo da COFINS as reversões de provisões, registradas contabilmente sob essa mesma rubrica, bem como os ingressos decorrentes da indenização de seguros, em razão do sinistro de geradores da Sociedade, registrados contabilmente na conta "Outras Receitas";

4.3.2.2 Não foram descontados da COFINS a recolher os créditos aos quais a Sociedade teria direito, caso estivesse enquadrada no regime não-cumulativo de apuração da contribuição;

4.3.2.3 Não foram abatidas do montante a recolher as contribuições incidentes sobre as receitas não operacionais (notadamente aquelas decorrentes de operações de aluguel), depositadas judicialmente pela Sociedade nos autos do processo nº 2005.51.01.025342-3.

4.3.2.4 Abaixo estão listados os equívocos cometidos pela autoridade fazendária:

a) Base de Cálculo da COFINS:

a.1) De acordo com as disposições do artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, a base de cálculo da COFINS é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

a.2) No caso específico da Sociedade, a base de cálculo compreenderá as receitas decorrentes da prestação de serviços integrados de custódia, negociação, registro de negócios e liquidação financeira de títulos mobiliários, bem como as receitas não operacionais, relacionadas, basicamente, a operações de aluguel.

a.3) Nos termos do §3º do referido artigo, não integram a base de cálculo da COFINS, dentre outras, as receitas referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, bem como "a reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas".

a.4) É inadmissível aceitar-se a tributação das indenizações de seguro, sejam elas recebidas em função de sinistro de bens registrados no ativo circulante ou no permanente, por não representarem efetivos ingressos de novas receitas, mas apenas e tão somente a recomposição do patrimônio do contribuinte. Mesmo que se pretenda considerar as indenizações como recuperação de despesas ou custos, ainda assim não é possível, legalmente, autorizar-se a tributação, uma vez que os valores recuperados também não possuem a natureza de receita nova, passível de tributação pela COFINS.

a.5) Quando da apuração da COFINS supostamente devida pela Sociedade no regime não-cumulativo nos meses de fevereiro e junho de 2007, os valores referentes à indenização de seguros e reversão de provisões, registradas nas contas 3.1.04.02.05 e 3.1.04.02.01, respectivamente, não deveriam ter sido computadas na base de cálculo da referida contribuição. No entanto, este não foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal, no intuito de apurar a base de cálculo tributável da COFINS.

a.6) Cumpre ressaltar, ainda, os erros de digitação cometidos pela autoridade fiscal no que tange a composição da base de cálculo da COFINS, notadamente no que diz respeito aos meses de:

- Julho de 2006, quando foi subtraído, equivocadamente, da receita de serviços, o valor de R\$ 134,34 (cento e trinta e quatro reais e trinta e quatro centavos) referente a "Devoluções e Abatimentos" (conta 3.1.01.01.02.003). O valor correto, registrado nessa conta, era de R\$ 137,34 (cento e trinta e sete reais e trinta e quatro centavos);

- Setembro de 2007, quando foi imputado como receita de serviços o valor de R\$ 9.466.042,83 (nove milhões, quatrocentos e sessenta e seis mil, quarenta e dois reais e oitenta e três centavos). O valor correto, registrado na conta 3.1.01.01, era de R\$ 8.466.042,83 (oito milhões, quatrocentos e sessenta e seis mil, quarenta e dois reais e oitenta e três centavos).

a.7) Pelos motivos acima expostos, é necessária a retificação do "Demonstrativo de Apuração da COFINS", no que se refere à base de cálculo da

contribuição, que deverá corresponder ao somatório das receitas de prestação de serviços auferidas no mês e receitas não operacionais, registradas sob a rubrica "Receitas de Aluguel de Imóveis" (conta 3.1.04.02.04), diminuído dos montantes registrados mensalmente como "devolução de receitas".

a.8) Assim, considerando referido ajuste, a base de cálculo tributável da COFINS, durante o período compreendido entre janeiro de 2006 e junho de 2008, é a que consta do anexo que demonstra o cálculo elaborado pela Sociedade (doc.10), e que reproduzimos na tabela a seguir:

b) Crédito de COFINS:

b.1 Ao analisarmos a apuração da COFINS supostamente devida pela Sociedade no regime não-cumulativo, observamos que foram descontados do tributo a recolher apenas os créditos decorrentes de despesas com energia elétrica (conta 3.1.03.02.05.018) bem como as despesas de aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica (conta 3.1.03.02.02.001-001), tendo sido desprezados todos os demais créditos aos quais a Sociedade teria direito, caso estivesse enquadrada no referido regime.

b.2 Nos termos da Lei nº 10.833/2003, a pessoa jurídica submetida ao regime não-cumulativo de apuração da contribuição poderá descontar créditos calculados em relação às seguintes despesas, dentre outras:

- Energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- Encargos de depreciação e amortização das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
- Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

b.3 Na literatura técnica, o vocábulo "insumo" assume diversos conceitos, tais como:

"O conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o output, ou produto final. Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos "produtos intermediários", que não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção".

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para a obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final. 2. É tudo aquilo que entra (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai. 3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-obra, energia, tributos), que entram na elaboração de certa quantidade de bens ou serviços"²

b.4 O conceito de "insumos" é bastante amplo, já que corresponde a todos os fatores utilizados, empregados ou consumidos para a produção de algum bem ou serviço.

b.5 Assim, são considerados insumos para prestação dos seus serviços, as seguintes despesas incorridas pela Sociedade:

(i) aluguel de programas utilizados para registro e custódia dos títulos; (ii) conservação e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no desenvolvimento de suas atividades; (iii) serviços prestados por pessoa jurídica; (iv) suporte de sistemas; (v) manutenção de sistemas e (vi) despesas com telecomunicações.

b.6 Tais despesas com insumos, somadas à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da CETIP, às despesas com aluguéis de prédios locados de pessoa jurídica e aos encargos de depreciação e amortização das máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Sociedade deverão, nos termos da Lei nº 10.833/2003, ser utilizadas como crédito na apuração da COFINS devida, mediante aplicação da alíquota de 7,6%.

b.7 Este não foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal, no intuito de apurar a COFINS supostamente devida pela Sociedade no regime não-cumulativo. Por este motivo, é necessária a retificação do "Demonstrativo de Apuração da COFINS", no que se refere ao valor a recolher da contribuição, que deverá ser diminuído dos créditos apurados pela Sociedade.

b.8 Os créditos de COFINS apurados pela Sociedade, durante o período compreendido entre janeiro de 2006 e junho de 2008, correspondem aos valores constantes do anexo (doc.10), e reproduzimos na tabela a seguir:

c) COFINS depositada judicialmente referente às receitas não operacionais:

c.1) Ao apurar a COFINS supostamente devida pela Sociedade no regime não-cumulativo, a fiscalização não abateu o tributo depositado judicialmente, incidente sobre as receitas não-operacionais auferidas durante o período (especialmente aquelas decorrentes de operações de aluguel), registrada na conta 3.1.03.02.04.010, não obstante tenha computado na base de cálculo do tributo tais receitas. Por este motivo, também neste caso, é necessária a retificação do "Demonstrativo de Apuração da COFINS", no que se refere ao valor lançado da contribuição, que deverá ser diminuído da COFINS incidente sobre as demais receitas, depositada pela Sociedade nos autos do processo nº 2005.51.01.025342-3.

c.2) Assim, o total da COFINS depositada pela Sociedade nos autos do processo nº 2005.51.01.025342-3, referente às receitas não-operacionais auferidas durante o período compreendido entre janeiro de 2006 e junho de 2008, que também consta do anexo (doc.10), encontra-se abaixo listado:

c.3) Após os ajustes no cálculo efetuado pela autoridade fiscal que consta do doc. 09, o total da contribuição ainda devida pela Sociedade durante o período de janeiro de 2006 a junho de 2008, caso se entenda que ela está sujeita ao regime não-cumulativo de apuração da COFINS, é de R\$ 9.111.018,15 (nove milhões, cento e onze mil, dezoito reais e quinze centavos), e não R\$ 11.808.295,86 (onze milhões, oitocentos e oito mil, duzentos e noventa e cinco reais e oitenta e seis centavos).

4.4 Ao final requer que:

(i) sejam os autos apensados aos do processo nº 19740.720139/2009-84, para apreciação em conjunto de ambas as Impugnações, a fim de se evitar a prolação de decisões contraditórias no âmbito da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, tendo em vista tratem do mesmo objeto;

(ii) seja julgado improcedente o lançamento levado a cabo através do Auto de Infração objeto do presente processo administrativo, autuado sob o nº 12448.720219/2010-39, com a conseqüente baixa e arquivamento do mesmo, pela inconsistência da exigência formulada. A uma porque a CETIP à época dos fatos geradores era isenta da COFINS; a duas porque, mesmo que não fosse isenta, os

depósitos judiciais realizados nos autos do processo nº 2004.51.01.015425-8 são suficientes para quitação do tributo eventualmente devido, eis que correta a opção pelo regime cumulativo da COFINS;

(iii) Caso se entenda que a CETIP de fato não era isenta e estava sujeita ao regime não-cumulativo de apuração da COFINS, o que se admite apenas por argumentação, requer a revisão dos valores lançados, eis que o total da contribuição supostamente devido, em referido regime de apuração, durante o período de janeiro de 2006 a junho de 2008, é de R\$ R\$ 9.111.018,15 (nove milhões, cento e onze mil, dezoito reais e quinze centavos), e não R\$ 11.808.295,86 (onze milhões, oitocentos e oito mil, duzentos e noventa e cinco reais e oitenta e seis centavos).

iv) Protesta pela posterior produção de todas as provas admitidas em âmbito administrativo, em especial, a produção de prova documental e pericial.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

AÇÃO JUDICIAL. ISENÇÃO DA COFINS.

Em face do princípio constitucional de unidade de jurisdição, a existência de ação judicial, em nome da interessada, importa renúncia às instâncias administrativas quanto à mesma matéria, sendo de se aplicar o que for definitivamente decidido pelo Poder Judiciário.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA.

Tratando-se de uma entidade de liquidação e compensação em conformidade com o estatuto social da interessada considera-se caracterizada a sua natureza de instituição financeira.

REGIME DE APURAÇÃO DA COFINS.

O fato de a contribuinte ser considerada instituição financeira não significa estar submetida à apuração cumulativa da contribuição. Somente estão sujeitas à apuração cumulativa as pessoas jurídicas indicadas na Lei nº 9.718/98.

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES.

Excluem-se da base de cálculo apenas as deduções previstas em Lei devidamente comprovadas.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE SERVIÇOS.

Comprovado que foi apurado valor de receita de serviços maior que o auferido pela contribuinte é de se reduzir o montante devido.

CRÉDITOS DE COFINS.

Não tendo sido demonstrada a apuração dos créditos da contribuição para fins de dedução do montante devido é de se acatar a apuração efetuada pela fiscalização.

DEPÓSITOS JUDICIAIS DAS RECEITAS NÃO OPERACIONAIS.

Tendo sido estabelecida a aplicação do regime não cumulativo de apuração da contribuição, onde é considerado o faturamento mensal, ou seja, todas as receitas auferidas pela contribuinte, desnecessária a utilização de depósitos judiciais efetuados no âmbito de processo judicial no qual é discutido o alargamento da base de cálculo previsto em Lei que estabelece a apuração cumulativa da contribuição.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/06/2008

APENSAÇÃO DE PROCESSOS

Rejeita-se pedido de apensação de processos de auto de infração da contribuinte, de períodos diversos, ainda que versem sobre a mesma matéria, visto que devem seguir rito próprio.

PRODUÇÃO DE PROVA. PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância indeferirá a produção de provas e pedido de perícia que considerar prescindíveis ou impraticáveis, fazendo constar do julgamento o seu indeferimento fundamentado.

Perícia

Insatisfeitas com a decisão de primeira instância, Cetip Educacional e Cetip S.A. – Mercados Organizados apresentam em conjunto Recurso Voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Argumentam que “conforme reconhecido na decisão recorrida, a CETIP – Câmara de Custódia e Liquidação ajuizou ação ordinária autuada sob o nº 2004.51.01.015425-8, perante a Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, através da qual pleiteia a declaração de isenção da COFINS, nos termos do inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sobre as receitas relativas às atividades próprias da época em que ainda era uma Associação, período este totalmente abarcado pelo auto de infração impugnado”. Com base nisso, os valores objeto do lançamento encontram-se com a exigibilidade suspensa nos termos da sentença, até então mantida em 2ª instância, apenas pendente de julgamento de agravo interposto pela União, sem efeito suspensivo.

Consideram correta a opção pelo Regime Cumulativo de apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, por ser uma instituição financeira, fato reconhecido pela própria Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

Listam sete evidências que testemunham sua condição, quais sejam, (i) ter sido criada pelo Banco Central do Brasil e por instituições financeiras para garantir mais segurança e agilidade às operações do mercado financeiro brasileiro; (ii) ser fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM e ter por objetivo o suporte necessário a toda a cadeia de operações típicas das instituições financeiras, prestando serviços integrado de custódia, negociação eletrônica, registro de negócios e liquidação; (iii) os sites do Banco do Brasil e Wikipédia não deixam dúvidas a respeito; (iv) as normas da Lei 4.595/64; (v) Parecer prolatado pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional; (vi) obrigação de sigilo instituída pela Lei Complementar nº 105/01; (vii) o deferimento do segredo de justiça determinado na ação judicial impetrada.

Que com ou sem a ação judicial em curso não pode sofrer influência do cenário jurídico que se instalou com ao advento da Lei 10.833/03, até por conta do disposto no artigo 10 da própria Lei.

Consideram incorreta a interpretação literal empreendida pela instância *a quo* no julgamento do litígio. Que o caso concreto não enquadra-se em nenhuma das hipóteses do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB veicula em seu sítio informação de que as instituições financeiras não estão sujeitas à sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição, entendimento também confirmado no Processo de Consulta nº 349/12, da 7ª Região Fiscal.

E acrescentam,

Como se não bastasse, tal fato também restou reconhecido judicialmente, nos autos da ação judicial nº 2005.51.01.025342-3 proposta pela CETIP em face da União Federal, com o fito de ver declarada a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS, introduzido pelo § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 (regime cumulativo). Sobre o assunto, inclusive, importa destacar que **a União Federal, através do seu órgão de representação – Procuradoria da Fazenda Nacional -, jamais contestou, ao longo de toda a ação, o recolhimento da COFINS pelo regime cumulativo.** Portanto, tal fato é também incontroverso na referida ação, o que se verifica das principais peças extraídas dos autos judiciais (**doc. 03**), e seguintes trechos do acórdão de apelação, interposta pela União Federal:

(...)

A seguir, aduzem que, caso remotamente entenda-se de forma distinta da defendida, necessário que seja retificado o Demonstrativo de Apuração da Cofins anexo ao Auto de Infração. Relaciona os equívocos cometidos pela Fiscalização Federal, quais sejam, **(i)** cômputo, na base de cálculo, das reversões de provisões e dos ingressos decorrentes da indenização de seguros; **(ii)** não terem sido descontados créditos a que teria direito; **(iii)** não terem sido abatidas as Contribuições incidentes sobre as receitas não operacionais depositadas judicialmente.

Apresentam documentos que afastam o óbice identificado em primeira instância de julgamento em relação ao item “i” acima.

Defendem que teria direito à redução do valor devido com base em créditos decorrentes de gastos com energia elétrica, encargos de depreciação e amortização e insumos utilizados na prestação dos serviços.

A seguir, discorrem sobre o significado do vernáculo insumos para requerer a inclusão neste conceito das despensas com aluguel de programas utilizados para registro e custódia dos títulos, conservação e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no desenvolvimento de suas atividades, serviços prestados por pessoa jurídica, suporte de sistema, manutenção de sistema e despesas com telecomunicação.

Que comprovaram, ao contrário de como decidiu a instância *a quo*, todos os créditos apurados. Que o doc 10, cuja não localização ensejou a negativa por parte da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ao reconhecimento do direito, está inteiramente

anexado ao processo, às folhas 944/958. Esclarece que provavelmente tenha havido o extravio/descarte da folha de rosto/divisória do documento no ato da digitalização da defesa.

Por fim, que,

Diferentemente do que entendeu a C. Turma julgadora, os depósitos efetuados nos autos da ação judicial nº 2005.51.01.025342-3 podem e devem ser computados no lançamento, eis que correspondem às receitas de aluguel integrantes da base de cálculo da COFINS.

De outra banda, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta suas contrarrazões, defendendo a manutenção do crédito tributário constituído no Auto de Infração contestado.

Reconhece a natureza da Recorrente como instituição financeira, mas pondera,

A princípio, convencionou-se que o inciso I acima transcrito refere-se às instituições financeiras de uma forma geral. É comum na doutrina e na jurisprudência, afirmar-se que as instituições financeiras submetem-se ao regime cumulativo para apuração do PIS e da COFINS. Entretanto, o dispositivo citado deve ser interpretado com a finalidade de compatibilizá-lo com todo o sistema tributário, pois o que está expresso é que determinadas pessoas jurídicas, especificamente, *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* devem seguir o regime cumulativo. E não, quaisquer pessoas jurídicas que possuam características de instituição financeira. Muito menos, uma associação civil sem fins lucrativos.

Destaca que, após a cisão, a CETIP S.A. ficou com as atividades econômicas da CETIP Associação e, desde então, vem se declarando como contribuinte da Cofins pelo Regime Não-Cumulativo, e

Ora, se CETIP S.A. possui as mesmas atividades da CETIP Associação qual a justificativa para a primeira seguir o regime não cumulativo e a segunda, o cumulativo? De fato, não há resposta plausível para esse questionamento.

Por fim, requer a manutenção da base de cálculo nos termos em que foi decidido em primeira instância.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do Recurso Voluntário.

Instituições financeiras e regime de apuração da Cofins

A primeira questão que se apresenta nos autos refere-se à possibilidade de reconhecimento do contribuinte como instituição de natureza financeira e às conseqüências disso advindas.

A Recorrente demora-se em demonstrar as diversas razões porque considera ser uma instituição financeira, lembrando, inclusive, que tal condição foi aceita de forma expressa pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento.

De fato, embora os esforços envidados pela defesa, não me parece que esse ainda seja um assunto controvertido no litígio. Como fica claro na decisão de primeira instância, em excerto já reproduzido no corpo do próprio Recurso Voluntário, o i. Julgador de piso concorda com tal condição; contudo, considera que ela não tem o efeito pretendido pela Parte.

Quanto a isso, penso que andou bem a decisão de primeira instância tanto no que se refere à identificação do contribuinte como sendo uma instituição financeira, quanto às conseqüências que disso decorrem. Repisando o caminho percorrido pela instância *a quo*, vê-se, de início, que, tendo em conta o objeto social da entidade anotado em seu Estatuto, seus atos constitutivos e a legislação que regula o setor financeiro, é de se concluir que a CETIP deve ser reconhecida como uma instituição de natureza financeira.

Reproduzo excerto do Voto no qual o i. Relator faz considerações a respeito do assunto.

16. De acordo com o Estatuto Social vigente à época dos fatos (fls. xx a xx), em seu art. 3º a Cetip tinha por objeto social:

Artigo 3º- A CETIP terá por objeto social:

I - mediante prévia autorização do poder público competente;

a) prestar serviços relacionados com (i) o registro, movimentação e baixa em custódia eletrônica de valores mobiliários, títulos de renda fixa ou variável, instrumentos financeiros e direitos; (ii) o registro de emissão de títulos de renda fixa, instrumentos financeiros e direitos; (iii) transferência eletrônica de recursos, liquidação financeira de pagamentos e administração de sistemas de pagamentos; e (iv) fornecimento de informações financeiras e transferência de dados aos associados e demais participantes, nos mercados financeiro e de capitais;

b) administrar e manter, em mercado livre e aberto, sistemas adequados à realização de operações de compra e venda de valores mobiliários, títulos de renda fixa ou variável e de outros instrumentos financeiros e direitos, assim como de transferência eletrônica de pagamentos previstos na regulamentação em vigor, e

c) estabelecer sistemas de negociação que propiciem a continuidade de preços e liquidez ao mercado de títulos, valores mobiliários, outros instrumentos financeiros e direitos.

II - criar e desenvolver sistemas, conforme disposto no artigo 3º, inciso I, alínea b, bem como divulgar as alterações introduzidas nos mesmos, com rapidez, amplitude e detalhes;

III- viabilizar o acesso aos sistemas de teleprocessamento, destinados ao registro das operações executadas por seus associados e participantes em qualquer praça do País;

IV - dotar os sistemas, de forma permanente, de todos os meios necessários à pronta e eficiente realização e visibilidade das operações;

V - preservar elevados padrões éticos de negociação;

VI - fiscalizar o cumprimento, pelos seus associados e demais participantes, das disposições legais e regulamentares, estatutárias e regimentais que disciplinam as operações do mercado, aplicando aos infratores, nos limites de sua competência, as penalidades cabíveis; e

VII - executar outras operações ou serviços, expressamente autorizados pelo Banco Central do Brasil e/ou pela Comissão de Valores Mobiliários-CVM, se for o caso, desde que compatíveis com o seu objeto social

§1º A CETIP deve observar sempre as normas que regem o sigilo bancário, os princípios da economia de mercado, livre concorrência e livre empresa, além das disposições legais e regulamentares aplicáveis.

§2º A CETIP pode, a critério do Conselho de Administração, prestar serviços especiais a qualquer associado e demais participantes, desde que compatíveis com o seu objeto social, observada a legislação em vigor.

§3º A CETIP pode, também, a critério do Conselho de Administração, assinar acordos e convênios com outras entidades, visando a criar condições que gerem maior flexibilidade técnica e operacional aos mercados financeiro e de capitais, bem como aos sistemas de pagamentos.

§4º A CETIP não poderá prestar serviços que sejam incompatíveis com o seu objeto social nos termos do Estatuto Social, ou que não configurem interesse direto dos seus associados e de seus participantes.

§5º A CETIP poderá instituir mecanismos e salvaguardas para assegurar a certeza da liquidação das operações realizadas em seu âmbito ou, alternativamente, promover a liquidação dessas operações por intermédio de outras câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de liquidação devidamente habilitados para tal finalidade. Tudo nos termos da legislação e das normas do Sistema Nacional de Pagamentos.”

17. A CETIP está inserida nos Sistemas de liquidação de operações com títulos, valores mobiliários, derivativos e câmbio interbancário, operando no Mercado de Balcão Organizado.

18. O Mercado de Balcão é considerado Organizado quando as instituições que o administram criam um ambiente informatizado e transparente de registro ou de negociação e têm mecanismos de auto-regulamentação. No mercado de balcão os valores mobiliários são negociados entre as instituições financeiras sem local físico definido, por meios eletrônicos ou por telefone. São negociados valores mobiliários de empresas que são companhias registradas na CVM, e prestam informações ao mercado, não registradas nas bolsas de valores.

19. A CETIP, de acordo com o contido nos autos, atua como entidade de Balcão Organizado e como Câmara de Custódia e Liquidação de títulos e valores mobiliários, por autorização da CVM e do Banco Central. Assim, faz a guarda eletrônica (custódia) de títulos emitidos por instituições financeiras e por empresas de diversos setores da economia, no caso dos valores mobiliários. Também efetua a liquidação financeira das operações, transferindo a titularidade dos títulos

negociados do vendedor para o comprador e creditando e debitando o valor correspondente em suas respectivas contas.

20. Além disso, funciona como um ambiente de negociação, onde são registrados os negócios de compra e venda de títulos e valores mobiliários realizados por telefone, entre as instituições financeiras, ou são efetuadas operações online, diretamente na Plataforma de Negociação Eletrônica (CetipNET). Nesse ambiente podem ser negociados todos os valores mobiliários de renda fixa do país, como debêntures, cotas de fundos de investimentos em direitos creditórios, certificados de recebíveis imobiliários, notas comerciais, títulos de agronegócio e derivativos de balcão. Somente neste último segmento, a CETIP registra oito tipos diferentes, como contratos de Swap, Opções, Termo de Moeda, Swap de Fluxo de Caixa e com Reset, entre outros.

21. A CETIP foi criada como associação civil, sem fins lucrativos, pertencente às instituições financeiras, que eram suas associadas. Em maio de 2008, a CETIP passou por seu processo de desmutualização e foi transformada em uma sociedade anônima, passando a operar sob a denominação de CETIP S.A Balcão Organizado de Ativos e Derivativos.

22. O período ora autuado corresponde à época em que a CETIP ainda funcionava como uma associação civil.

23. Os art. 1º, 17 e 18 da Lei nº 4.595/64, assim determinam:

"Art. 1-º O Sistema Financeiro Nacional, estruturado e regulado pela presente lei, será constituído:

I — do Conselho Monetário Nacional;

II — do Banco Central do Brasil;

III — do Banco do Brasil S/A;

IV — do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social;

V — das demais instituições financeiras públicas e privadas."

Art. 17 Consideram-se instituições financeiras, para os efeitos da legislação em vigor, as pessoas jurídicas públicas ou privadas que tenham como atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros. Parágrafo único — Para os efeitos desta Lei e da legislação em vigor, equiparam-se às instituições financeiras as pessoas físicas que exerçam qualquer das atividades referidas neste artigo, de forma permanente ou habitual." (g.n)

Art. 18 As instituições financeiras somente poderão funcionar no País mediante prévia autorização do Banco Central do Brasil ou decreto do Poder Executivo, quando forem estrangeiras.

§ 1º — Além dos estabelecimentos bancários oficiais ou privados, das sociedades de crédito, financiamento e investimento, das caixas econômicas e das cooperativas de crédito ou a seção de crédito das cooperativas que a tenham, também se subordinam às disposições e disciplina desta Lei, no que for aplicável às bolsas de valores, às companhias de seguros e de capitalização, às sociedades que efetuem distribuição de prêmios em imóveis, mercadorias ou dinheiro, mediante

sorteio de títulos de sua emissão ou por qualquer forma, e às pessoas físicas ou jurídicas que exerçam, por conta própria ou de terceiros, atividade relacionada com a compra e venda de ações e outros quaisquer títulos, realizando nos mercados financeiros e de capitais operações ou serviços de natureza dos executados pelas instituições financeiras".

24. A Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, estabelece em seu inciso XII do § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 105, *in verbis*:

"Art. 1º As instituições financeiras conservarão sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados (...)"

§ 1º São consideradas instituições financeiras, para os efeitos desta Lei Complementar:

- I – os bancos de qualquer espécie;*
- II – distribuidoras de valores mobiliários;*
- III – corretoras de câmbio e de valores mobiliários;*
- IV – sociedades de crédito, financiamento e investimentos;*
- V – sociedades de crédito imobiliário;*
- VI – administradoras de cartões de crédito;*
- VII – sociedades de arrendamento mercantil;*
- VIII – administradoras de mercado de balcão organizado;*
- IX – cooperativas de crédito;*
- X – associações de poupança e empréstimo;*
- XI – bolsas de valores e de mercadorias e futuros;*
- XII – entidades de liquidação e compensação; (grifos no original)*
- XIII - outras sociedades que, em razão da natureza de suas operações, assim venham a ser consideradas pelo Conselho Monetário Nacional."*

25. A Lei 8.212/91 que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e instituiu o Plano de Custeio estabeleceu por meio do §1º do art. 22 que as instituições ali listadas além das contribuições referidas no mesmo artigo e no seu art. 23 recolheriam também uma contribuição adicional de 2,5% sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

26. Desta forma, o intuito deste artigo não foi o de determinar que tipo de instituição seria ou não considerada instituição financeira. Por tal motivo, o fato de ali não estar elencada uma associação civil não nos permite concluir que esta não possa ter natureza jurídica de uma instituição financeira.

27. Assim, considerando todo o exposto, bem como a legislação acima citada, é de se concluir ser a CETIP uma instituição financeira, assistindo nesta questão razão à contribuinte.

Resolvido isso, ainda que se reconheça razão ao contribuinte nesse particular, o fato é que nenhuma repercussão favorável às suas pretensões haverá de ser identificada por conta de seu enquadramento como instituição de natureza financeira. Como também foi didaticamente demonstrado pela Decisão combatida, a partir da promulgação da Lei 10.833/03, o Regime de Apuração Não-Cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins passou a ser a regra geral de apuração da Contribuição. As exceções foram relacionadas de forma expressa no texto normativo, *ex vi* artigo 10 da própria Lei 10.833/03,

onde foram relacionadas as pessoas jurídicas que permaneceriam sujeitas às normas da legislação anterior, nos seguintes termos.

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;

(....)”

Dentre as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 estão as sociedades empresárias que atuam no segmento de que aqui se fala, identificadas mais genericamente no § 6º como *pessoas jurídicas referidas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91*. A seguir, em seqüência, o texto do § 6º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e do § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91.

Lei 9.718/98

§ 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:

Lei 8.212/91

§ 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.

Tal como se depreende do teor do § 1º do artigo 22 da Lei 8.212/91, acima transcrito, não são as pessoas jurídicas identificadas como instituições financeiras que estão sujeitas à apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins pelo Sistema Cumulativo, mas apenas aquelas textualmente relacionadas no corpo da norma. Com efeito, não se trata, como sugere a Recorrente, de dar interpretação literal ou sistemática ao texto normativo. O problema aqui não envolve a interpretação de disposição legal, mas a simples identificação ou não do contribuinte no rol de pessoas compreendidas na exceção prevista no artigo 10, inciso I, da Lei 10.833/03. Impossível que, com base em critérios de interpretação, se inclua determinado contribuinte em uma relação da qual ele definitivamente não faz parte. Irrelevante que exerça atividade análoga, ou de mesma natureza. A lista é taxativa. Exaustiva. Não vejo como entendê-la como exemplificativa. Se o fosse, necessariamente, o legislador haveria de ter feito menção a tal fato, incluindo alguma expressão do tipo “e pessoas jurídicas que exerçam atividade semelhante”, “e outras instituições financeiras”, “dentre elas” ou qualquer outra referência que dessa margem a esse entendimento. Não o fez.

No que se refere à informação veiculada no *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dando conta de que as instituições financeiras não estão sujeitas à Sistemática Não-Cumulativa de apuração da Contribuição, ainda que, de fato, lá se encontre tal informação, conforme se depreende do Doc. 02, encartado junto ao Recurso Voluntário, o fato

é que tal equívoco não modifica as definições e critérios especificados em lei e, ainda mais, por não se constituir em ato normativo expedido por autoridade pública, sequer enseja a exclusão da multa exigida.

Finalmente, nem mesmo a Solução de Consulta nº 349/12, da 7ª Região Fiscal, citada na peça de defesa favorece a Recorrente. Como é cediço, apenas o consulente está abrigado pela interpretação veiculada na Solução. Outrossim, não logrei êxito em encontrar tal documento no processo. Ao que tudo indica, pela ausência de remissão no corpo do Recurso Voluntário, ele, de fato, não foi anexado.

De todas essas considerações, resta incontroverso que, embora a Recorrente seja uma instituição de natureza financeira, deve calcular o valor devido a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social pelo Sistema Não-Cumulativo de apuração.

Ação Judicial nº 2005.51.01.025342-3

A ação judicial em epígrafe foi impetrada pela Recorrente no intento de obter provimento jurisdicional declarando, em caráter incidental, a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Cofins introduzido pelo § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98.

As informações do Processo dão conta de que foi concedida liminar deferindo o depósito judicial dos valores discutidos e, em sentença datada de 29/08/2006, foi julgado procedente o pedido, reconhecendo o direito ao recolhimento da Contribuição exclusivamente sobre a receita proveniente da venda de mercadorias ou serviços e o direito ao crédito dos pagamentos a maior efetuados anteriormente.

O contribuinte argumenta que a sujeição ao Sistema Cumulativa de apuração da Contribuição restou reconhecida judicialmente nos autos da referida ação judicial. Ainda mais, que a União Federal, através do seu órgão de representação, a Procuradoria da Fazenda Nacional, jamais contestou, ao longo de toda a ação, o recolhimento da COFINS pelo regime cumulativo.

Não assiste razão à Recorrente.

Como se lê à folha 303 (e-Proc) do Processo, a Decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região é taxativa sobre o direito pleiteado pela Parte, se não vejamos.

Destarte, tendo demonstrado submeter-se à sistemática cumulativa da Lei n. 9.718/98, recolhendo as exações impugnadas sob esse regime, poderá compensar os valores indevidamente recolhidos a esse título posteriormente ao advento da Lei n. 10.833/03. Porém, não poderá compensar eventuais valores recolhidos sob o regime não-cumulativo da Cofins, nem tampouco deixar de recolher a exação sobre toda a receita bruta caso venha a sujeitar-se ao regime da não-cumulatividade (Lei 10.833/03), o que deverá ser fiscalizado pela Fazenda. Ou seja: é devida a compensação ou não-recolhimento de valores que excedam o conceito de faturamento, acima mencionado, apenas enquanto a autora se encontrar submetida ao regime da Cofins cumulativa (Lei n. 9.718/98).

Por outro lado, os depósitos judiciais não podem ser considerados porque, como bem esclarecido no Termo de Verificação Fiscal, eles dizem respeito à receita financeira do contribuinte, que já foi excluída da base de cálculo do Auto de Infração, em observância ao disposto no Decreto nº 5.164/04, que reduz a zero da alíquota da Contribuição incidente sobre

receitas dessa natureza auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao Regime Não-Cumulativo de apuração.

Ação Judicial nº 2004.51.01.015425-8

Por meio da ação ordinária nº 2004.51.01.015425-8 a Recorrente pleiteia a declaração de isenção da COFINS, nos termos do inciso X do artigo 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, sobre as receitas relativas às atividades próprias da época em que ainda era uma Associação.

Entende que, tratando-se do mesmo período discutido no vertente litígio, os valores objeto do lançamento encontrar-se-iam com a exigibilidade suspensa, nos termos da sentença, até então mantida em 2ª instância, apenas pendente de julgamento de agravo interposto pela União, sem efeito suspensivo.

Diga-se, de início, que a decisão de primeira instância, uma vez que o contribuinte tivesse tentado introduzir discussão de mérito no processo administrativo, declarou a concomitância, na medida em que o direito à isenção está sendo discutido em juízo. Em sede de Recurso, o contribuinte apenas alega que a exigência do crédito aqui litigado estaria com a exigibilidade suspensa, a teor da decisão judicial.

À folha 644 do Processo, no Termo de Verificação Fiscal, há informação de que os efeitos da sentença foram levados em consideração na constituição do crédito tributário neste controvertido, nos seguintes termos.

Assim, na elaboração deste Auto de Infração, apuramos as bases de cálculo mensais e calculamos a contribuição devida a título de COFINS (regime não-cumulativo) excluindo os valores já declarados em DCTF, suspensos por depósito judicial nesta ação 2004.51.01.015425-8. O resultado é o valor de COFINS ora lançado de ofício, também com a exigibilidade suspensa, não por depósitos judiciais, mas, por força da própria sentença proferida na ação.

Demonstrativo de Apuração da Cofins

A Recorrente acrescenta, para a hipótese de que não lhe seja dado provimento no mérito, pedido de Retificação do Demonstrativo de Apuração da Cofins anexo ao Auto de Infração. Relaciona os equívocos cometidos pela Fiscalização Federal: **(i)** cômputo, na base de cálculo, das reversões de provisões e dos ingressos decorrentes da indenização de seguros; **(ii)** não terem sido descontados créditos a que teria direito; **(iii)** não terem sido abatidas as Contribuições incidentes sobre as receitas não operacionais depositadas judicialmente. Apresenta documentos que afastam o óbice identificado em primeira instância de julgamento em relação ao item “i” acima.

No que se refere aos documentos apresentados em sede de Recurso Voluntário com vistas à comprovação de que determinados ingressos constituem reversões de provisões e indenização de seguros, ainda que o Processo Administrativo Fiscal prime pela busca da verdade material, o fato é que não vejo como levá-los em consideração.

A legislação que disciplina os procedimentos no âmbito do julgamento administrativo é clara em relação às condições nas quais poderão ser aceitos documentos após a impugnação do lançamento, sob pena de preclusão do direito, se não vejamos.

Decreto 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Não me parece que nenhuma dessas três circunstâncias esteja presente no caso concreto.

Os critérios de apuração da base de cálculo foram apresentados de forma clara desde a ciência do auto de infração. Uma vez que a empresa tivesse se recusado a apresentar a base de cálculo para apuração pelo Regime Não-Cumulativo, a Fiscalização Federal incumbiu-se dessa tarefa, fazendo-a com base nas informações obtidas dos balancetes mensais apresentados pela Fiscalizada.

Em sede de impugnação ao lançamento a ora Recorrente já havia contestado a inclusão de valores percebidos a título de reversões de provisões e indenização de seguros, tal como consta à folha 662 do Processo. Uma vez que o assunto já tivesse sido lá abordado, necessariamente as provas do alegado deveriam ter sido carreadas aos autos naquele momento processual.

No que diz respeito ao item “ii” no qual alega não terem sido descontados créditos a que teria direito, comprovados no “doc 10”, inteiramente anexado ao processo, às folhas 944/958, ao contrário, segundo afirma, de como manifestou-se a instância *a quo*, que não o teria localizado provavelmente por conta de um extravio/descarte da folha de rosto/divisória do documento no ato da digitalização da defesa, oportuno transcrever o teor do Voto condutor da decisão recorrida a esse respeito.

43. Alega o contribuinte que não foram considerados como créditos na apuração da COFINS devida, despesas com insumos utilizados na prestação de serviços. Segundo o mesmo a fiscalização apenas considerou como créditos as despesas com energia elétrica e as despesas com aluguéis. Assim entende que deva ser retificado o Demonstrativo de Apuração da COFINS, devendo ser considerados os valores por ele listados como “despesas creditáveis” na tabela constante em sua peça contestatória.

44. Ocorre que o contribuinte, pelo que consta no presente processo, não demonstrou como apurou os créditos, limitando-se a informar os valores já consolidados na tabela por ele elaborada e reproduzida em sua peça impugnatória. Não foi localizado no presente processo o documento de numeração ‘10’, onde possivelmente poderia estar registrada a apuração dos créditos efetuada pelo contribuinte. (grifos meus)

45. Assim, face a ausência de provas que justifiquem os montantes alegados pelo contribuinte como créditos a serem descontados da contribuição em tela, deve ser mantida a apuração dos destes na forma efetuada pela fiscalização.

O referido documento às folhas 944/958 não foi extraviado como sugere a Recorrente. Sempre esteve localizado no mesmo lugar, tanto que foi mencionado na decisão proferida em primeira instância de julgamento.

O problema é que, como bem apurado pelo i. Julgador de piso, tratam-se de tabelas elaboradas pelo próprio administrado e não de assentamentos contábeis capazes de comprovar a origem dos créditos pretendidos.

Finalmente, em relação ao item “iii” acima, creio que o assunto já tenha sido enfrentado e decidido no tópico “Ação Judicial nº 2004.51.01.015425-8”.

Insumos

A Recorrente defende um conceito ampliado na definição do que deva ser considerado insumo na apuração das Contribuições pelo Sistema Não-Cumulativo.

O entendimento do que deve ser classificado como insumo, na acepção da palavra empregada pelo legislador na regulamentação do Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições não é matéria nova.

A Secretaria da Receita Federal, com ninguém desconhece, baixou Atos Normativos interpretando de forma notadamente restritiva o termo encontrado nas Leis que especificam os critérios de apuração das Contribuições. As Instruções Normativas n.º 247/02, com alteração introduzida pela IN 358/03, e 404/04, definem que, em se tratando de empresas dedicadas à fabricação de bens para venda, como é o caso, o conceito de insumo restringe-se a *a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; e aos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.*

De seu turno, a Recorrente defende critério fundamentado em pressupostos situados em posição diametralmente oposta à escolhida pelo Fisco, segundo os quais todas as despesas necessárias à consecução do objeto social da empresa enquadram-se no conceito.

É entendimento majoritário na jurisprudência que vem se formando em segunda instância administrativa de julgamento, que o conceito de insumo, no Sistema de Apuração Não-Cumulativo das Contribuições, situa-se em posição intermediária, nem tão restrito quanto à determinada pelo Fisco, nem tão amplo quanto defendem os contribuintes. Tem sido admitido o lançamento credor calculado com base nos gastos incorridos pela empresa, sob a condição de que se tratem de produtos ou serviços aplicados na produção ou a ela diretamente vinculados, mesmo que, ao contrario de como pretendem limitar os Atos Normativos supra citados, não *sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.* Noutro vértice, não têm sido aceitas as despesas associadas à manutenção da atividade empresarial como um todo, sem qualquer vínculo especial com o processo produtivo propriamente dito.

De fato, salvo melhor juízo, não vejo razão para que conceito de insumo seja determinado pelos mesmos critérios utilizados na apuração do Imposto sobre Produtos Industrializados, premissa por detrás das normas editadas pela Receita Federal do Brasil; tanto quanto não vejo respaldo legal para inclusão de tudo o quanto admite o sistema de apuração do Imposto de Renda, como frequentemente defendem os contribuintes.

Esse balizamento está respaldado tanto na interpretação das disposições legais que autorizam a apropriação do crédito quanto nas particularidades do método de apuração das Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins.

A legislação que introduziu o Sistema Não-Cumulativo de apuração das Contribuições define sua base de cálculo como sendo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Feitas as exclusões expressamente relacionadas nas Leis, tudo o mais deve ser incluído na base imponível.

Levando-se em conta que a não cumulatividade tributária traz em si a ideia de que a incidência não ocorra ao longo das diversas etapas de um determinado processo sem que o contribuinte possa reduzir de seu encargo aquilo do que foi onerado no momento anterior, ainda que considerássemos todas as particularidades e atipicidades desse Sistema, terminaríamos por concluir que, a um débito tributário calculado sobre o total das receitas, haveria de fazer frente um crédito calculado sobre o total das despesas. Contudo, ainda que uma interpretação teleológica pareça conduzir de maneira insofismável nessa direção, o fato é que a mecânica de apuração das Contribuições não foi dessa forma definida em Lei.

Tal como consta no texto legal, o direito ao crédito, em definição genérica, admite apenas que se considerem as despesas com *bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*, jamais referindo-se à integralidade dos gastos da pessoa jurídica. Prova disso é que os gastos que não se incluem nesse conceito e dão direito ao crédito são listados um a um nos itens seguintes, de forma exaustiva.

Outrossim, se acolhêssemos a tese de que insumo, terminologia derivada da expressão *input*, denota conceito amplo, abrangendo todos os gastos destinados à obtenção do resultado da sociedade empresária, nos depararíamos com uma flagrante distorção promovida pelo legislador ordinário no amplo reconhecimento ao direito de crédito para o setor industrial ou prestador de serviços, em detrimento ao setor comercial, para o qual o direito teria ficado restrito apenas aos gastos com bens adquiridos para revenda.

É claro que essa interpretação não pode prevalecer.

Insumo, tal como definido e para os fins a que se propõe o inciso II do artigo 3º, são apenas as mercadorias, bens e serviços que, assim como no caso das empresas comerciais, estejam diretamente vinculados à operação na qual se realiza o negócio da empresa. No comércio, sendo o negócio a venda dos bens no mesmo estado em que foram comprados, o direito ao crédito restringe-se ao gasto na aquisição para revenda. Na indústria, uma vez que a transformação é intrínseca à atividade, o conceito abrange tudo aquilo que é diretamente empregado na produção do produto final. Desta forma, os créditos admitidos na indústria e na prestação de serviços haverão de observar o mesmo nível de restrição determinado para o créditos admitido no comércio.

De resto, como dito alhures, não houve comprovação de que tais condições tenham sido observadas em relação às despesas com aluguel de programas utilizados para registro e custódia dos títulos, conservação e manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no desenvolvimento de suas atividades, serviços prestados por pessoa jurídica, suporte de sistema, manutenção de sistema e despesas com telecomunicação e nem mesmo que efetivamente tratem-se de despesas desta natureza.

Destaque-se que a Fiscalização Federal, desde o início, solicitou à empresa a elaboração de demonstrativo de apuração da Contribuição, no que não foi atendida. Desde aquele momento a Recorrente vem se omitindo em demonstrar, do ponto de vista contábil, a origem dos créditos a que teria direito.

Por todas as razões expostas, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Sala de Sessões, 29 de janeiro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator