



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

Processo n° 10166.003498/2004-65
Recurso n° 127.605 Voluntário
Acórdão n° **3402-00.612 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 25 de maio de 2010
Matéria COFINS previdencia privada
Recorrente SARAH PREVIDENCIA - FUNDO DE PENSÃO DOS EMPREGADOS DAS PIONEIRAS SOCIAIS
Recorrida DRJ em BRASILIA/DF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A TOTALIDADE DAS RECEITAS. ENTENDIMENTO INEQUÍVOCO DO E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. A base de cálculo da PIS corresponde à totalidade do faturamento, nos termos fixados pelas Leis Complementares n.ºs 7/70, devendo ser excluídas todas as outras receitas que não correspondam ao faturamento da empresa. A aplicação do entendimento inequívoco do e. Supremo Tribunal Federal manifestado nos RE's n.ºs 357950, 390840, 358273 e 346084 é medida de rigor, nos termos do que dispõe o art. 1º do Decreto 2.346/97.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, além de amparar-se em legislação ordinária, não contraria as normas balizadoras contidas no Código Tributário Nacional.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO.

A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **2ª câmara / 2ª turma ordinária** do segunda **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, para excluir a

tributação da entidade referente aos fatos geradores ocorridos após dezembro de 1999. Vencidos os Conselheiros Nayra Bastos Manatta e Julio César Alves Ramos que negavam provimento ao Recurso. Designado o Conselheiro Leonardo Siade Manzan para redigir o voto vencedor.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente e Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Julio Cesar Alves Ramos, Silvia de Brito Oliveira, Ali Zraik Junior, Leonardo Siade Manzano.

Relatório

Trata-se de auto de infração objetivando a exigência da Cofins, anos-calendários de 1999 a 2001, em decorrência de falta de recolhimento do tributo.

Cientificada a contribuinte apresentou impugnação alegando:

- a) Sendo uma entidade de previdência privada, mera gestora de recursos de terceiros, não possui capacidade contributiva. A capacidade contributiva é dos participantes do Plano de Benefícios, pois são eles os verdadeiros titulares dos recursos garantidores das reservas técnicas, fundos e provisões;
- b) As EFPC não tem em suas contas títulos contábeis que possam ser denominados faturamento ou receita, tais expressões estão vinculadas à idéia de lucro, características de empresas mercantis, que não é o caso da autuada;
- c) Cita a LC 109/01, que no seu art. 69, § 1º afirma que sobre as contribuições previdenciárias destinadas ao custeio dos Planos de Benefícios das EFPC é vedada a incidência de qualquer tributo ou contribuição, o que bastaria para afastar a incidência da COFINS e do PIS;
- d) Cita o art. 150, IV da CF e trecho do acórdão do STF (ADI 2010 MC/DF, DJ 12.04.002) e argumenta que não sendo respeitada sua capacidade econômica é ilegal e inconstitucional arcar com a COFINS sobre o superávit oriundo da capitalização dos recursos garantidores dos compromissos perante os participantes;

- e) O tributo exigido, além de ultrapassar sua capacidade contributiva possui conotação de confisco;
- f) É vedada a exigência de qualquer tributo ou contribuição sobre o superávit das EFPC por LC;
- g) Discorre sobre a Lei 9718/98 e a decisão do STF que decidiu que no termos daquela legislação “receita bruta” limita-se ao conceito de “faturamento”, assim entendido aquele que advenha de venda de mercadorias e/ou serviços e a as EFPC não possuem faturamento razão pela qual não pode se falar em exigência de PIS ou de COFINS;
- h) Discorre sobre a inconstitucionalidade da Lei nº 9718/98, e pede que se aplique a decisão do STF sobre a inconstitucionalidade desta legislação;
- i) As EFPC nunca atuaram como instituições financeiras, sendo para tanto proibidas pelo Conselho Monetário Nacional, razão pela qual é descabida a a menção feita de que as EFPC estão inseridas no art. 22, § 1º da Lei 8212/91, pois tal aplicativo trata de contribuições incidentes sobre o total das remunerações pagas;
- j) Impossibilidade de utilização da taxa Selic como juros de mora;
- k) Caráter confiscatório da multa.

A DRJ em Brasília julgou procedente o lançamento.

Cientificada em 12/07/2004 a contribuinte apresentou em 11/08/2004, recurso voluntário alegando as mesmas razões da inicial, acrescendo:

- I. A tese de imunidade tributaria das EFPC com base no art. 150, IV da CF foi derrotada no STF quando do julgamento do RE 202.700/DF. Entretanto, alguns aspectos devem ser levados em, consideração quanto à tributação destas entidades;
- II. Os fundos de pensão são regidos pelo art. 202 da CF, na redação conferida pela EC 20/98, que estabeleceu a desvinculação do contrato de trabalho e, principalmente, o regime financeiro de capitalização das contribuições e a natureza contratual dos benefícios concedidos pelos fundos de pensão (constituição de reservas que garantem o benefício contratado);
- III. O citado artigo 202 da CF foi regulamentado pelas LC 108 e 109 de 2001. A primeira disciplina aspectos específicos dos Planos de Benefícios e da governança das EFPC patrocinadas pela Administração Pública Direta e Indireta. A segunda, regulamenta as bases gerais de todo o regime de Previdência Privada Complementar;
- IV. Sendo a contribuinte patrocinada por entidade privada, é regida apenas pela LC 109/2001, que determina, no seu art. 69, § 2º que “sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante não incidem contribuições e contribuições de qualquer natureza”, no seu § 1º estabelece que “sobre

as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza”, o que mostra que não há incidência nem do PIS nem da COFINS, por expressa vedação legal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro NAYRA BASTOS MANATTA, Relator

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

As entidades fechadas de previdência privada complementar estavam, na sistemática da LC 70/91, isentas da COFINS, pelo disposto no art. 11, parágrafo único:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Com a entrada em vigor da Lei nº 9718/98 as pessoas jurídicas de direito privado passaram a ser tributadas com base na receita bruta auferida, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil de suas receitas.

Prosseguindo na análise da Lei nº 9.718/98 é de se verificar que nos parágrafos 5º e 6º do art. 3º da citada lei, introduzidos pela MP 1807 de 1999 e suas reedições, trata-se, especificamente das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, quais sejam: 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.**

Para tais pessoas jurídicas, dentre as quais encontram-se as entidades de previdência privadas fechadas e abertas, que é o caso da recorrente, são permitidas, além das deduções comuns a todas as pessoas jurídicas, algumas outras.

Art. 3º - (...)

(. . .)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins 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 parágrafo anterior, poderão excluir ou deduzir:

I - (. . .)

II - (. . .)

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 II a IV do parágrafo anterior restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras que não excedam o total das provisões técnicas, constituídas na forma fixada pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP.

Ou seja, para fins de determinação da base de cálculo da COFINS devida pelas instituições financeira e entidades equiparadas, a Lei nº 9718/98, em seu § 5º do art. 3º, determinou que se observassem as mesmas regras de exclusões e deduções previstas na legislação aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep.

Assim, as instituições financeiras e entidades assemelhadas, dentre as quais estão as entidades de previdência privada, devem observar, além das regras emanadas da Lei n. 9.718, de 1998, outras normas a elas específicas, previstas na Lei n. 9.701, de 1998 e na MP n. 2.113, de 2001, tendo em vista as características e peculiaridades das atividades que essas desenvolvem.

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;

II - valores correspondentes a diferenças positivas decorrentes de variações nos ativos objetos dos contratos, no caso de operações de "swap" ainda não liquidadas;

Inciso revogado pela MP nº 1.807/99, art. 13

III - (. . .)

IV - (. . .)

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

§ 1º É vedada a dedução de prejuízos, de despesas incorridas na cessão de créditos e de qualquer despesa administrativa.

Parágrafo alterado pela MP nº 1.807/99, art. 3º.

§ 2º Nas operações realizadas em mercados futuros, sujeitos a ajustes diários, a base de cálculo da contribuição para o PIS é o resultado positivo dos ajustes ocorridos no mês.

Parágrafo revogado pela MP nº 1.807/99, art. 13.

§ 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.

Assim, as provisões dedutíveis são aquelas de natureza técnica, próprias ou inerentes às atividades das entidades de previdência privada, fechada ou aberta.

Em relação à base de cálculo da COFINS é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa e de provisões, ressalvado as provisões e reservas técnicas.

É o que estabelece a legislação de regência da matéria, a teor do inciso V, do art. 1º da Lei nº 9.701, de 1998, que prescreve como dedutíveis:

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

Logo, as provisões dedutíveis são aquelas de natureza técnica, próprias ou inerentes às atividades das entidades de previdência privada, fechada ou aberta. Com efeito, o que a legislação ampara na dedução da base de cálculo são as provisões técnicas das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável. Considera-se como tais apenas as Reservas Matemáticas e as Reservas de Contingência, necessárias para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefício.

O art. 40 da Lei n. 6353/77 determina que, “para garantia de todas as suas obrigações, as entidades fechadas constituirão reservas técnicas, fundos especiais e provisões em conformidade com os critérios fixados pelo órgão normativo do MPAS, além das reservas e fundos determinados em leis especiais”, acrescentando no parágrafo 1º que “as aplicações decorrentes do disposto neste artigo serão feitas conforme diretrizes estabelecidas pelo CMN”.

Além disso, tendo em vista os fins dessas entidades, os art. 45 e 46 da Lei n. 6435 dispõem:

“Art. 45 - Admitir-se-á, no caso das reservas técnicas relativas a benefícios a conceder sob a forma de renda, que os fundos de garantia sejam mantidos em níveis não inferiores a 70% (setenta por cento) das correspondentes necessidades, se as patrocinadoras das entidades assumirem o compromisso de manter, em seus respectivos patrimônios, parcelas equivalentes às insuficiências observadas, de modo que sua cobertura possa, em qualquer época, ser realizada.”

Art. 46 - Nas entidades fechadas o resultado do exercício, satisfeitas todas as exigências legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, será destinado: a constituição de uma reserva de contingência de benefícios até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da reserva matemática; e, havendo sobra, ao reajustamento de benefícios acima dos valores estipulados nos parágrafos 1º e 2º do artigo 42, liberando, se for o caso, parcial ou totalmente as patrocinadoras do compromisso previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo.”

A Lei Complementar n. 109 também tem disposições claras nos art.18 a 21, “in verbis”:

“Art. 18 - O plano de custeio, com periodicidade mínima anual, estabelecerá o nível de contribuição necessário à constituição das reservas garantidoras de benefícios, fundos, provisões e à cobertura das demais despesas, em conformidade com os critérios fixados pelo órgão regulador e fiscalizador.”

Parágrafo 1º - O regime financeiro de capitalização é obrigatório para os benefícios de pagamento em prestações que sejam programadas e continuadas.

Parágrafo 2º - Observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, o cálculo das reservas técnicas atenderá as peculiaridades de cada plano de benefícios e deverá estar expresso em nota técnica atuarial, de apresentação obrigatória, incluindo as hipóteses utilizadas, que deverão guardar relação com as características da massa e da atividade desenvolvida pelo patrocinador ou instituidor.

Parágrafo 3º - As reservas técnicas, provisões e fundos de cada plano de benefícios e os exigíveis a qualquer título deverão atender permanentemente à cobertura integral dos compromissos assumidos pelo plano de benefícios, ressalvadas excepcionalidades definidas pelo órgão regulador e fiscalizador.”

Art. 19 - As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.

Parágrafo único - As contribuições referidas no caput classificam-se em:

I - normais, aquelas destinadas ao custeio dos benefícios previstos no respectivo plano; e

II - extraordinárias, aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.

Art. 20 - O resultado superavitário dos planos de benefícios das entidades fechadas, ao final do exercício, satisfeitas as exigências regulamentares relativas aos mencionados planos, será destinado à constituição de reserva de contingência, para garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas matemáticas.

Parágrafo 1º - Constituída a reserva de contingência, com os valores excedentes será constituída reserva especial para revisão do plano de benefícios.

Parágrafo 2º - A não utilização da reserva especial por três exercícios consecutivos determinará a revisão obrigatória do plano de benefícios da entidade.

§3º Se a revisão do plano de benefícios implicar redução de contribuições, deverá ser levada em consideração a proporção existente entre as contribuições dos patrocinadores e dos participantes, inclusive dos assistidos.

Art. 21 - O resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que deram causa a dano ou prejuízo à entidade de previdência complementar.

Parágrafo 1º - O equacionamento referido no caput poderá ser feito, dentre outras formas, por meio do aumento do valor das contribuições, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador e fiscalizador.

Parágrafo 2º - A redução dos valores dos benefícios não se aplica aos assistidos, sendo cabível, nesse caso, a instituição de contribuição adicional para cobertura do acréscimo ocorrido em razão da revisão do plano.

Parágrafo 3º - Na hipótese de retorno à entidade dos recursos equivalentes ao déficit previsto no caput deste artigo, em consequência de apuração de responsabilidade mediante ação judicial ou administrativa, os respectivos valores deverão ser

aplicados necessariamente na redução proporcional das contribuições devidas ao plano ou em melhoria dos benefícios.”

estabelece:
A Lei nº 6435/77, tratando especificamente das EFPP, no seus arts. 40 e 42

Art. 40. *Para garantia de todas as suas obrigações, as entidades fechadas constituirão reservas técnicas, fundos especiais e provisões em conformidade com os critérios fixados pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, além das reservas e fundos determinados em leis especiais.*

Art. 42. *Deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios, das propostas de inscrição e dos certificados dos participantes das entidades fechadas, dispositivos que indiquem:*

I - condições de admissão dos participantes de cada plano de benefício;

II - período de carência, quando exigido, para concessão de benefício;

III - normas de cálculo dos benefícios;

IV - sistema de revisão dos valores das contribuições e dos benefícios;

V - existência ou não, nos planos de benefícios de valor de resgate das contribuições salgadas dos participantes e, em caso afirmativo, a norma de cálculo quando estes se retirem dos planos, depois de cumpridas condições previamente fixadas e antes da aquisição do direito pleno aos benefícios;

VI - especificação de qualquer parcela destinada a fim diverso da garantia estabelecida pelo pagamento da contribuição;

VII - condição de perda da qualidade de participantes dos planos de benefícios;

VIII - informações que, a critério do órgão normativo, visem ao esclarecimento dos participantes dos planos.

§ 1º Para efeito de revisão dos valores dos benefícios, deverão as entidades observar as condições que forem estipuladas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, baseadas nos índices de variação do valor nominal atualizado das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN.

§ 2º Admitir-se-á cláusula de correção dos benefícios diversa da de ORTN, baseada em variação coletiva de salários, nas condições estabelecidas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

§ 3º Faculta-se às patrocinadoras das entidades fechadas a assunção da responsabilidade de encargos adicionais, referentes a benefícios concedidos, resultantes de ajustamentos em bases

superiores às previstas nos parágrafos anteriores, mediante o aumento do patrimônio líquido, resultante de doação, subvenção ou realização do capital necessário à cobertura da reserva correspondente, nas condições estabelecidas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

§ 4º Os administradores das patrocinadoras que não efetivarem regularmente as contribuições a que estiverem obrigadas, na forma dos regulamentos dos planos de benefícios, serão solidariamente responsáveis com os administradores das entidades fechadas, no caso de liquidação extrajudicial destas, a eles se aplicando, no que couber, as disposições do Capítulo IV desta Lei.

§ 5º Não será admitida a concessão de benefício sob a forma de renda vitalícia que, adicionada à aposentadoria concedida pela Previdência Social, exceda a média das remunerações sobre as quais incidirem as contribuições para a previdência privada nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores à data da concessão, ressalvadas as hipóteses dos §§ 6º e 7º seguintes. (Redação dada pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 6º Observada a vedação do parágrafo anterior, é permitida a fixação, a título complementar, de um percentual, desde que não supere a 25% (vinte e cinco por cento) do valor correspondente ao teto do salário de contribuição para a previdência social, a ser adicionado ao benefício concedido. (Redação dada pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 7º No caso de perda parcial da remuneração recebida, será facultado ao participante manter o valor de sua contribuição, para assegurar a percepção dos benefícios dos níveis correspondentes àquela remuneração.

§ 8º Os pecúlios instituídos pelas entidades fechadas não poderão exceder ao equivalente a 40 (quarenta) vezes o teto do salário de contribuição para a Previdência Social, para cobertura da mesma pessoa, ressalvada a hipótese de morte por acidente do trabalho, em que o valor do pecúlio terá por limite a diferença entre o dobro desse valor máximo e o valor do pecúlio instituído pela Lei n. 6.367, de 19 de outubro de 1976.

§ 9º A todo participante será obrigatoriamente entregue, quando de sua inscrição, cópia do estatuto e do plano de benefícios, além de material explicativo que descreva, em linguagem simples e precisa, suas características.

§ 10 Se os planos de benefícios das entidades de previdência privada, vigentes à data da entrada em vigor desta Lei, previrem a concessão de complemento à aposentadoria da previdência social excedente do limite previsto nos §§ 5º e 6º, fica assegurada essa complementação aos participantes daqueles planos, nas condições vigentes, desde que tenham preenchido os requisitos necessários ao gozo do benefício, cujo direito poderá ser exercido a qualquer tempo. (Incluído pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 11 Os participantes que ainda não tenham implementado as condições a que se refere o parágrafo anterior farão jus, quando se aposentarem, àquela complementação, de acordo com as normas do plano a que estejam vinculados, mas proporcionalmente aos anos completos computados pela entidade de previdência privada até o início da vigência desta Lei. (Incluído pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

Quando à aplicação do disposto no artigo 69 da LC 109/01, deve se observar que o caput do citado artigo trata das contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar que são dedutíveis do imposto sobre a renda, não incidindo sobre tais contribuições, tributação de qualquer natureza. No caso, tais contribuições são aquelas devidas e pagas pelos participantes do Plano de Previdência Complementar, e a dedução à qual se refere o caput diz respeito ao imposto sobre a renda devido pelo participante e não o da entidade.

O parágrafo 2º do citado artigo, trata de portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de beneficiário de entidades de previdência complementar, sendo que se tal portabilidade se fizer entre planos titulados pelo mesmo participante não há incidência de tributo.

Aqui não foi dito, em nenhum momento que todos os ingressos financeiros ocorridos nas entidades de previdência complementar, privadas, são isentos de tributação. O que está isento de tributação são as contribuições recebidas pelas entidades de seus participantes, **destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária** e os aportes feitos entre duas entidades de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões quando o beneficiário das duas entidades for o mesmo. Ou seja, apenas se as contribuições recebidas se destinarem ao custeio do plano de benefícios de natureza previdenciária estarão isentas de tributação. Se parte destas contribuições forem destinadas ao Programa Administrativo, Assistencial ou Financeiro devem sofrer tributação.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

A Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, entidade que, consoante o art. 36 do DL 73/96, é a executora da política traçada pelo CNSP para as sociedades seguradoras e de previdência privada baixou a Resolução SUSEP nº 25/94 que no seu art. 12 define que a “Nota Técnica Atuarial - NTA é o documento elaborado pelo atuário que contem a descrição e o equacionamento técnico dos benefícios”.

A estrutura da planificação contábil das empresas de previdência privada segue o chamado modelo de “contabilidade por atividade” ou “contabilidade por centro de custos”, permitindo distinguir contabilmente cada atividade exercida e o seu resultado. Estas atividades são chamadas de programas na legislação do Sistema de Previdência Privada Complementar.

A Portaria MPAS nº 4858/98 especifica regras sobre a contabilidade das EFPP, sendo que no item C do Anexo A encontra-se a estrutura de Contas. As reservas técnicas são constituídas especificamente no programa de Previdência e recebem a numeração 2.3.

“Estrutura de Contas Programa de Origem

1.-Ativo

1.1-Disponível Investimento

1.2-Realizável

1.2.1-Programa Previdencial

1.2.2-Programa Assistencial

1.2.3-Programa Administrativo

1.2.4 Programa de Investimentos

1.3-Permanente Administrativo

2.-Passivo

2.1-Operacional

2.1.1-Programa Previdencial

2.1.2-Programa Assistencial

2.1.3-Programa Administrativo

2.1.4-Programa de Investimentos

2.2-Contingencial

2.2.1-Programa Previdencial

2.2.2-Programa Assistencial

2.2.3-Programa Administrativo

2.2.4-Programa de Investimentos

2.3-Reservas Técnicas Previdencial

2.4-Fundos

2.4.1-Programa Previdencial

2.4.2-Programa Assistencial

2.4.3-Programa Administrativo

2.4.4-Programa de Investimentos

3.-Programa Previdencial

3.1-ReceitasPrevidencial

3.2-DespesasPrevidencial

3.3-Transferências InterprogramasPrevidencial

3.4-Constituições LíquidasPrevidencial

3.5-Atualização/Rev. dos Res. Exercícios AnterioresPrevidencial

3.6-Destinação do Resultado do ExercícioPrevidencial

3.7-Operações TransitóriasPrevidencial

4.-Programa Assistencial

4.1-ReceitasAssistencial

4.2-DespesasAssistencial

4.3-Transferências InterprogramasAssistencial

4.4-Constituições LíquidasAssistencial

4.7-Operações TransitóriasAssistencial

5 Programa Administrativo

5.1-ReceitasAdministrativo

5.2-DespesasAdministrativo

5.3-Transferências InterprogramasAdministrativo

5.4-Constituições LíquidasAdministrativo

5.7-Operações TransitóriasAdministrativo

6 Programa de Investimentos

6.1-ReceitasInvestimentos

6.2-DespesasInvestimentos

6.3-Transferências InterprogramasInvestimentos

6.4-Constituições LíquidasInvestimentos

6.7-Operações transitóriasInvestimentos

7.-Encerramento do Exercício”

Por sua vez são contas do item 2.3:

“Código: 2.3.1.1.01

Conta : Benefícios do Plano

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual dos benefícios a serem pagos pela Entidade aos participantes e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada (valor líquido, ou seja, avaliado excluindo-se as contribuições desses participantes e beneficiários).

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.02

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos pela Entidade aos participantes e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada. O valor desta conta será nulo sempre que o plano de custeio vigente não prever contribuições da patrocinadora para financiar os benefícios já em fase de pagamento pelo plano.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.03

Conta : (-) Outras Contribuições da Geração Atual

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras e dos integrantes da Geração Atual ainda não em gozo de benefício de prestação continuada, destinado a financiar benefícios já em fase de pagamento, excluídas tanto as contribuições já consideradas nas sub-Contas 2.3.1.1.01 - Benefício do Plano e 2.3.1.1.02 - Contribuições das Patrocinadoras sobre Benefícios da Geração Atual, quanto as contribuições cujos recebimentos dependam do ingresso de novos participantes nos Planos (ou de novos empregados nas Patrocinadoras). O valor desta conta será nulo sempre que a constituição do valor atual dos benefícios, já em fase de pagamento pelo Plano, dependa tão somente de contribuições dos participantes e da patrocinadora incidentes sobre o valor dos benefícios ou não dependa mais de qualquer contribuição futura.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.04

Conta : (-) Outras Contribuições das Gerações Futuras

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras e dos integrantes das Gerações Futuras, destinado a financiar benefícios já em fase de pagamento, incluídas tão somente as contribuições cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nos Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras). O valor desta conta será nulo sempre que a constituição do valor dos benefícios, já em fase de pagamento pelo Plano, dependa tão somente de contribuições dos participantes e das patrocinadoras incidentes sobre o valor dos benefícios ou não dependa mais de qualquer contribuição futura.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.01

Conta: Benefícios do Plano com a Geração Atual

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial e com o tipo de Plano (Contribuição Definida ou Benefício Definido), o seguinte:

Contribuição Definida: a totalidade dos saldos efetivamente acumulados nas contas previdenciárias de participantes, que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada.

Benefício Definido: o valor atual dos benefícios a serem concedidos aos integrantes da Geração Atual que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada, avaliado de acordo com a Nota Técnica Atuarial, líquido do valor atual das contribuições futuras por eles devidas quando do recebimento dos referidos benefícios. Compete ao atuário responsável, dentro da Avaliação Atuarial das Reservas Matemáticas, enquadrar os Benefícios do Plano como sendo do tipo Benefício Definido ou do tipo Contribuição Definida, podendo, considerando as características do Plano, enquadrar parte dos Benefícios como do tipo Benefício Definido ou parte como Contribuição Definida.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.02

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios da Geração Atual

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos aos integrantes da Geração Atual quando estiverem em gozo de benefício de prestação continuada.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.03

Conta : (-) Outras Contribuições da Geração Atual

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a serem realizadas pelas patrocinadoras e pelos integrantes da Geração Atual que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada, excluindo-se toda e qualquer contribuição cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nesses Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras), bem como, as contribuições a serem recolhidas tanto pelos integrantes da Geração Atual durante o período de percepção do benefício, quanto pelas patrocinadoras sobre o valor dos benefícios a serem pagos a esses integrantes.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.04

Conta : Benefícios do Plano com as Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual dos benefícios a serem concedidos aos integrantes das Gerações Futuras, líquido do valor atual das contribuições futuras por eles devidas quando do recebimento do benefício.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.05

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios das Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor das contribuições futuras a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos aos integrantes das Gerações Futuras quando estiverem em gozo de benefício de prestação continuada.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.06

Conta : (-) Outras Contribuições das Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a serem realizadas pelas patrocinadoras e pelos integrantes das Gerações Futuras, incluindo-se tão somente as contribuições cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nesses Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras) e que não se refiram tanto a contribuições a serem recolhidas pelos integrantes das Gerações Futuras, durante o período de percepção do benefício, quanto pelas patrocinadoras sobre o valor dos benefícios a serem pagos a esses integrantes.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.3.01

Conta : (-) Pelas Contribuições Especiais Vigentes

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições especiais futuras já vigentes no mês a que se referirem os valores Contabilizados como Reserva a Amortizar.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.3.02

Conta : Por Ajustes das Contribuições Especiais Vigentes

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, a diferença entre o valor atual das novas contribuições especiais futuras, aprovadas de acordo com o Estatuto da Entidade e com

a legislação vigentes para vigorarem imediatamente, subsequentes aos que se referirem os valores Contabilizados como Reserva a Amortizar e o valor atual das contribuições especiais futuras já vigentes na data da avaliação atuarial.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.2.1.01.01

Conta : Reserva de Contingência

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais, até o limite de 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela transferência da Reserva de Contingência do Exercício Atual e/ou reclassificação da Reserva de Ajuste do Plano - Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou pela reclassificação para a Reserva de Ajuste do Plano - Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.1.01.02

Conta : Reserva para Ajuste do Plano

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais no que superar os 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela transferência da Reserva de Contingência de Exercício Atual e/ou reclassificação da Reserva de Contingência - Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou pela reclassificação para a Reserva de Contingência - Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.1.01.03

Conta : Fundo de Oscilação de Riscos Dec. 606/92

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais, no que superar os 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela Transferência de Reserva de Contingência do Exercício Atual e/ou reclassificação para a conta Reserva de Contingência – Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou reclassificação para a conta Reserva de Contingência – Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.1.02

Conta : (-) Déficit Técnico

Função: Registrar a insuficiência patrimonial em relação aos compromissos totais.

Funcionamento:

Debitada:

Pela transferência do Déficit Técnico do exercício atual e/ou pela atualização monetária do saldo remanescente.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.2.2.01.01

Conta : Reserva de Contingência

Função: Registrar o excedente patrimonial aos compromissos totais até o limite de 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo o saldo já constituído até o exercício anterior, conforme conta contábil 2.3.2.1.01.01.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferência para Reserva de Contingência do Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.2.01.02

Conta : Reserva para Ajuste do Plano

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais que superar 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo os valores já Contabilizados em Reserva de Contingência - Exercício Anterior, Reservas para Ajuste do Plano - Exercício Anterior e Reserva de Contingência - Exercício Atual.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferência para Reserva de Ajuste do Plano - Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.2.01.03

Conta: Fundo de Oscilação de Riscos Decreto 606/92

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais que superar 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo os valores já contabilizados em Reserva de contingência Exercício Anterior.

Funcionamento:

Creditada:

Pela Constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferência para Fundo de Oscilação de Riscos – Dec. 606/92 – Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.2.02

Conta : (-) Déficit Técnico

Função: Registrar a insuficiência patrimonial no exercício atual em relação aos compromissos totais.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão e/ou transferência para Déficit Técnico do Exercício Anterior.”

Verifica-se, pois, que as a grande maioria dos registros contábeis admitidos como reserva técnica advém da contribuição dos beneficiários ou das mantenedoras, observados sempre as NTA e as chamadas reservas matemáticas e de contingência.

Merece, ainda, tecermos alguns comentários acerca do que são as chamadas reservas matemáticas e as reservas de contingência.

Como reservas matemáticas temos as Provisões Matemáticas de Benefícios a Conceder, Provisão Matemática de Benefícios Concedidos e a Provisão Matemática de Obrigações em Curso.

A primeira, básica para todo plano, é constituída na medida em que são recebidos os pagamentos dos participantes, observadas as tabuas biométricas – índices estatísticos das probabilidades de vida e morte, de se tornar inválido, medidas por idade, e as tabuas financeiras – índices estatísticos das probabilidades de rendimento dos ativos em que são aplicados os recursos recebidos. No final de cada mês calcula-se o mínimo a ser destinado à provisão técnica, com base nas citadas tabuas, procedendo-se a escrituração contábil mediante débito na conta de resultado e a crédito na conta de reserva técnica.

A segunda é aquela correspondente ao evento que determina a obrigação de pagar o benefício. E a terceira, é aquela constituída sempre que ocorre o evento que determina a obrigação de pagar o benefício.

A Provisão de Contingência de Benefícios, por sua vez, é aquela destinada à garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas ou provisões matemáticas.

Vejamos, por fim, que as contas que podem ser excluídas da tributação são aquelas relativas às reservas técnicas (item 2.3).

No que tange às demais receitas destinadas a quaisquer outros fins que não os acima mencionados, devem ser tributadas por expressa falta de previsão legal para se efetuar tal exclusão. Tais receitas são necessárias à manutenção da entidade, mas não ao pagamento dos benefícios, razão pela qual não podem ser excluídas da base de cálculo, por não se caracterizarem como provisões ou reserva técnicas, fundos ou Programa Previdencial.

A fiscalização, por sua vez, apurou o valor da COFINS devida considerando as receitas relativas aos diversos programas, registradas nas respectivas contas de resultado, as quais também foram segregadas por programas. Considerou também as deduções e exclusões previstas na legislação de vigência sobre a matéria, conforme constante da descrição dos fatos, fls. 05 a 08 e planilha de fls. 18.

Segundo os documentos acima mencionados foram consideradas as exclusões previstas na legislação para as EPPF. Sendo que para o Programa Previdencial (item 3 do Plano de Contas já mencionado) foram excluídas todas as parcelas de receitas destinadas à constituição de reserva técnica (única passível de exclusão, como já se disse). Para isto excluiu-se da base de cálculo todas as receitas lançadas na conta 3.1.0.0.00.00 e depois adicionou-se a transferência feita do programa previdencial para o programa administrativo (obtido através da conta 3.3.2.3.00.00).

No que tange às receitas financeiras, apenas aquelas destinadas ao Programa Previdencial podem ser excluídas da base de cálculo. Aquelas referentes aos Programas Administrativos e Assistenciais devem ser tributadas. Para atingir tal fim excluiu-se o total das receitas do programa de investimentos (conta 6.1.0.0.00.00) e adicionou-se as transferências feitas para o Programa Assistencial (conta 6.3.2.2.00.00) e as feitas para o Programa Administrativo (conta 6.3.2.3.00.00), acrescendo-se receitas de alugueis, e rendimentos equiparados na carteira imobiliária, resultados positivos de reavaliação de investimentos imobiliários, ganhos/lucros na venda de investimentos imobiliários e rendimentos/ganhos não equiparados a aplicações financeiras.

Também foram consideradas, a partir da entrada em vigor da LC 109/01, as parcelas relativas às: co-responsabilidade cedidas; parcelas de contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzidos das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade, no que tange à parcela referente aos planos assistenciais.

Aqui vale dizer que os rendimentos de aplicações financeiras não podem ser considerados como excluídos da base de cálculo da contribuição, por falta de previsão legal a amparar tal exclusão, devendo, portanto, serem tributados. Apenas os rendimentos financeiros derivados de aplicações destinadas à constituição de reserva técnica podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição.

Quanto às receitas decorrentes da carteira imobiliária, de acordo com as regras específicas que regem tais entidades as receitas decorrentes de carteira imobiliária não podem, em absoluto, constituírem reserva técnica, como restou anteriormente comprovado.

No que diz respeito aos argumentos acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/98 é de se verificar que, no que diz respeito à apreciação de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei pela esfera administrativa, filiamo-nos à corrente doutrinária que afirma a sua impossibilidade.

O julgamento administrativo está estruturado como atividade de controle interno de atos praticados pela própria Administração, apenas no que concerne à legalidade e legitimidade destes atos, ou seja, se o procedimento adotado pela autoridade fiscal encontra-se balizado pela lei e dentro dos limites nela estabelecidos. No exercício desta função cabe ao julgador administrativo proceder ao exame da norma jurídica, em toda sua extensão, limitando-se, o alcance desta análise, aos elementos necessários e suficientes para a correta compreensão e aplicação do comando emanado da norma. O exame da validade ou não da norma face aos dispositivos constitucionais escapa do objetivo do processo administrativo fiscal, estando fora da sua competência.

Themístocles Brandão Cavalcanti *in* “Curso de Direito Administrativo”, Livraria Freitas Bastos S.A, RJ, 2000, assim manifesta-se:

“Os tribunais administrativos são órgãos jurisdicionais, por meio dos quais o poder executivo impõe à administração o respeito ao Direito. Os tribunais administrativos não transferem as suas atribuições às autoridades judiciais, são apenas das formas por meio das quais se exerce a autoridade administrativa.”

Conciliamos, assim, os dois princípios: a autoridade administrativa decide soberanamente dentro da esfera administrativa. Contra estes, só existe o recurso judicial, limitado, entretanto, à apreciação da legalidade dos atos administrativos, verdade, como se acha, ao conhecimento da justiça, da oportunidade ou da conveniência que ditarem à administração pública a prática desses atos.”

Segundo o ilustre mestre Hely Lopes Meireles, o processo administrativo está subordinado ao princípio da legalidade objetiva, que o rege:

“O princípio da legalidade objetiva exige que o processo administrativo seja instaurado com base e para preservação da lei. Daí sustentar GIANNINI que o processo, como recurso administrativo, ao mesmo tempo que ampara o particular serve também ao interesse público na defesa da norma jurídica objetiva, visando manter o império da legalidade e da justiça no funcionamento da Administração. Todo processo administrativo há de embasar-se, portanto, numa norma legal específica para apresentar-se com legalidade objetiva, sob pena de invalidade.”

Depreende-se daí que, para estes juristas, a função do processo administrativo é conferir a validade e legalidade dos atos procedimentais praticados pela Administração, limitando-se, portanto, aos limites da norma jurídica, na qual embasaram-se os atos em análise.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Tal foi o cuidado do legislador que, para que uma norma seja declarada inconstitucional com efeito *erga homes* é preciso que haja manifestação do órgão máximo do Judiciário – Supremo Tribunal Federal – que é quem dirá de forma definitiva a constitucionalidade ou não da norma em apreço.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos

representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência derradeira para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

“A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considerá-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.”

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

A impossibilidade de manifestação por parte deste Conselho acerca de inconstitucionalidade de norma jurídica já foi objeto de Sumula Vinculante nº 002.

Em relação à aplicação da recente decisão do STF no que tange à inconstitucionalidade das alterações da base de cálculo da COFINS e do PIS pela Lei nº 9718/98, no controle difuso da norma, para os demais contribuintes, adoto o posicionamento do Conselheiro Julio César Alves Ramos como minhas razões de decidir:

“Cumpre iniciar o seu exame pelo pleito do contribuinte para que seja imediatamente aplicada a decisão do pleno do Supremo Tribunal Federal, recentemente proferida e que, em ação individual, declarou a inconstitucionalidade das alterações promovidas pela Lei nº 9.718/98 na forma de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS.

Para tanto, porém, entendendo carecerem de competência os órgãos administrativos encarregados da revisão do lançamento.

É que como se sabe o inciso XXXV do artigo 5º da Carta Política da República estabeleceu o princípio da Unicidade de Jurisdição: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito”. Com isso, o Poder Judiciário exerce o primado sobre o “dizer o direito” e suas decisões imperam sobre qualquer outra proferida por órgãos não jurisdicionais.

Entretanto, integra, igualmente, o nosso ordenamento jurídico o princípio de que as decisões proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que em última instância, apenas fazem coisa julgada entre as partes. Desse modo, mesmo quando o STF, no exercício do controle difuso da constitucionalidade dos atos legais editados, declare em sessão plena a inconstitucionalidade de uma lei, essa decisão produz efeitos apenas para aquele(s) que integrou(aram) a lide.

A extensão dos efeitos de uma tal decisão, ainda segundo as regras emanadas da Carta Magna, depende de expedição de ato, de exclusiva competência do Poder Legislativo. Mais especificamente, Resolução do Senado Federal que suspenda a execução do ato declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (CF, art. 52, inciso X).

Somente é desnecessária tal medida quando a ação que deu causa ao pronunciamento do STF for ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal.

No esteio desse entendimento, vale aqui a transcrição do art. 77 da Lei nº 9.430, de 30 de dezembro de 1996:

Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa:

I - abster-se de constituí-los;

II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;

III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões

judiciais. 200-2 de 24/08/2001

Com o objetivo aí previsto foi editado o Decreto nº 2.346, de 04/10/1997, cujos artigos 1º a 4º disciplinam a aplicação, em julgamentos administrativos, das decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Confira-se:

Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto.

§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal.

§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.

Art. 1º-A. Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada. (Artigo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Parágrafo único. Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares. (Parágrafo incluído pelo Decreto nº 3.001, de 26.3.1999)

Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais.

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

Vê-se que o disciplinamento do assunto é exaustivo. A hipótese ora em exame adequa-se à perfeição ao que dispõe o parágrafo 2º do art. 1º. Com efeito, a decisão do Supremo é definitiva e irrevogável, mas foi proferida em ação proposta por um contribuinte e não em ação declaratória de constitucionalidade ou direta de inconstitucionalidade. Ora, se assim o é, não existe permissivo para que os órgãos administrativos incumbidos do controle do ato administrativo de constituição do crédito tributário pelo lançamento, possam afastar o crédito legitimamente constituído por estender os efeitos da decisão particular, até que o Senado Federal promova, como lhe compete, tal extensão. Até lá, ainda que de forma redundante e ineficiente, cada contribuinte tem de se insurgir contra o ato já reconhecido como inconstitucional e obter decisão judicial favorável para que possa se beneficiar do entendimento do STF.

Fiz questão de citar os artigos 2º e 3º do Decreto 2.346, embora os mesmos não se dirijam especificamente aos julgadores administrativos, para enfatizar que nem mesmo os demais servidores incumbidos da aplicação do direito podem deixar de aplicar a norma até que a Advocacia Geral da União faça publicar Súmula nesse sentido. Isto quer dizer que até lá, mesmo sabendo que irão inapelavelmente perder, caberá aos advogados da União promover a defesa judicial do crédito tributário. Por óbvio, não cabe cogitar de edição de Súmula Vinculante do próprio STF de que trata o art. 103-A da CF.

Por fim, e apenas como reforço, diga-se que não há no caso concreto, até pela proximidade da decisão que se quer já aplicar, qualquer pronunciamento fora do próprio STF, seja do Congresso Nacional, da Advocacia Geral da União, do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da União, o que afasta a aplicação do parágrafo único do art. 4º também acima transcrito.

É certo que o caminho adotado em nosso ordenamento jurídico (ou seja, a não vinculação imediata à decisão do STF) apenas acarreta o desperdício de recursos. Não obstante, se aplica ao caso o brocardo latino dura lex sed lex: descabendo ao servidor administrativo (e a qualquer cidadão) deixar de cumprir a norma até que sua inconstitucionalidade produza efeitos para todos os contribuintes.”

Ademais disto, entendo que para as EPP tal manifestação do STF não surte o mesmo efeito que para as demais pessoas jurídicas, pois que, para elas a tributação da COFINS foi equiparada à tributação do PIS que, já incidia sobre a receita operacional bruta, nos termos estabelecidos pela Lei nº 9701/98.

Por sua vez, no que tange à exigência de juros de mora, é de se salientar que em devaneio algum pode ser acolhida tese qualquer que pretenda ler no dispositivo legal citado pela contribuinte, qual seja, o art. 161, §1º, do CTN, a determinação de que os juros tributários fixados devidamente em lei específica jamais podem ultrapassar a taxa de um por cento ao mês. Bem destaca, em sua oração subordinada adverbial condicional, tal norma que esta será a taxa “se a lei não dispuser de modo diverso (*sic*)”. Em nenhuma, absolutamente nenhuma, proposição normativa positivada em vigor há qualquer coisa de onde se possa extrair tal inferência. Ela é, simplesmente, tirada *ex nihilo*, ou seja, da própria mente de quem assim afirma, e de nada mais. E, devido a justamente isso, por mais brilhante a respeitável que seja a mente ou, *rectius*, o pensador, constitui mero subjetivismo. Como se trata de subjetivismo, configura algo totalmente arbitrário. Portanto, nada há de objetivo, no Direito vigente, que tenha erigido tal vedação que possa vincular a observância por parte de outrem, ora a recorrente, pois ninguém está obrigado a acatar arbitrariedades alheias.

Do contrário, a cláusula de que a lei pode estatuir em sentido diverso abre amplo leque de possibilidades, tanto para mais quanto para menos. A possibilidade de se legislar diversamente simplesmente traduz a viabilidade de que seja qualquer taxa, ou índice, que não um por cento. Não jaz ela jungida a nenhuma abertura de possibilidades menor que isto.

De fato, qualquer e todos os índices numéricos diferentes de 1% constituem o algo “diverso (índice ou taxa de juros)”. O diverso é tão somente a alteridade, equivalendo a afirmar: pode ser qualquer outro elemento do conjunto (no caso, o de índices percentuais) que não aquele tomado como paradigma inicial, o mesmo. Não significa uma determinada parcela dos outros elementos do conjunto, a exemplo dos “menores que (<)”, mas sim todos esses outros, ou seja, o conjunto total com exclusão de um único elemento (aquele de que se deve guardar diversidade ou diferença, aqui o 1%). Logicamente, portanto, inexistente o limite para menos, como tampouco existe algum para mais. Por sua vez, como tal limite é ilógico, recai em arbitrariedade manifesta.

Além disso, é justamente a exegese histórica que demonstra e comprova que os juros em discussão não podem restar jungidos à taxa de 1%, pois, consoante é consabido, tais juros (os da taxa SELIC), além da remuneração própria do custo do dinheiro no tempo, ou seja, os juros *stricto sensu*, abarca a correção monetária correlata, pois é espécie de juros simples, e não de juros reais, de cuja definição ainda se prescinde em nosso ordenamento, segundo declarado pelo Colendo STF no julgamento do Adin 04/91. Ora, como esta, a correção monetária, desde a promulgação do CTN até período bem recente da nossa História, com raros

períodos de exceção, manteve-se acima do 1%. Obviamente os juros também têm de estar aptos a ultrapassar tal percentual, e não inescapavelmente abaixo dele.

Por tudo isso, impõe-se o resultado de que, havendo previsão legal do ente tributante autorizadora, **os juros tributários podem ser superiores a 12% ao ano**, não se podendo treslar o CTN como tão desassisadamente pretende a executada, conquanto disponha ele exatamente o contrário, de modo explícito.

Outra não poderia ser a conclusão a que alçou Ricardo Lobo Torres acerca:

“A critério do poder tributante os juros podem ser superiores a 1% ao mês, sem que contrastem com a lei de usura ou com o art. 192, §3º, da CF (apud Comentários ao Código Tributário Nacional, Vol 2, coord. Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1998, pg. 349).”

Mais divorciada ainda da realidade é a asserção de que não haveria previsão nem permissivo legal à cobrança do índice de juros em tela. Seus instrumentos legislativos veiculadores, notadamente no campo tributário, assim como o inaugural historicamente considerado, longe estão de não terem feições desta espécie. Eles são precisamente as leis 8981/95, 9069/95 (a partir desta, havendo expressa referência à denominação “SELIC”), 9250/95, 9528/97 e 9779/99. Portanto, não apenas jaz a taxa em questão dentro da legalidade plena, como ainda isso certifica que há lei federal específica em sentido determinante da aplicação de taxa de juros em sentido diverso daquela a que se refere o CTN.

Demais disso, o exame de tais leis bem demonstra outro distanciamento cabal da verdade pela recorrente. Decerto, a primeira das acima mencionadas – a Lei 8981/95 –, *verbi gratia*, em seu art. 84, I, já consignava expressamente que a taxa em tela seria equivalente à “taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna (*sic*)”. Com isso, bem se desvela que há sim, indubitavelmente, indicação legal precisa de como se aufer e mensura tal taxa, a contrário do asseverado pela contribuinte. Significa, em outros termos, que ela traduz a taxa média do que o Tesouro Nacional necessita pagar para obter capital, vendendo títulos mobiliários federais no mercado interno. Claramente improcedente, pois, delinea-se a pretensão da recorrente.

Contudo, poderia ainda haver imprevisão legal específica que não traduziria ofensa à legalidade e à tipicidade. Decerto, no art. 25, I, dos ADCT, consagrou o legislador constituinte que as competências normativas atribuídas pela CF ao Congresso Nacional (no caso as leis ordinárias) que houvessem sido objeto de delegação a órgão do Executivo poderiam quedar prorrogadas. Tal prorrogação ocorreu pelas sucessivas MPs editadas, na hipótese da competência normativa do CMN, consubstanciando-se em definitivo nas Leis 7763/89, 7150/83, 9069/95. Com isso, as disposições de fórmulas do CMN sobre como se efetuar o cômputo dos índices de juros no caso da taxa SELIC mantêm-se hoje com força de lei, à ausência de disposição parlamentar em contrário, mas antes nessa direção.

Menor ainda é o azo de que a taxa de juros não pode ser cobrada por fazer sujeita às flutuações econômicas. Acaso a correção monetária, por definição, não é um índice variável sujeito a tais flutuações? Obviamente que sim. Entretanto, nem se há de sonhar que não possa ser cobrada, premiando os devedores renitentes, como é o caso da contribuinte. *Mutatis mutandi* idêntica lógica há de ser emprestada à taxa em questão, impondo-se a rejeição imediata de tal argumento da recorrente.

Por fim, a alegação de que o BACEN venha a definir a aludida taxa maior reprimenda ainda merece. De fato, em primeiro lugar, tem de se destacar que as normas regulamentares para aferição desse índice matemático não decorrem do Banco Central, mas sim do CMN. A depois, impende considerar que o quanto regulamentado nesse âmbito, uma vez já definida ser a taxa a média mensal das captações dos títulos da dívida pública mobiliária federal interna, emergem como meras disposições técnicas, sendo bem por isso própria do campo do regulamento, e nunca de lei. Igual fenômeno ocorre com a apuração da correção monetária. Quais produtos ou serviços terão seus preços aferidos para tanto, qual o peso ou proporção que cada um deles terá no resultado final, que locais do país serão objeto da pesquisa, bem como que proporção terão na fórmula de cálculo, se é que terão, durante que período haverá essa aferição, com qual periodicidade, que método exponencial empregará a fórmula matemática, tudo isso, dentre outros elementos, é objeto exclusivo de disposição regulamentar infralegal, no cômputo da correção ou desvalorização monetária (razão, aliás, pela qual diferentes institutos de pesquisa atingem resultados diversos, pois suas fórmulas são diferentes). Se assim se procede em relação à correção monetária, diverso não pode ser acerca dos juros, ressalvada a hipótese de percentual fixo. Por conseguinte, nada de ilegítimo ou reprimível há na aferição desenvolvida.

Por derradeiro, a arguição de que o índice de juros utilizado seria remuneratório, escapando ao caráter moratório, não apresenta qualquer coima que comprometa o montante cobrado. Com efeito, a distinção empreendida nas denominações atribuídas aos juros de serem eles remuneratórios, moratórios, compensatórios, inibitórios, retributivo, de gozo, de aprazamento ou qualquer outra não identifica nenhum elemento próprio de sua essência jurídica. Antes, correspondem a elementos extrínsecos à mesma, residentes na teleologia de sua cobrança. São, pois, fatores heterônimos à sua concepção jurídica, servindo tão somente ao seu discurso justificatório.

São os juros frutos civis do capital, segundo é amplamente consabido. Originam-se eles da produtividade e da rentabilidade potenciais do capital. Esse, o capital, é apto a gerar mais capital acaso utilizado a tanto. Por conta disso, o uso ou a retenção do capital de alguém por outrem, tolhe esse alguém de empregar seu capital, gerando-lhe renda a ser incorporada ao seu patrimônio, ao passo que permite aquele outro que o retém a gerar para si os frutos correspondentes a esta parcela de capital. Em contrapartida, aquele que subtrai tal uso do capital de seu proprietário lídimo, retendo-o consigo, ainda que seja por ato meramente contratual, jaz jungido a lhe transferir os rendimentos que este capital produz. Assim, são os frutos apenas desse capital que cristalizam a essência do juro.

Tampouco se deve confundir os próprios juros com sua respectiva taxa. Essa somente traduz o índice matemático, geralmente expresso em percentual ou em mero valor acrescido e embutido na parcela do capital a restituir. Seria, pois, uma razão, um numerário, mesmo que consignado sob modos de cálculo diversos, enquanto os juros são o próprio *quid* que essa expressão matemática traduz, em termos de acréscimos potencializados ao capital.

Os predicativos de moratório, remuneratório, compensatório, etc., a par da contingente variação doutrinária no manuseio da denominação, espelham a *causa efficiens* usada para embasar a obrigação do pagamento dos juros. Seriam o porquê de se dever pagá-los. São, com isso, conforme acima antecipado, elementos estranhos à essência da coisa. Como são alienígenas à coisa, não podem ser empregados para sua definição. A sua vez, como são impróprios à sua definição, são absolutamente imprestáveis à sua identificação, podendo sim

propriamente ditos. O cerne de sua essência é o de serem frutos civis do capital, sendo, pois, este o componente que se revela como uma constante identificadora dos juros ubiquamente.

Outro não é o entendimento consolidado na doutrina, a respeito da jaez dos juros, invariavelmente:

“Os juros são os frutos civis, constituídos por coisas fungíveis, que representam o rendimento de uma obrigação de capital. São, por outras palavras, a compensação que o obrigado deve pela utilização temporária de certo capital, sendo o seu montante em regra previamente determinado como uma fracção do capital correspondente ao tempo da sua utilização (Antunes Varela. Das Obrigações em Geral. Vol I. 10ª ed.. Coimbra: Almedina, 2000, pg. 870, com grifos do original).”

Assim, pelo fato de que tanto nas hipóteses de serem devidos por ocasião da mora quanto nas de remuneração de empréstimos de capital ou ainda nas de recomposição de um dano, os juros conservam e mantém a mesma natureza identificadora. Pouco importa que sejam eles devidos para recompensar um capital imobilizado ou disponibilizado a outrem ou para compensar os frutos que aquele capital podia ter rendido ao seu dono se tivesse sido entregue no termo devido, pois conservam eles a mesma feição, sendo todos elementos congêneres, em relação a sua natureza, somente se modificando o fator teleológico do dever de seu pagamento, que não o integra evidentemente.

Em virtude disso, no âmbito da tributação como o aqui divisado, a predicação “moratória” apenas identifica a causa obrigacional dos juros, mas não eles próprios. Eles conservam-se com a idêntica natureza e feição dos assim chamados “juros remuneratórios” por **impropriedade técnico-linguística**. Em função disso, os juros aqui cobrados continuam a ser frutos ou rendimentos do capital, bem como o motivo que embasa sua cobrança remanesce sendo o moratório, apenas havendo emprego de índice, ou seja, expressão matemática quantificadora dos juros, em caráter flutuante, ao invés de fixo, o que não afronta nenhuma norma vigente, antes faz cumprir várias, conforme acima elencadas.

O índice matemático configura apenas a taxa dos juros, não o juro em si. Esse, como já demonstrado, constitui o rendimento do capital, ao passo que a taxa emerge unicamente como o elemento de quantificação da obrigação, cujo aspecto material remanesce sendo o de pagar os juros, vale dizer, os frutos civis do capital. Juros esses que apenas têm sua extensão (*rectius* montante, tratando-se de obrigação pecuniária) determinada, ou determinável, pela taxa, mas não vem a ser ela, ou então sequer se poderia estar a cogitar da mensuração de uma coisa por outra, como ocorre aqui. Não se deve, nem se pode, pois, confundir e amalgamar os juros com a taxa dos juros.

Bastante precisa nesse sentido é a preleção de Letácio Jansen, a propósito:

“Na linguagem corrente, a taxa e os juros muitas vezes se confundem: diz-se, por exemplo, que a taxa é periódica, de curto ou longo prazo, ou que é limitada, quando se quer dizer que os juros são periódicos, de curto ou longo prazo, ou que são limitados. Juridicamente, porém, não se devem confundir as noções de taxa e de juros. (Panorama dos Juros no Direito Brasileiro. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2002, pg 31).”

Pode-se, pois, alcançar, enfim, o arremate, sem laivos de dúvidas, de que a **taxa SELIC obedece a devida legalidade, não havendo inconstitucionalidade** qualquer nela, à similitude da TRD, nesses aspectos levantados, de maneira a inostrar vício que desautorize sua aplicação, sendo, pelo contrário, essa imperiosa, como necessidade de respeito aos preceitos legais vigentes disciplinadores da matéria.

De idêntica forma já se manifestou, a propósito, a Subprocuradoria Geral da República, nos autos do R. Esp. 215881/PR:

“Como se constata, o SELIC obedeceu ao princípio da legalidade e da anterioridade fundamentais à criação de qualquer imposto, taxa ou contribuição, tornando-se exigível a partir de 1.1.1996. E, criado por lei e observada a sua anterioridade. O SELIC não é inconstitucional como se pretende no incidente. Tampouco o argumento de superação do percentual de juros instituído no CTN o torna inconstitucional, quando muito poderia ser uma ilegalidade, o que também não ocorre porque se admite a elevação desse percentual no próprio Código.”

No mérito, portanto, mais do que incontendível treveja ser a total **improcedência** das alegações da recorrente, não se impondo outra alternativa além daquela de as refutar de pronto.

Conforme determinação legal, adota-se o percentual estabelecido na lei como juros de mora. Em sendo a atividade de fiscalização plenamente vinculada, não há outra medida que não seja a estrita obediência ao que dispõe a lei, nos termos do art. 142 do CTN:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional..”

Cumpra, a esse passo, afastar também o argumento de que houve confisco, em virtude da aplicação, pela Auditoria-Fiscal, da penalidade de 75% da contribuição. A limitação constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco não se refere às penalidades. E a penalidade de 75% da contribuição, para aquele que infringe norma legal tributária, não pode ser entendida como confisco.

O não recolhimento da contribuição (base da autuação ora em comento) caracteriza uma infração à ordem jurídica. A inobservância da norma jurídica importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente.

Ressalte-se que em nosso sistema jurídico as leis gozam da presunção de constitucionalidade, sendo impróprio acusar de confiscatória a sanção em exame, quando é sabido que, nas limitações ao poder de tributar, o que a Constituição veda é a utilização de

tributo com efeito de confisco. Esta limitação não se aplica às sanções, que atingem tão somente os autores de infrações tributárias plenamente caracterizadas, e não a totalidade dos contribuintes.

A seu turno, o Código Tributário Nacional autoriza o lançamento de ofício no inciso V do art. 149, *litteris*:

Art. 149. O lançamento é efetivado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.

O artigo seguinte - 150 - citado ao término do inciso V acima transcrito, trata do lançamento por homologação. A não antecipação do pagamento, prevista no caput deste artigo, caracteriza a omissão prevista no inciso citado, o que autoriza o lançamento de ofício, com aplicação da multa de ofício.

Quanto a alegada agressão a capacidade contributiva da autuada, deve ser ressaltado que o princípio constitucional da capacidade contributiva é dirigida ao legislador infra-constitucional, a quem compete observá-lo quando da fixação dos parâmetros de incidência, alíquota e base de cálculo. A competência da administração resume-se em verificar o cumprimento das leis vigentes no ordenamento jurídico, exigindo o seu cumprimento quando violadas, como é o caso vertente.

Assim sendo, estando a situação fática apresentada perfeitamente tipificada e enquadrada no art. 44, da Lei n.º 9.430/96, que a insere no campo das infrações tributárias, outro não poderia ser o procedimento da fiscalização, senão o de aplicar a penalidade a ela correspondente, definida e especificada na lei.

Art. 44 - Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após vencido o prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

Diante do exposto voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Sala das Sessões, em 25 de maio de 2010

NAYRA BASTOS MANATTA

Voto Vencedor

Fui designado através do processo como relator “ad hoc” para confeccionar o voto vencedor do presente acórdão em razão de o relator originalmente designado para confeccionar o voto vencedor, Cons. Leonardo Siade Manzan, não mais integrar esta Câmara.

Da sumula da r. decisão verifica-se que a d. Maioria deu provimento ao recurso, para excluir a tributação da entidade referente aos fatos geradores ocorridos após dezembro de 1999.

Consoante relato realizado pela Ilustre Presidente desta Turma, Dra. Nayra Bastos Manatta, tratam os presentes autos da incidência da COFINS, ou não-incidência, sobre as atividades desenvolvidas por Entidades de Previdência Privada.

A contribuinte defende que não há base de cálculo suscetível à incidência da referida Contribuição, com base no art. 69, § 1º, da LC 109/01, que assim dispõe:

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Aduz, ainda, que deve ser aplicada a decisão do E. STF sobre a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Contribuição levada a efeito pela Lei 9.718/98, por seu art. 3º, § 1º.

Neste ponto que divergiu a d. maioria eis que a base de cálculo da Cofins à época era o faturamento mensal, que correspondia à venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, não incluindo, por conseguinte, nenhuma outra operação ou atividade não enquadradas neste conceito, sendo inconstitucional o alargamento da base de cálculo levado a efeito pela Lei n.º 9.718/98, conforme julgado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

A respeito desse tema, mister citar o voto condutor do RV 129637:

“Em 29 de outubro de 1998 (DOU de 30/10/98) foi adotada a Medida Provisória nº 1.724, convertida, em 27 de novembro de 1998 (DOU de 28/11/98), na Lei nº 9.718, cujos artigos 2º e 3º pretenderam alterar a bases de cálculo da contribuição ao PIS para a totalidade das receitas.

A ampliação da base de cálculo pretendida pela Lei nº 9.718 citada foi rejeitada pelo e. Supremo Tribunal Federal que, recentemente, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357950, 390840, 358273 e 346084, em 9 de novembro de 2005, declarou a inconstitucionalidade § 1º do artigo 3º, em razão de ofensa ao disposto no artigo 195, inciso I da Constituição Federal vigente, que determinava, à época da

edição da medida provisória e da lei em comento, fossem as contribuições sociais calculadas com base no faturamento, folha de salários ou lucro. Como se pode observar, a base de cálculo do PIS, conforme disposto na Constituição vigente à época da edição da lei não permitia a incidência sobre a totalidade das receitas.

Somente com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, aprovada em sessão do Congresso Nacional, de 1º de dezembro de 1998 e publicada no DOU de 16/12/98, é que foi modificado o artigo 195, inciso I da CF/88, ampliando a competência para instituição de contribuições sociais sobre a totalidade das receitas.

A exigência das referidas contribuições com base no valor da totalidade das receitas, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999 (90 dias contados da edição da Medida Provisória nº 1.724, com pretendida observância do princípio da anterioridade mitigada, inscrito no § 6º do artigo 195 da CF/88), ofendeu, portanto, o ordenamento jurídico do país, principalmente porque a vigência e a eficácia das leis estão subordinadas a uma condição prévia de existência e validade em nível jurídico.

Receita e Faturamento têm conceitos jurídicos distintos, conforme já havia decidido o e. Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 150.755-1, nos termos do voto do Relator Min. Sepúlveda Pertence, a seguir parcialmente transcrito:

“Resta, nesse ponto, o argumento de maior peso, extraído do teor do art. 28 analisado: não se cuidaria nele de contribuição incidente sobre o faturamento – hipótese em que, por força do art. 195, I, se entendeu bastante a instituí-la a lei ordinária - mas, literalmente, de contribuição sobre a receita bruta, coisa diversa, que, por isso, só poderia legitimar-se com base no art. 195, § 4º, CF, o qual, para a criação de outras fontes de financiamento da seguridade social, determinou a observância do art. 154, I, e, portanto, da exigência de lei complementar no último contida.”(original não grifado)

No julgamento acima referido, o E. STF entendeu que não havia incompatibilidade no disposto pelo art. 28 da Lei nº 7.738/89 (Finsocial das empresas prestadoras de serviços) com o art. 195, I da CF/88 porque o conceito de receita no primeiro previsto, caso se adotasse o entendimento de que o referido conceito seria aquele definido nos termos do art. 22 do Decreto-lei nº 2.397/97, levaria à inevitável conclusão de que receita bruta seria apenas aquela estritamente decorrente do faturamento.

Acompanhando o voto do Relator, o Min. Moreira Alves assim se pronunciou sobre a específica questão:

(...) parece-me que, por via de interpretação, se possa tomar receita bruta, aqui, como a decorrente de faturamento...

(...)

“Adotando essa interpretação restritiva de receita bruta – e afastando a objeção decorrente do art. 110 do Código Tributário Nacional, pois essa exegese equipara, no caso, a receita bruta à resultante do faturamento, e assim se amolda à Constituição que se refere a este - acompanhamento, com a devida vênia, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence”.

No caso da Lei nº 9.718/98, ora sob censura, sequer havia possibilidade de se adotar uma tal interpretação restritiva, se considerado apenas o texto da lei, porque, de acordo com o disposto nos arts. 2º e 3º, andou mal o legislador no sentido de pretender equiparar ao faturamento a totalidade das receitas: exatamente o contrário do que a ele seria permitido, considerada a restrição do art. 195, I da CF/88:

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.

Somente com a nova redação do inciso I do art. 195 da CF, dada com a promulgação da EC nº 20 (DOU de 16.12.98), é que passou a ser possível a instituição de contribuição social sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica, sem a necessidade de observância do art. 154, I (lei complementar, etc.), aplicável por remissão expressa do § 4º do art. 195 da CF (competência residual) para os casos de fontes de custeio não previstas no inciso I.

Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, proposta pelo Presidente da República, integrantes das Mesas do Senado e da Câmara dos Deputados da época ficou consignado que:

(...) O D.L. nº 2.397/87, que alterou o DL nº 1.940/82, em seu artigo 22, já havia conceituado a receita bruta do artigo 1º, parágrafo 1º, do mencionado diploma legal como sendo a “receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços”, conceito este que coincide com o de faturamento, que, para fins fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas...”(Revista Dialética de Direito Tributário, Ed. Dialética, 1997, pg. 84)

Até a edição da malsinada Lei nº 9.718/98 (que estabeleceu a lógica: faturamento = receita bruta = total das receitas), o conceito receita bruta para fins de PIS e de Cofins foi sempre

correspondente ao de faturamento, opinião de consenso nos três poderes da república (a lógica anterior era: faturamento = receita bruta a ele correspondente).

Por outro aspecto, a partir da nova competência outorgada pela Constituição Federal, para a instituição de tributo (as contribuições de financiamento da seguridade social são espécies do gênero tributo) seria necessária a edição de nova lei, sem o que restaria no mundo jurídico, apenas, uma competência outorgada ainda pendente de exercício.

No caso específico, há que se considerar que a EC nº 20 foi aprovada em sessão do Congresso Nacional de 01.12.98, data posterior à de conversão da Medida Provisória nº 1.724 na Lei nº 9.718 (em 27.11.98).

Leo Krakowiak lembra que ... “o Supremo Tribunal Federal, em várias oportunidades, já reconheceu que uma regra introduzida na Carta Magna por Emenda Constitucional não convalida vício anterior de inconstitucionalidade. Ao contrário, confirma a inconstitucionalidade do regime anterior ...” (“Grandes Questões Atuais do Direito Tributário” – “A Contribuição para o Finsocial, as Instituições Financeiras e as Empresas Prestadoras de Serviços, Ed. Dialética, 1997, pg. 152)

O vício originário de inconstitucionalidade da Lei nº 9.718 impossibilitou, portanto, a sua convalidação.

Cumpre observar que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que a competência para apreciar a constitucionalidade das leis é do Supremo Tribunal Federal, cabendo aos órgãos administrativos aplicar o entendimento por ele firmado.

Neste sentido dispõe o Decreto nº 2.346/97, nestes termos:

“Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos neste Decreto”.

Em razão desses fundamentos, s.m.j., a d. Maioria deu provimento ao recurso para ser excluídas da base de cálculo da COFINS todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, conforme entendimento firmado pelo STF, que, no caso em tela, correspondem às contribuições dos beneficiários do plano administrado pelo SARAH PREVIDÊNCIA e a rentabilidade auferida em aplicações financeiras, estas últimas por constituírem receitas financeiras.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA Relator “ad hoc” do voto vencedor.

Processo nº 10166.003498/2004-65
Acórdão n.º **3402-00.612**

S2-C2T2
Fl. 39

CÓPIA