



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

**Processo nº** 10166.003007/2003-03  
**Recurso nº** 125.261 Voluntário  
**Acórdão nº** 3801-00.440 – 1ª Turma Especial  
**Sessão de** 28 de junho de 2010  
**Matéria** PIS BASE DE CÁLCULO INSTITUIÇÃO FINANCEIRA  
**Recorrente** FUNDAÇÃO SÃO FRANCISCO DE SEGURIDADE SOCIAL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2000 a 30/11/2000, 01/01/2001 a 30/11/2001, 01/01/2002 a 30/06/2002

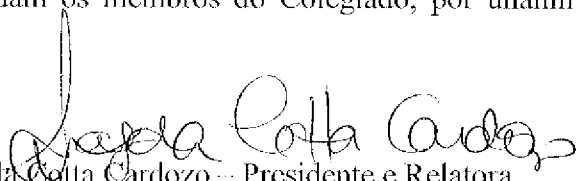
PIS - BASE DE CÁLCULO - ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98 - A inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF, não tem reflexo na apuração do PIS devido pelas empresas de previdência privada, relativamente às receitas financeiras, uma vez que, para tais contribuintes, a base de cálculo da contribuição prevista na legislação anterior era a receita bruta operacional, aí incluídas as referidas receitas, em razão da natureza da atividade praticada - intermediação de recursos.

PIS - BASE DE CÁLCULO - ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - EXCLUSÕES E DEDUÇÕES - As exclusões e deduções da base de cálculo do PIS devido pelas empresas de previdência privada são aquelas previstas na legislação aplicável, nos termos e condições nela estabelecidos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

  
Magda Colta Cardozo - Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Magda Cotta Cardozo, Flávio de Castro Pontes, Arno Jerke Júnior, Andréia Dantas Lacerda Moneta, José Luis Bordignon e Maria Adelaide Carrero Gonçalves de Aquino (Suplente).

Ausente, justificadamente, a Conselheira Renata Auxiliadora Marchetti.

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado (Ils. 10 a 19), tendo sido apurada falta de recolhimento do PIS. A autoridade fiscal informa na descrição dos fatos que:

- *A autuada é entidade de previdência privada fechada, incluída no rol da Lei nº 8.212/91, equiparada a instituição financeira, conforme Lei nº 4.595/64,*
- *O PIS devido por tais entidades passou a incidir sobre a receita bruta operacional, a partir da ECR nº 1/94, nos termos da legislação do IRPJ,*
- *A Lei nº 9.718/98 definiu a receita bruta como a totalidade das receitas auferidas,*
- *Os lançamentos contábeis da autuada, cujo plano de contas é aprovado pela SPC, são registrados em quatro programas: Previdencial, Assistencial, Administrativo e de Investimentos,*
- *Nos termos da legislação aplicável, a parcela das contribuições (receitas do programa previdencial) que pode ser excluída da base de cálculo do PIS é a destinada à constituição de reserva técnica,*
- *Para tanto, deve ser excluída toda a receita lançada na conta 3.1.0.0.00.00 e adicionar a transferência feita do programa previdencial para o administrativo por meio da conta 3.3.2.3.00.00,*
- *O montante relativo a esta transferência se destina à manutenção da entidade, não havendo previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do PIS,*
- *As receitas de aplicações do programa de investimentos pertencem aos três programas que repassam recursos para serem aplicados. Porém, só aquelas referentes ao previdencial podem ser excluídas da referida base,*
- *Não há previsão legal para que as receitas das aplicações financeiras dos programas administrativo e assistencial sejam excluídas da citada base;*
- *Assim, deve-se excluir o total das receitas do programa de investimentos, lançada na conta 6.1.0.0.00.00, e adicionar as transferências feitas por este ao programa*

*assistencial, conta 6.3.2.2.00.00, e ao administrativo, conta 6.3.2.3.00.00, acrescidas de outras receitas,*

- *Não há previsão legal para que os rendimentos de aluguéis do Fundo de Investimento Imobiliário sejam excluídos da base de cálculo do PIS, no período entre 02/99 e 07/02.*

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 676 a 6846), alegando, em resumo, que:

- 1 *Considerando que a autuada incluiu na base de cálculo do PIS as receitas de aluguéis, tem-se que o lançamento se refere à não inclusão do resultado positivo da reavaliação do investimento imobiliário e das receitas do Fundo Imobiliário;*
- 2 *Com base nos artigos 3º, § 2º, II e 6º, III e § 7º da Lei nº 9.718/98 a empresa deixou de incluir na base de cálculo do PIS o resultado positivo da reavaliação do investimento imobiliário, bem como o rendimento da aplicação em Fundo Imobiliário, já que esta aplicação tem natureza financeira, dado que a autuada é mera detentora de quotas, transferíveis e negociáveis em bolsa;*
- 3 *Em nenhum momento a entidade tornou-se titular de imóvel, com responsabilidades tributárias do tipo IPTU, ITBI etc;*
- 4 *A interpretação da Fazenda de que não procede a exclusão de tais itens impõe restrições que a lei não fez;*
- 5 *A reavaliação positiva de imóvel não representa receita, mas simples atualização contábil;*
- 6 *Não tem amparo legal a pretendida inclusão na base de cálculo dos rendimentos auferidos pela aplicação dos recursos no Fundo Imobiliário, pois têm natureza jurídica de aplicação financeira, enquadrando-se na exclusão prevista no art. 3º, § 6º, III da Lei nº 9.718/98;*
- 7 *Os papéis representativos das quotas dos fundos podem ser negociados no mercado mobiliário, o que seria impossível caso se tratasse de bem imóvel;*
- 8 *Não foi apenas a partir da edição da MP nº 66/02 que seria possível a exclusão dos itens nela relacionados, pois a legislação anterior não proibia expressamente a exclusão destes itens. Ao contrário, permitia sua retirada, conforme artigos 3º, § 2º, II e 6º, III da Lei nº 9.718/98;*
- 9 *A MP nº 66/02 visou interpretar e esclarecer, no art. 35, a exclusão das chamadas receitas imobiliárias,*

*configurando um caso especial de norma retroativa, estabelecendo a correta exegese da Lei nº 9 718/98,*

*10. Por isso a MP nº 75/02 está maculada de inconstitucionalidade, pois determina a inclusão retroativa, sem base legal anterior, das receitas imobiliárias, o que é vedado pela Constituição;*

*11. O auto de infração se baseia erroneamente na IN 170/02, pois à época ainda não existia a MP nº 75/02, estando em vigor as normas que autorizavam a exclusão, como visto.*

A DRJ Brasília/DF considerou procedente o lançamento (fls. 695 a 710), conforme ementas abaixo transcritas:

*RECOLHIMENTO DO PIS - Constatada em auditoria fiscal a falta de recolhimento da contribuição em períodos alcançados pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.*

*ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTAS E FECHADAS - Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, e das Emendas Constitucionais nº 10, de 4 de março de 1996, o legislador ao exercer o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada abertas e fechadas, deveriam contribuir para o PIS de que trata a Lei nº 9 718/98, sendo à base de cálculo o valor da receita bruta entendida como a totalidade das receitas auferidas.*

*EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO - As exclusões da base de cálculo autorizadas pela legislação se referem precipuamente à parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas (matemática e contingência) e aos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates*

*ATOS NORMATIVOS DA SRF – Os órgãos administrativos de julgamento em primeira instância devem observar os atos normativos do Órgão a que estão subordinados conforme determina o art. 7º, da Portaria nº 258, de 24 de agosto de 2001, do Ministro de Estado da Fazenda.*

*INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE DAS NORMAS LEGAIS - A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. A autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.*

O contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário (fls. 381 a 400), trazendo as mesmas alegações apresentadas em sede de impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Magda Cotta Cardozo, Relatora

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Analisando os documentos que instruem o lançamento – planilhas de fls. 20/21 e 52/53 e balancetes anexados por cópia às fls. 241 a 647 –, vê-se que as receitas tributadas correspondem apenas àquelas decorrentes de investimentos imobiliários (edificações para renda) e fundos de investimentos imobiliários (rendimento de aluguel), registradas no Programa de Investimentos da autuada. Desta forma, não procede a alegação do contribuinte de que o lançamento incluiria o resultado positivo da reavaliação do investimento imobiliário. Apesar de a autoridade lançadora haver, efetivamente, mencionado tal receita nas informações de fl. 21, verifica-se que, de fato, esta não foi objeto de tributação no presente lançamento. Assim, encontram-se prejudicadas as alegações relativas a tal matéria.

Como visto, o lançamento abrange receitas financeiras, decorrentes de investimentos imobiliários (aluguel e resultado em empreendimentos hoteleiros) e de rendimentos de fundos de investimentos imobiliários (rendimentos de aluguéis). Desta forma, inicialmente, faz-se necessário analisar a possibilidade de tributação das tais receitas, em razão das decisões proferidas pelo STF, relativas à constitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, aplicável a todos os períodos lançados (jun/2000 a jun/2002).

Relativamente às instituições financeiras, especificamente empresas de previdência privada fechada, caso da autuada, a tributação pelo PIS teve início com a edição da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, posteriormente alterada pela Emenda Constitucional nº 10/96 e pela Emenda Constitucional nº 17/97, abaixo transcrita:

*Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:*

*"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza "(Grifou-se)*

O inciso III mencionado no texto acima dispõe o seguinte:

*Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência.*

( )

*III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, (Grifou-se)*

(..)

Posteriormente, sobre a base de cálculo do PIS devido pelas empresas de previdência privada, dispôs a Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, que:

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

*I - reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como prejuízo, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

(..)

*V - no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;*

(..)

*§ 3º As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente.*

Tal definição foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, nos seguintes termos:

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

*Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica*

*§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*

(..)

*§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta.*

*(...)*

*II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita,*

*(...)*

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

*§ 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:*

*(...)*

*III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates,*

*(...)*

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

*(...)*

Como se vê, a Lei nº 9.718/98 alterou a base de cálculo do PIS, nela incluindo, além da receita bruta operacional anteriormente mencionada no inciso V do artigo 72 do ADCT e na Lei nº 9.701/98, no caso das empresas de previdência privada, também as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua totalidade, com as exclusões nela previstas, não havendo revogação expressa do disposto nas normas citadas.

Assim, a Lei nº 9.718/98 aplicável a partir de fevereiro de 1999, caso dos presentes autos, previa a tributação da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme acima transcrito. Dessa forma, a tributação dos valores referentes às receitas financeiras somente passou a ter fundamento legal a partir da edição daquela Lei, nos termos de seu artigo 3º.

No entanto, no julgamento dos RE n°s 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o STF considerou inconstitucional a alteração trazida pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, relativamente à definição da base de cálculo das contribuições, mantendo-se, portanto, para este fim, o texto das normas anteriormente aplicáveis. Abaixo, transcrevem-se as respectivas ementas:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.*

*TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS*

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

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, juntando-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (Grifou-se)*

Sobre tal questão, aquele Tribunal, em decisão recente, manifestou-se no seguinte sentido:

*O Tribunal resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a existência de repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência da Corte acerca da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, que ampliou a base de cálculo da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, e negar provimento a recurso extraordinário interposto pela União. Vencido, parcialmente, o Min. Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Min. Cezar Peluso, relator, para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões. Vencido, também nesse ponto, o Min. Marco Aurélio, que se manifestava no sentido da necessidade de encaminhar a proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008. (Grifou-se)*

DJE nº 119, divulgado em 26/06/2009

Leading case. RE 585 235-QO, Min. Cezar Peluso



Acerca da aplicação, no âmbito administrativo, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário, dispõe o Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, que:

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.*

*Parágrafo único Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.*

No mesmo sentido, estabelece o artigo 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, que:

*“Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo*

*I -- que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, ou*

*(...)*”

Também o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que rege o procedimento administrativo fiscal no âmbito da RFB, recentemente alterado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, determina que:

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

*(...)*

*§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo.*

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

(.)

Analisando-se as decisões acima transcritas, proferidas pelo plenário do STF, conclui-se, sem a menor dúvida, que o entendimento fixado no julgamento dos RE n.ºs 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, relativamente à inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e Cofins) definido pelo § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, encontra-se pacificado naquela Corte, reconhecendo o Tribunal tratar-se de matéria de repercussão geral, e reafirmando expressamente a jurisprudência acerca da questão, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante. O entendimento manifestado pelo STF autoriza, inclusive, a sua adoção pelos tribunais inferiores, retratando-se ou declarando prejudicados os recursos pendentes relativos à mesma matéria, nos termos da Lei n.º 11.418, de 19 de dezembro de 2006.

Desta forma, entendo não mais haver dúvida em relação à definitividade do entendimento da Corte Suprema acerca do tema, independentemente de súmula vinculante, cuja edição, aliás, é questão apenas de tempo. Em consequência, resta atingido o objetivo pretendido no texto das normas acima transcritas, ou seja, a não aplicação, pelo julgador administrativo, de dispositivo legal declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, resguardando a Fazenda Nacional de futuros prejuízos quando da fase de execução fiscal do crédito tributário.

Destaque-se, ainda, que a não aplicação da norma declarada inconstitucional nada mais é do que a efetivação do princípio da legalidade, basilar no âmbito administrativo e tributário, não se podendo admitir a manutenção de exigência fiscal fundada em dispositivo sabidamente inconstitucional. Assim, não é possível ao julgador administrativo a aplicação de norma declarada inconstitucional, conforme determinam os dispositivos legais acima transcritos.

Observe-se, por fim, que, em consonância com o entendimento pacificado no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a já citada Lei n.º 11.941/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98:

*Art. 79. Ficam revogados:*

(.)

*XII – o § 1o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998;*

(.)

No entanto, a não tributação, pelo PIS, das receitas financeiras não se aplica às empresas de previdência privada, como se verá, mas apenas às demais pessoas jurídicas, industriais, comerciais ou prestadoras de serviços não-financeiros.

A autuada encontra-se incluída no rol do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 (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**), equiparando-se, portanto, a instituição financeira

O inciso V do artigo 72 do ADCT define como base de cálculo do PIS a receita bruta operacional, a qual, no caso das instituições financeiras, inclui, por certo, as receitas derivadas de aplicações financeiras, aí incluídas também aquelas derivadas de investimentos imobiliários, uma vez que a entidade atua com a intermediação dos recursos a ela disponibilizados por seus associados, visando maximizar os rendimentos e, em consequência, atingir os objetivos contratados.

Assim, como conclui Hiromi Higuchi, no caso das instituições financeiras, as receitas financeiras têm natureza de receitas de serviços, por não se tratarem de simples ganhos financeiros, como ocorre nas empresas comerciais e industriais; as instituições financeiras têm toda uma organização para prestação de serviços inseparáveis dos ganhos financeiros.

Na realidade, tanto do ponto de vista técnico-contábil, como do tributário, temos em caráter amplo a receita operacional, correspondente à totalidade das receitas operacionais, que são compostas da receita bruta operacional, adicionada de eventuais outras receitas operacionais, ou seja, aquelas diretas ou indiretamente ligadas aos objetivos sociais.

A receita bruta operacional é aquela originária da venda de bens e serviços, da concretização dos objetivos sociais do contribuinte, que se confunde com o faturamento.

Outras receitas operacionais não têm relação direta com a concretização de tais objetivos; são receitas auferidas por reflexo, de natureza secundária em relação aos objetivos sociais. É o caso, a exemplo, das receitas financeiras percebidas por empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços não-financeiros, as quais surgem em função das disponibilidades financeiras temporárias geradas pela própria venda de bens ou serviços.

No que se refere às instituições financeiras, de modo geral, a receita bruta operacional tem origem na venda de produtos ou serviços financeiros, denominados contabilmente de receitas de intermediação financeira, tais como: rendas de operações de crédito, rendas de arrendamento mercantil, rendas de câmbio, rendas de aplicações interfinanceiras de liquidez, rendas de títulos e valores mobiliários, rendas de prestação de serviços e rendas de participações, as quais, somadas a eventuais outras receitas operacionais, correspondem à denominada receita operacional.

Conclui-se, portanto, que, ainda que se considere a inconstitucionalidade parcial declarada pelo STF em relação ao artigo 3º da Lei nº 9.718/98, tal fato não afeta a tributação pelo PIS das receitas financeiras e de investimentos imobiliários, no caso específico das instituições financeiras, uma vez que esta já estava prevista na legislação anterior, não afetada pela referida declaração e aplicável em substituição àquele dispositivo legal.

Assim, resta saber apenas se as receitas tributadas no presente lançamento eram passíveis de exclusão ou dedução da base de cálculo da contribuição, nos termos da legislação transcrita.

A autuada justifica a não tributação pelo PIS das receitas incluídas na autuação com base no disposto no artigo 3º, §§ 2º-II, 6º-III e 7º da Lei nº 9.718/98, transcritos neste voto.

Em relação ao inciso II do § 2º do referido artigo 3º, vê-se que não é o caso dos autos, uma vez que não se trata aqui de reversão de provisão, nem de recuperação de crédito, nem tampouco, como já dito acima, de resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido, e nem de lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição. Trata-se, como visto, de receitas financeiras, decorrentes de investimentos imobiliários (aluguel e resultado em empreendimentos hoteleiros) e de rendimentos de fundos de investimentos imobiliários (rendimentos de aluguéis).

Em relação ao § 6º-III, apesar de efetivamente tal dispositivo prever a exclusão dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras no PIS apurado pelas entidades de previdência privada abertas e fechadas, tal exclusão está condicionada à utilização de tais valores no pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates, o que não foi comprovado documentalmente pela autuada, conforme determina o artigo 16-III e § 4º do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da RFB.

Também não tem relevância o fato de que as aplicações tributadas possuem natureza financeira, pois, como já visto, tais receitas compõem a receita bruta operacional, no caso das instituições financeiras. Não importa, da mesma forma, que a autuada não seja titular ou proprietária dos imóveis nos quais investiu, sendo suficiente a relação jurídica da qual decorra o direito de auferir os rendimentos decorrentes do investimento, ou seja, a receita dele decorrente, objeto da tributação pelo PIS, nos termos das normas acima.

A empresa menciona ainda a Medida Provisória nº 66/2002, a qual foi convertida na Lei nº 10.637/2002. Tal norma dispõe:

*Art. 35. As entidades fechadas de previdência complementar poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, além dos valores já previstos na legislação vigente, os referentes a:*

*I - rendimentos relativos a receitas de aluguel, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;*

*II - receita decorrente da venda de bens imóveis, destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;*

*III - o resultado positivo auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nos incisos I e II.*

*Art. 63. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos*

*I - a partir de 1º de outubro de 2002, em relação aos arts. 31 e 49;*

*II - a partir de 1º de dezembro de 2002, em relação aos arts. 1º a 11;*

*III - a partir de 1º de janeiro de 2003, em relação aos arts. 12, 37, 40 a 45 e 48;*

*IV - a partir da data da publicação desta Medida Provisória, em relação aos demais artigos.*

Apesar de a norma efetivamente prever a exclusão da base de cálculo do PIS dos rendimentos relativos às receitas de aluguel, no caso das entidades fechadas de previdência complementar, o dispositivo também condiciona a exclusão à utilização de tais valores no pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates, o que, como já dito, não foi comprovado documentalmente pela autuada. Além disso, tal norma somente entrou em vigor em agosto de 2002, não alcançando, portanto, os períodos lançados.

Não tem qualquer procedência a alegação da recorrente de que a Medida Provisória nº 66/2002 teria caráter interpretativo das normas anteriormente editadas, tendo, em consequência, efeitos retroativos. A própria norma define o período de apuração a partir do qual se aplicam suas determinações e, além disso, possui natureza claramente constitutiva, definindo exclusões não previstas na Lei nº 9.718/98, não podendo, em consequência, ter natureza interpretativa em relação a esta.

Quanto à Medida Provisória nº 75/2002, rejeitada pela Câmara dos Deputados em dezembro do mesmo ano, também mencionada pela autuada, esta dispunha que:

*Art. 12 As entidades fechadas de previdência complementar poderão pagar em parcela única, até o último dia útil do mês de novembro de 2002, com dispensa de juros e multa, os débitos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa, ajuizados ou a ajuizar, referentes a fatos geradores ocorridos até 31 de julho de 2002 e decorrentes de.*

*I - rendimentos relativos a receitas de aluguel, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;*

*II - receita decorrente da venda de bens imóveis, destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;*

*III - o resultado positivo auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nos incisos I e II.*

Tal disposição comprova que a exclusão prevista no artigo 35 da Medida Provisória nº 66/2002 somente se aplica a partir do período de apuração agosto de 2002 e foi considerada pela autoridade fiscal apenas para excluir dos valores de PIS apurados aqueles recolhidos pelo contribuinte com base em tal dispositivo, conforme demonstra a planilha de fl. 20 (coluna "O").

Não faz sentido o argumento trazido pela recorrente de que a Medida Provisória nº 75/2002 previa a inclusão retroativa das receitas imobiliárias na base de cálculo do PIS, pois, na verdade, o que não havia era a previsão para sua exclusão, que somente foi prevista pela Medida Provisória nº 66/2002. Tanto era assim que a Medida Provisória nº 75/2002 autorizou o pagamento, com dispensa de multa e juros, dos valores relativos às contribuições devidos pelas entidades fechadas de previdência complementar no período anterior à exclusão (até julho de 2002).

Por fim, quanto à IN/SRF nº 170/2002, editada em julho daquele ano, também citada pela empresa, esta apenas compila as deduções e exclusões previstas nas normas acima transcritas, não trazendo qualquer inovação.

Por todo o acima exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso, mantendo a autuação em sua totalidade.

  
Magda Cotta Cardozo