



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720029/2023-63
RESOLUÇÃO	3101-000.458 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CAIXA ECONOMICA FEDERAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem verifique junto a equipe CONFIA da DEINF o andamento da referida conformidade tributária, juntando aos autos as pertinentes informações sobre o tema em litígio.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Marcos Roberto da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Dionisio Carvallhedo Barbosa, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Marcos Roberto da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão da DRJ07, pelo que aqui reproduzo seu essencial trecho:

“Trata-se de autos de infração de Pis e de Cofins nos valores totais de R\$ 351.447.974,19 e R\$ 2.162.756.765,49, respectivamente, perfazendo o montante de R\$ 2.514.204.739,68, referentes ao ano de 2018, lavrados contra o contribuinte em epígrafe em razão de a Fiscalização ter identificado a utilização indevida de deduções e exclusões - gerais e específicas - na Escrituração Fiscal Digital das contribuições citadas (EFD-C).

De acordo com as conclusões consignadas no Relatório Fiscal de e-fls. 103 e ss., a autuada teria reconhecido algumas receitas como tributáveis (CST=1) e, ato contínuo, promovido indevidamente a sua exclusão e/ou dedução, sem amparo na legislação de regência.

Os lançamentos contábeis que reduziram as bases de cálculo e os valores apurados das contribuições estão vinculados a operações relacionados ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e, no entendimento da autuada, encontram amparo legal na desoneração contida no artigo 28 da Lei nº 8.036/1990, que isenta de tributos federais os atos e operações necessários à aplicação da citada lei.

As contas contábeis afetadas encontram-se relacionadas no mencionado relatório fiscal e compreendem receitas que, no entender da autuada, devem ser consideradas isentas – embora, como mencionado, tenha operacionalizado a desoneração pretendida mediante reconhecimento, em sua escrituração, de receitas tributáveis (CST=1), acompanhadas das respectivas deduções e/ou exclusões.

Para a Fiscalização, a norma isentiva invocada incide apenas sobre os “atos e operações necessários à aplicação” da Lei do FGTS”, não compreendendo, desta feita, os tributos com incidência sobre renda, lucro ou receita. Em outras palavras, a isenção prevista na citada norma alcançaria apenas fatos objetivos, os “atos e operações”, e, conforme interpretação literal prescrita pelo artigo 111 do CTN, não abarca a matriz de incidência das contribuições. No Relatório Fiscal, sustenta o quanto defendido nos seguintes termos:

(...) A ciência destes autos de infração se deu em 16/01/2023 (e-fl. 130), tendo a autuada apresentado em 15/02/2023 (e-fl. 133) a Impugnação de e-fls. 136/171 por meio da qual esclarece, essencialmente, que sua atuação nos fatos relacionados à obtenção de tais receitas teria se dado na condição de agente operador, na forma dos artigos 4º, 5º (parágrafo 8º) e 7º; e agente financeiro, na forma do artigo 9º, parágrafos 2º e 9º, todos da Lei nº 8.036/19905 , e faz sua defesa nos seguintes termos:

- Preliminarmente, alega que o lançamento seria nulo, pois a matéria na qual se funda tratar-se-ia de coisa julgada administrativa, já que a exclusão das rendas de taxas de administração do FGTS da base de cálculo das contribuições para PIS/PASEP (conta contábil nº 717153001 – Rendas de Taxas de Administração do*

FGTS) já fora objeto de análise pela jurisdição administrativa com decisão pela aplicabilidade da isenção contida no art. 28 da Lei nº 8.036/1990, favorável, portanto, à Recorrente no processo nº 10168.005572/96-13, Acórdão nº 202-17.402, do então Segundo Conselho de Contribuintes. Para a empresa, trata-se de decisão definitiva administrativa que impõe a exoneração da presente autuação, nos termos do artigo 45 do Decreto nº 70.235/1972 e do artigo 156, IX, do CTN.

- *Cita, a esse respeito, a Solução de Consulta Cosit nº 240/2019, vinculante no âmbito da RFB, na qual aquela Coordenação de Tributação teria firmado entendimento favorável à aplicação da norma isentiva do artigo 28 da Lei nº 8.036/1990 sem restrições, em relação à incidência do imposto de renda retido na fonte devido pelo contribuinte residente no exterior, conclusão que vai de encontro ao quanto exposto no relatório fiscal de que a isenção pretendida não alcança os tributos com incidência sobre a renda, o lucro ou a receita.*

- *Aduz que, em respeito ao princípio da segurança jurídica, disposto no artigo 146 do CTN, o novo critério interpretativo, notoriamente prejudicial ao sujeito passivo, deve ser aplicado somente a fatos geradores futuros, condicionado à publicização do novo entendimento.*

- *Ainda em questão preliminar, no que se refere à sua liquidez, argumenta que o lançamento seria nulo porquanto a quantificação da matéria tributável efetuada pela Fiscalização não teria considerado qualquer dedução devida e necessária em relação aos custos incorridos nas operações, notadamente dedutíveis das bases de apuração das referidas contribuições, conforme ditames da Lei nº 9.718/1998.*

- *No mérito, traz breves comentários sobre a natureza jurídica do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e seu caráter constitucional, para, na sequência, esclarecer que lhe compete legalmente a gestão e a aplicação do fundo, bem como gerenciar as contas, primar pelo regular adimplemento das obrigações dos empregadores, exigir a efetiva e específica comprovação de cumprimento pelos beneficiários das hipóteses legais de movimentação permitidas, atuando como agente operador do FGTS (art. 4º e 7º), e como agente financeiro (art. 9º).*

- *Afirma que, em sendo o FGTS uma universalidade patrimonial, completamente desprovida de qualquer “personalidade jurídica”, entendimento este desde há muito pacífico, todos os atos que lhe dizem respeito, por concepção própria, são atos praticados pelos agentes legitimados por sua “representação”, como é o caso da ora Recorrente. Esclarece também que, quando pratica quaisquer dos atos conferidos pela Lei nº 8.036/1990 como “representante” do FGTS, pratica atos com qualidades próprias, que não se confundem e não se podem confundir com atos praticados para o seu próprio interesse.*

- *Argumenta que a isenção do artigo 28 da Lei nº 8.036/1990 sobre “os atos e operações necessários” é concedida de forma ampla e não-discriminada com o fim de se assegurar meios para o alcance dos objetivos de “aplicação desta lei” e que o histórico da norma prevê a referida renúncia fiscal desde 1966 - no artigo 27, renumerado para o artigo 28 da Lei nº 5.107/1966, sucedido pelo artigo 26 da Lei nº 7.839/1989.*
- *Afirma que o Grupo de Trabalho instituído pelos Ministros de Estado da Fazenda e do Interior, através da Portaria Interministerial nº 133/1989, constituído por representantes do Ministério da Fazenda, Ministério do Interior, Ministério do Trabalho, Banco Central do Brasil e Caixa Econômica Federal, com o objetivo de realizar ampla reavaliação do FTGS, cujo relatório resultou na atual Lei do FGTS (Lei nº 8.036/1990), justificou a ampliação do campo de incidência da norma isentiva, de impostos federais, constante do artigo 28 da revogada Lei nº 5.107/1966, para tributos federais, constante do artigo 26 da atual lei do FGTS, justamente para abarcar o PIS/PASEP e o FINSOCIAL.*
- *Sustenta que, pela amplitude das disposições do art. 28 da Lei nº 8.036/1990, cujo campo de incidência é o mais amplo possível, a atuação da Recorrente como “agente operador” ou como “agente financeiro” não pode gerar qualquer reflexo tributário próprio ou específico, sob pena de inoculação da regra ali contida, a qual busca, de fato, a configuração de uma “neutralidade tributária”.*
- *Alega que não deve prosperar o argumento da Fiscalização de que a própria lei do FGTS estabeleceria limitações quanto à exclusão do crédito tributário via isenção (em alusão ao item 25 do Relatório Fiscal, que menciona o parágrafo 14 do artigo 20 da Lei nº 8.036/1990), pois se utiliza de interpretação sistemática e não restritiva para definir o alcance de norma isentiva, como prescreve o artigo 111 do CTN. Além disso, que a Fiscalização consignou limitação inexistente no texto legal ao restringir a aplicação da norma isentiva sobre “atos e operações”.*
- *Afirma também que a decisão interna invocada pela autoridade fiscal no processo de consulta do Banco Itaú S/A proferida pela Disit da SRRF da 8ªRF (SC SRRF8 nº 97/1999 - processo nº 10880.001928/97-01) como precedente para fundamentar o lançamento não é vinculante, de modo que não poderia ser adotada como motivação do ato administrativo.*
- *Impugna também o racional contido no relatório fiscal quanto à aplicação do entendimento adotado pelo STF nos autos do RE 227.832-1 ao caso sob análise, na medida em que a imunidade específica tipificada no artigo 155, parágrafo 3º da CF/88, cuja interpretação fora lá discutida, diz respeito, conforme previsão expressa no texto do dispositivo constitucional, aos “impostos” enquanto categoria*

específica, não aos “tributos” enquanto gênero de que trata o artigo 28 da Lei nº 8.036/1990.

- *Invoca o Estatuto Jurídico das Empresas Estatais (Lei nº 13.303/2016, artigo 8º, parágrafo 2º, inciso I) para afirmar que quaisquer obrigações e responsabilidades assumidas pelas empresas estatais em condições distintas devem estar previstas em lei ou regulamento. Assim, não haveria possibilidade jurídica de imputação de custos inerentes a obrigações tributárias principais e acessórias que recaiam sobre fatos jurídico-tributários emergentes de atos e operações necessários à aplicação da Lei nº 8.036/1990.*

- *Aduz que a Fiscalização, ao pretender impor a incidência tributária apontada sobre os subsídios recebidos para a implementação dos próprios programas habitacionais, acaba por afirmar que esses valores não estariam relacionados a “atos ou operações” referentes à aplicação da Lei do FGTS, desconsiderando a própria natureza da verba recebida, que tem por escopo garantir o patamar mínimo de rentabilidade das respectivas operações, sendo arcado pelo patrimônio do FGTS em decorrência direta das expressas disposições legais de regência.*

- *Quanto à aplicabilidade do artigo 177, inciso II, do CTN, ao contrário do quanto exposto no relatório fiscal, a instituição da COFINS não se enquadra como efetivo “tributo novo”, sobretudo porque a sua criação foi estabelecida para substituir, na íntegra, o antigo FINSOCIAL, existente desde o advento do DL nº 1.940/1982, não podendo tal evidência ser simplesmente desconsiderada pelo auto de infração, da forma como proposto. Cita precedentes e posicionamento da PGFN nesse sentido.*

- *No que se refere à forma de apresentação das informações na EFD Contribuições, argumenta que a metodologia aplicada em nada modifica o efeito final na apuração das contribuições devidas, qual seja, de exclusão da base de cálculo dos montantes das receitas auferidas pela Recorrente em decorrência de atos ou operações (regularmente) realizados com recursos e no interesse do FGTS, tendo em vista o disposto no artigo 28 da Lei nº 8.036/1990. Ainda que fosse possível considerar que a citada metodologia constitui um erro de prestação de informação na EFD-C, estar-se-ia diante de um mero erro formal, que, conforme jurisprudência pacífica do CARF, não se sobrepõe à essência material das operações.*

- *Aduz que a manutenção da multa de ofício do art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, afronta o artigo 8º, parágrafo 2º, da Lei das Estatais, uma vez que a Recorrente, em virtude da Lei nº 8.036/1990, assumiu papel de agente operador/financeiro em condições distintas do mercado em que atua. Isto, porque tratar-se-ia de pena que jamais seria aplicada a outro contribuinte, uma vez que somente a Recorrente age em nome do FGTS na qualidade de agente operador.”*

Na ocasião do referido julgamento, o crédito tributário foi integralmente mantido, nos moldes da ementa abaixo transcrita:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins Ano-calendário: 2018 ISENÇÃO. ATOS E OPERAÇÕES NECESSÁRIOS À APLICAÇÃO DA LEI Nº 8.036/1990 - LEI DO FGTS.

A isenção prevista no artigo 28 da Lei nº 8.036/1990, atribuída aos atos e operações necessários à aplicação daquele diploma, não alcança as receitas obtidas pela prática ou realização de tais atos ou operações, na condição de agente operador ou de agente financeiro do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Ano-calendário: 2018 ISENÇÃO. ATOS E OPERAÇÕES NECESSÁRIOS À APLICAÇÃO DA LEI Nº 8.036/1990 - LEI DO FGTS.

A isenção prevista no artigo 28 da Lei nº 8.036/1990, atribuída aos atos e operações necessários à aplicação daquele diploma, não alcança as receitas obtidas pela prática ou realização de tais atos ou operações, na condição de agente operador ou de agente financeiro do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido”

A Recorrente tomou ciência do acórdão e, em seguida, interpôs seu Recurso Voluntário, ressaltando os seus argumentos de impugnação e pugnando pela nulidade do acórdão recorrido por inovação na fundamentação, o que caracterizaria supressão de instância e cerceamento de defesa.

Verifica-se, assim, os seguintes trechos do Recurso Voluntário:

“O ponto controvertido neste processo reside na delimitação do alcance da isenção prevista no artigo 28 da Lei nº 8.036/90.

(...) Muito embora o colegiado tenha mantido o auto de infração em sua integralidade, fê-lo com base em fundamento absolutamente distinto – e contrário – ao adotado pela autoridade responsável pelo lançamento.

De fato, o relatório fiscal que acompanha o auto de infração pautou-se no entendimento de que o artigo 28 da Lei nº 8.036/90 aplicar-se-ia tão somente aos tributos cujos fatos geradores fossem “atos e operações”, excluídos aqueles incidentes sobre renda, lucro ou receita.

O racional adotado pela fiscalização consta, inclusive, no relatório do acórdão recorrido:

Para a Fiscalização, a norma isentiva invocada incide apenas sobre os “atos e operações necessários à aplicação’ da Lei do FGTS”, não compreendendo, desta feita, os tributos com incidência sobre renda, lucro ou receita. Em outras palavras, a isenção prevista na citada norma alcançaria apenas fatos objetivos, os “atos e

operações”, e, conforme interpretação literal prescrita pelo artigo 111 do CTN, não abarca a matriz de incidência das contribuições. (fl. 625) (g.n.).

Apesar de o colegiado ter descrito, como consta acima, o fundamento que embasou o lançamento, alterou-o substancialmente, concluindo que o alcance da isenção não mais estaria a depender do fato gerador do tributo, mas sim, daquele que é impactado pelo ônus tributário. Na visão do colegiado: a) se o ônus recair, direta ou indiretamente, sobre o beneficiário do fundo, a isenção prevaleceria; b) se recair sobre a CAIXA, as receitas e lucros por ela obtidos seriam tributados, ainda que fossem derivados de atos e operações necessários à aplicação da Lei do FGTS.

Note-se que o fato gerador do tributo, que antes era visto como único critério delimitador do alcance da norma isentiva, passa a ser, nessa nova concepção, absolutamente irrelevante. O próprio acórdão recorrido admite a isenção “sobre as receitas obtidas com a remuneração do próprio fundo” (g.n.), demonstrando concordar com a CAIXA no sentido de que o artigo 28 da Lei nº 8.036/90 estende-se, sim, às contribuições. Ao reconhecer a evolução legislativa (com a substituição da expressão “impostos”, prevista no artigo 28 da Lei nº 5.107/66 pela “tributos”, constante do artigo 28 da Lei nº 8.036/90) com o escopo justamente de “incluir as contribuições sociais no campo de incidência da norma isentiva (...)” (fl. 634), o acórdão recorrido contraria o fundamento balizador do lançamento; manteve-o a partir de um novo entendimento, que restringe a norma isentiva a partir daquele que sofre, direta ou indiretamente, a incidência fiscal, independentemente do fato gerador. Não se está diante, portanto, de fundamentos complementares, mas antagônicos: a premissa de um fulmina o outro.

A situação criada a partir do acórdão, ante sua gravidade, causa distorções que comprometem valores processuais que nos são caros: as razões da CAIXA apresentadas na impugnação foram desenvolvidas a partir das premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o lançamento, enquanto ato administrativo, foi praticado. Se o colegiado entendesse que a argumentação desta empresa pública fosse hábil a elidir a autuação, deveria tê-la desconstituído, jamais ter adotado nova fundamentação, substituindo as atribuições exclusivas da autoridade fiscal, ao arrepio do artigo 142 do CTN.”

Em seguida, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional protocolizou suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, destacando-se o seguinte:

- i. que a Recorrente alega ausência de liquidez no lançamento porque no momento da quantificação da matéria tributável não foi considerada qualquer dedução devida e necessária relativa aos custos incorridos nas operações, mas que no entanto a Recorrente não trouxe aos autos os valores a serem deduzidos da base de cálculo;

- ii. que não houve inovação de fundamentação pela DRJ, mas mero aprofundamento da matéria para atender os anseios da Recorrente em ver respondidos seus questionamentos trazidos na impugnação;
- iii. que a isenção do artigo 28, da Lei n.º 8.036/1990 incide sobre fatos objetivos, não abrangendo renda lucro ou receita de pessoa jurídica gestora;
- iv. que quando o legislador quis criar isenções de PIS e COFINS, o fez de forma expressa, como no caso do art. 14, I, da MP n. 2.158-35/2001, que isenta as empresas públicas, como a CEF, de oferecerem à tributação as receitas decorrentes dos recursos recebidos a título de repasse do Orçamento Geral da União;
- v. que a matéria objeto do presente processo foi tratada na Consulta SRRF/8ªRF/DISIT nº 97, de 26 de março de 1999;
- vi. que é impossível o legislador criar uma isenção sobre tributo que sequer havia sido criado à época da lei isentiva;
- vii. que a desoneração de PIS e COFINS sobre a receita bruta da Recorrente, instituição financeira operadora, exigiria uma discussão sobre a função social do banco e não sobre o FGTS e que não há como se ampliar a desoneração para beneficiar a receita bruta do agente operador e financeiro por meio de interpretação extremamente extensiva da norma isentiva;
- viii. que a Solução de Consulta COSIT n.º 240/2019 nunca tangenciou a discussão trazida nos autos; e
- ix. que as multas não podem ser excluídas do lançamento fiscal.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual merece ser conhecido.

Consta nos autos requerimento, protocolizado em 10/06/2024, para retirada do Recurso Voluntário de pauta.

Informou a Recorrente que participa do Programa de Conformidade Fiscal – CONFIA desde sua fase inicial, mediante assinatura do Protocolo de Cooperação, em 17/11/2021 e do

Termo de Execução do Protocolo de Cooperação, com extrato publicado no DOU em 16/09/2022, conforme Portaria RFB nº 210/2022.

O Programa CONFIA visa construir um novo modelo de relacionamento entre o Fisco e maiores Contribuintes, com foco na cooperação, adesão voluntária e boa-fé. Entre seus pilares está a busca pela segurança jurídica e mitigar a litigiosidade, seguindo recomendações da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, com base nas melhores práticas internacionais.

Ao final da fase inicial do Programa CONFIA, a Recorrente formalizou requerimento dando continuidade na candidatura ao piloto do projeto, conforme Portaria RFB n.º 387/2023, validada em 13/05/2024.

A Recorrente trouxe aos autos a documentação suporte, comprovando que está em diálogo com a equipe CONFIA da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras – DEINF e da Coordenação Geral de Tributação – COSIT exatamente sobre a material tratada nesses autos.

Nesse sentido, conforme documentos acostados aos autos, restou assumido o compromisso pela Administração Tributária em fornecer o posicionamento do órgão a respeito da interpretação a ser conferida ao artigo 28, da Lei n.º 8.036/1996 no âmbito do CONFIA, por meio de ato normativo, pelo que a Recorrente aguarda assim a devolutiva da RFB.

Ante o exposto, bem como pelo fato de, caso o Recurso Voluntário seja julgado, haverá a perda de objeto da Conformidade Tributária no âmbito do CONFIA, voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem verifique junto a equipe CONFIA da DEINF o andamento da referida conformidade tributária, juntando aos autos as pertinentes informações sobre o tema em litígio.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges