MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 29 / 06 / 05
VISTO

Processo nº : 10166.007204/2003-93
Recurso nº : 125.209
Acórdão nº : 201-77.935

Recorrente : GEAP – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida : DRJ em Brasília - DF

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23 / 11 / 2004
VISTO

PIS. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.

Inexiste previsão legal para se excluir da base de cálculo do PIS a provisão para créditos de liquidação duvidosa. Não logrando a recorrente provar que levou à tributação eventuais recebimentos auferidos *a posteriori*, é de se manter a exigência em sua totalidade.

CONTRIBUIÇÕES PAGAS AO INSS SOBRE A REMUNERAÇÃO DE PROFISSIONAIS DE SAÚDE AUTÔNOMOS.

As contribuições pagas pela entidade sobre a remuneração dos profissionais autônomos que prestam os serviços assistenciais correspondem a despesas de natureza administrativa, razão porque são indedutíveis da base de cálculo do PIS.

DEDUÇÕES AUTORIZADAS.

Se a própria norma, ao instituir a possibilidade das deduções, dispõe que seus efeitos somente se operam a partir de determinada data, e ainda se sobrevêm norma dispondo sobre a possibilidade de recalcular o PIS, porém, sem se referir à possibilidade de se efetuar estas deduções, as mesmas não podem ser utilizadas para períodos anteriores àqueles estabelecidos.

COMPENSAÇÃO COMO ARGUMENTO DE DEFESA.

O recurso voluntário não é a via adequada para se efetuar a compensação de eventuais créditos de que a recorrente disponha com os débitos lançados de ofício.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GEAP – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL.

Processo nº : 10166.007204/2003-93
Recurso nº : 125.209
Acórdão nº : 201-77.935

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

Adriana Gomes Rêgo Galvão
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Mario de Abreu Pinto, Antonio Carlos Atulim, Sérgio Gomes Velloso, Jose Antonio Francisco, Roberto Velloso (Suplente) e Rogério Gustavo Dreyer.

Processo nº : 10166.007204/2003-93
Recurso nº : 125.209
Acórdão nº : 201-77.935

Recorrente : GEAP – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL

RELATÓRIO

Geap — Fundação de Seguridade Social, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 2.128/2.135, contra o Acórdão nº 7.374, de 29/8/2003, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF, fls. 2.114/2.124, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de PIS, fls. 13/22, relativo a fatos geradores de janeiro de 2001 a fevereiro de 2003.

Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls.14/18, consta que o lançamento decorreu de diferenças apuradas na base de cálculo da contribuição em comento, tendo em vista os seguintes aspectos da legislação de regência:

1) por se tratar de uma entidade de previdência privada fechada, equipara-se às instituições financeiras, devendo o PIS ser calculado, a partir da ECR nº 1/94, sobre a receita bruta operacional;

2) da parcela de receitas do programa previdencial, somente pode ser excluída da base de cálculo do PIS aquela destinada à formação da reserva técnica;

3) as receitas de aplicações do programa de investimentos provêm do programa previdencial, programa assistencial, e programa administrativo, porém, somente as receitas referentes ao programa previdencial podem ser excluídas da base de cálculo;

4) a dedução dos recursos assistenciais somente é permitida a partir de 1º de dezembro de 2001, sendo vedada, ainda, qualquer dedução de despesa administrativa; e

5) somente podem ser deduzidas as provisões técnicas, não se incluindo, dentre essas, aquelas relativas a créditos de liquidação duvidosa.

Tempestivamente a contribuinte insurge-se contra a exigência fiscal, conforme impugnação às fls. 2046/2053, sintetizada pela decisão recorrida nos seguintes termos:

> *"1. A subtração da base de cálculo dos valores referentes à provisão de créditos de liquidação duvidosa representa dupla oneração dos créditos que vieram a ser efetivamente recebidos. Quanto àqueles que não o foram, o caso é de exigência ofensiva à legislação de regência - a Resolução nº 5/2002 do Conselho de Gestão da Previdência Complementar - alterada pela Resolução nº 10/2002 e ao princípio da capacidade contributiva;*
>
> *2. Sendo lícita a dedução da base de cálculo da Cofins dos valores pertinentes às remunerações dos profissionais de saúde autônomos contratados pela impugnante, como despesa assistencial, mostra-se identicamente permissível a dedução das respectivas contribuições previdenciárias sobre a aludida base de cálculo;*
>
> *3. Se a MP 25/2002 autorizou o recálculo da contribuição para a Cofins com base na lei 9.718/98, independentemente da data da ocorrência dos fatos geradores, a dedução prevista no parágrafo 9º do art. 3º da lei 9.718/98 também de aplicar-se aos fatos*

geradores anteriores a dezembro/2001, pois as atividades hoje realizadas são as mesmas do passado, nada havendo que justifique a diferença de tratamento no tempo;

4. Protesta provar o alegado por documentos já presentes no processo, por documentos que anexa à presente peça recursal, e se necessário for, por juntada de outros documentos, por produção de prova pericial e todos os demais meios de prova em direito admitidos."

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília - DF manteve o lançamento, conforme o Acórdão citado, cuja ementa apresenta o seguinte teor:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/2001 a 28/02/2003

Ementa: 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.

Outrossim, o julgador deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários.

Pedido de Diligência e/ou Perícia

Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligência e/ou perícia compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou não comprovada sua necessidade.

Lançamento Procedente".

Ciente da decisão de primeira instância em 2/10/2003, fl. 2.127, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 3/11/2003, onde, em síntese, argumenta:

1 — que, apesar de estar constituída sob a forma de entidade fechada de previdência complementar, tem por finalidade principal a assistência social e à saúde, sendo que, no tocante à previdência, sua atividade restringe-se ao pagamento de pecúlios, sendo voltada para os servidores públicos federais, que, por sua vez, já se aposentam com proventos integrais, sem a necessidade de complementação, portanto;

2 – relacionando os órgãos públicos que são seus patrocinadores, que, não tendo função previdenciária de complementação de aposentadorias, não é titular, ao contrário dos demais fundos de pensão, de reservas técnicas representadas por vultoso patrimônio;

3 – que seu financiamento é feito em bases solidárias, de forma que cada um paga segundo sua capacidade e recebe os benefícios de acordo com sua necessidade, sendo o padrão de atendimento igual a todos, assim, os servidores que ganham até R$ 500,00, contribuem com R$ 34,20, se não tiver dependentes, e, com R$ 60,00, se os tiver;

4 – que seu êxito resulta de um trabalho de levantamento de preços e elaboração de estudos atuariais, de uma gestão eficaz dos recursos, e, sobretudo, de não ter finalidade lucrativa;

– da provisão de liquidação duvidosa

5 – que o entendimento de que só se pode deduzir as provisões técnicas colide com o disposto na Resolução nº 5, de 30.01.2002, alterada pela Resolução nº 10, de 5/7/2002, ambas do Conselho de Gestão da Previdência Complementar, do Ministério da Previdência e Assistência Social, porque nestas, tal provisão está incluída nas contas dedutíveis;

6 – que uma parte destes créditos foi recebida após a constituição da provisão, tendo sido incluída na base de cálculo do PIS no mês do efetivo recebimento, de forma que a glosa dessa dedução importa dupla oneração dos créditos efetivamente recebidos;

7 – os créditos que não foram recebidos, que além da exigência corresponder em uma ofensa às resoluções supracitadas, ofende também ao princípio da capacidade contributiva, além do que, a Lei nº 9.718/98 e a MP nº 2.158/2001 deixam claro que somente a receita efetivamente recebida pode compor a base de cálculo ora em apreço, de forma que considerar tais créditos na base de cálculo implica presunção ou ficção de fato gerador;

8 – que tributar receita que não se realizou constitui verdadeiro confisco;

– do enquadramento contábil das contribuições pagas ao INSS sobre a remuneração de profissionais de saúde autônomos

9 – que a Fiscalização se equivocou ao considerar tais despesas como administrativas e não como assistenciais, pois, se a remuneração dos autônomos é dedutível como despesa assistencial, não há porque não dar tratamento idêntico à contribuição previdenciária sobre ela incidente;

10 - que ambas só são pagas quando há atendimentos e, na proporção destes, diferentemente das contribuições calculadas sobre a remuneração de seus próprios empregados, estas, sim, contabilizadas como despesas do Programa Administrativo, indedutíveis, portanto;

– do recálculo da base de cálculo nos moldes da Lei nº 9.718/98

11 – que a MP nº 25/2002 autorizou o recálculo do PIS com base na Lei nº 9.718/98, independentemente da data da ocorrência do fato gerador, não se referindo ao § 9º do art. 3º (inserido pela MP nº 2.158-35/2001), que se destina às operadoras de saúde, porém, como é operadora de planos de assistência à saúde, ao proceder ao recálculo, aplicou tal inciso, por uma questão de isonomia com as demais operadoras de saúde;

12 – que a possibilidade de dedução prevista no § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 para as entidades fechadas de previdência privada, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de dezembro de 2001, foi explicitada pelo art. 3º da IN SRF nº 170/2002;

13 – que, se as atividades hoje realizadas são as mesmas do passado, não pode haver diferença de tratamento; e

– das sucessivas inconsistências cometidas pela Fiscalização ao apurar o crédito tributário

14 – que a Fiscalização não considerou o excesso de recolhimento nos períodos de apuração de 12/2001, 01/2002, 08/2002 e 11/2002.

Por fim, pede seja reconhecida a insubsistência da autuação, com a extinção do crédito tributário nela consubstanciado.

Às fls. 2.147/2.149 consta o arrolamento de bens e às fls. 2.154/2.157 uma complementação do recurso em que a recorrente destaca planilha utilizada pela Fiscalização para apontar os valores que teriam sido apurados por esta como excesso de recolhimentos, apesar de não ter considerado, invoca os princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, aduz outros comentários em torno da provisão dos créditos de liquidação duvidosa, e pede para que sejam aceitas tais razões, no sentido de se deduzir do PIS o valor dessas provisões e, caso sejam superadas as alegações quanto à inexistência de valores devidos a título de PIS, que seja deduzida destes a quantia de R$ 113.779,73, correspondente aos créditos de pagamentos a maior, apurados pela Fiscalização.

É o relatório.

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23 / 11 / 2004
VISTO

Processo nº : 10166.007204/2003-93
Recurso nº : 125.209
Acórdão nº : 201-77.935

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão porque dele tomo conhecimento.

Insurge-se a recorrente, especificamente, contra a inclusão, na base de cálculo apurada pela Fiscalização:

1) da provisão para créditos de liquidação duvidosa;

2) do valor das contribuições pagas ao INSS sobre a remuneração de profissionais de saúde autônomos; e

3) das despesas assistenciais realizadas antes de dezembro de 2001.

Além disso, pede que do valor ora exigido seja abatido determinada quantia que pagou a maior em alguns períodos.

No tocante à provisão para créditos de liquidação duvidosa, alega a recorrente as resoluções do Conselho de Gestão da Previdência Complementar, do Ministério da Previdência e Assistência Social, contudo, tais normas não têm aplicação no âmbito da legislação concernente ao PIS. Observe-se que o seu item 31 dispõe: "*Para o registro contábil da provisão referente aos direitos creditórios de liquidação duvidosa* (...)", ou seja, trata-se de norma de natureza contábil.

Assim, cumpre analisar a legislação tributária de regência e, neste sentido, temos:

1) Lei nº 9.701/98:

"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:

(...)

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

2) Instrução Normativa SRF nº 170/2002 (posteriormente revogada pela IN SRF nº 215/2002, mas que, nesta parte, manteve a mesma redação):

"Art. 1º As entidades fechadas de previdência complementar apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com base na receita bruta, que corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da classificação contábil adotada para essas receitas.

Parágrafo único. Para os efeitos desta Instrução Normativa é irrelevante a forma de constituição da pessoa jurídica.

Art. 2º Na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as entidades de que trata o art. 1º podem excluir ou deduzir os valores referentes a:

I – reversões de provisões;

II – recuperações de créditos baixados como perda, limitado ao valor efetivamente baixado, que não representem ingresso de novas receitas;

III – resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

IV – lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

V – receita decorrente da venda de bens do ativo permanente;

VI – parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

VII – rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates.

§ 1º Não se aplica a exclusão prevista no inciso I na reversão dos valores de que tratam os incisos VI e VII." (negritei)

Ou seja, o legislador tributário apenas admitiu, como exclusão à base de cálculo ora em comento, as provisões ou reservas técnicas, de forma que, para aquelas relativas aos créditos de liquidação duvidosa, inexiste previsão legal que autorize a exclusão.

Quanto aos valores que foram efetivamente recebidos e que, de acordo com a recorrente, foram levados à tributação a *posteriori*, urge esclarecer que a recorrente apenas mencionou tal fato, porém, não trouxe aos autos provas que os mesmos foram tributados e de que houve o reconhecimento dos mesmos na base de cálculo da contribuição quando do efetivo recebimento.

Logo, tratando-se de matéria alegada pela defesa, cujo ônus da prova era, portanto, seu, diante da ausência dessa, fica prejudicada a argumentação.

No que diz respeito à ofensa ao princípio da capacidade contributiva, é de se esclarecer que o mesmo se destina ao legislador e que, se, não obstante a consagração de tal princípio, a lei prevê que a contribuição incide sobre a totalidade das receitas, independente da classificação adotada, apenas excluindo os casos que expressamente prevê, em nome do princípio da legalidade, deve-se observar o disposto na lei.

Também não prospera o argumento da recorrente de que apenas as receitas efetivamente auferidas podem integrar a base de cálculo do PIS. Isto porque a provisão para créditos de liquidação duvidosa, na verdade, é uma provisão feita para cobrir perdas estimadas na cobrança das contas a receber, o que implica dizer que a sua constituição corresponde a uma apropriação de parcela das receitas que efetivamente se realizaram para cobrir tais perdas. Daí porque sua contrapartida é uma conta de despesas com vendas.

Desta forma, admitir sua exclusão da base de cálculo seria admitir uma exclusão não autorizada em lei, ou seja, ao contrário do que aduz a recorrente, não se trata de incluir algo que não condiz com a acepção de receita, mas sim de não permitir uma exclusão indevida.

Quanto às contribuições previdenciárias sobre a remuneração de profissionais de saúde autônomos, entende a recorrente serem despesas assistenciais, tal como a remuneração paga a estes profissionais, em razão de só serem pagas quando há atendimentos.

Entretanto, a própria Resolução nº 5/2002, com as alterações da Resolução nº 10/2002, no seu item 35 dispôs:

> *"O custeio administrativo deverá englobar as despesas administrativas de todos os planos de benefícios, sendo alocado, contabilmente por programas, utilizando-se para a sua cobertura os recursos previstos no(s) plano(s) de custeio(s) anual(is). As despesas relacionadas com as administrações Assistencial e dos Investiventos poderão ser cobertas, via Transferências Interprogramas, pelos respectivos programas."*

Depreende-se, pois, que o custeio administrativo engloba tudo, porém, há uma apropriação contábil por programa.

É que, de acordo com a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001:

> *"**Art.** 76. As entidades fechadas que, na data da publicação desta Lei Complementar, prestarem a seus participantes e assistidos serviços assistenciais à saúde poderão continuar a fazê-lo, desde que seja estabelecido um custeio específico para os planos assistenciais e que a sua contabilização e o seu patrimônio sejam mantidos em separado em relação ao plano previdenciário.*
>
> *§ 1º Os programas assistenciais de natureza financeira deverão ser extintos a partir da data de publicação desta Lei Complementar, permanecendo em vigência, até o seu termo, apenas os compromissos já firmados.*
>
> *§ 2º Consideram-se programas assistenciais de natureza financeira, para os efeitos desta Lei Complementar, aqueles em que o rendimento situa-se abaixo da taxa mínima atuarial do respectivo plano de benefícios."*

Ocorre que, desde a MP nº 1.807/99 até hoje, através da MP nº 2.158-35/2001, tem-se:

> *"**Art** 3º O § 1º do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:*
>
> *'§ 1º É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa."*

Quando, o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.701/98 dispunha, originalmente:

> *"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;*

III - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito:

a) despesas de captação em operações realizadas no mercado interfinanceiro, inclusive com títulos públicos;

b) encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

c) despesas de câmbio;

d) despesas de arrendamento mercantil, restritas a empresas e instituições arrendadoras;

e) despesas de operações especiais por conta e ordem do Tesouro Nacional;

IV - no caso de empresas de seguros privados:

a) cosseguro e resseguro cedidos;

b) valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas;

c) a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

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

VI - no caso de empresas de capitalização, a parcela dos prêmios 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.**"* (negritei)

Note-se que a lei fala em "qualquer despesa administrativa", por conseguinte, é de se entender que não somente a remuneração paga aos profissionais autônomos, como a contribuição ao INSS paga relativa aos serviços assistenciais por eles prestados, são despesas administrativas e, como tal, não podem ser excluídas da base de cálculo ora em comento, ainda que, contabilmente, integrem o programa assistencial.

Pretende ainda a recorrente ver aplicada a regra do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2001.

Tal dispositivo estabeleceu:

"§ 9º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, as operadoras de planos de assistência à saúde poderão deduzir:

I - co-responsabilidades cedidas;

II - a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas;

III - o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades." (NR)

Ocorre que o art. 92 da MP nº 2.158-35/2001 é claro ao dispor, *verbis*:

"Art. 92. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de abril de 2000, relativamente à alteração do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, e ao disposto no art. 33 desta Medida Provisória;

II - no que se refere à nova redação dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, e ao art. 42 desta Medida Provisória, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de julho de 2000, data em que cessam os efeitos das normas constantes dos arts. 4º a 6º da Lei nº 9.718, de 1998, em sua redação original, e dos arts. 4º e 5º desta Medida Provisória;

III - a partir de 1º de setembro de 2001, relativamente ao disposto no art. 64.

IV - relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de:

1º de dezembro de 2001, relativamente ao disposto no § 9º do art. 3o da Lei nº 9.718, de 1998 (...);". (negritei).

Na verdade o seu argumento é o de que optou pelo regime especial previsto pela MP nº 2.222/2001, *verbis*:

"Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

Parágrafo único. O imposto correspondente à parcela do rendimento ou ganho apropriada ao participante ou assistido pelo plano não pode ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.

Art. 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

(...)

Art. 5º Os optantes pelo regime especial de tributação poderão pagar ou parcelar, até o último dia útil do mês de janeiro de 2002, nas condições estabelecidas pelo art. 17 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, os débitos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidentes sobre os rendimentos e ganhos referidos no caput do art. 2º e os lucros que lhes sejam, total ou parcialmente, decorrentes, bem assim em relação à movimentação dos respectivos recursos.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável de todas as ações judiciais que tenham por objeto os tributos indicados no caput, e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundam as referidas ações.

§ 2º Na hipótese do § 1º, o valor da verba de sucumbência será de até um por cento do valor do débito decorrente da desistência da respectiva ação judicial.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, aos débitos da mesma natureza dos referidos no caput que não tenham sido objeto de ação judicial, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de agosto de 2001.

§ 4º Na hipótese de parcelamento, os juros a que se refere o § 4º do art. 17 da Lei nº 9.779, de 1999, serão calculados a partir do mês de janeiro de 2002.

§ 5º A opção pelo parcelamento referido no caput dar-se-á pelo pagamento da primeira parcela, no mesmo prazo estabelecido para o pagamento integral."

Este fato é comprovado pela Fiscalização, que informa, inclusive, ter deduzido dos valores a lançar os recolhimentos efetuados, dentre estes os de código Darf 9558 (MP nº 2222/01), fls. 37/38 e 2.044.

Em seguida, argumenta a recorrente que, em razão de a MP nº 25/2002 ter autorizado o recálculo do PIS, no caso dos optantes pelo regime especial a que se refere a MP nº 2.222/01, com base nos parágrafos 6º, 7º e 8º, do art. 3º da Lei nº 9.718/98, quando se tratar de uma entidade fechada de previdência privada, como ela é uma operadora de planos de assistência à saúde, e em razão do princípio da isonomia, utilizou-se da regra do § 9º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, com a redação dada pela MP nº 2.158/2001. Clama, ainda, pela regra do art. 3º da IN SRF nº 170/02 para corroborar sua tese.

Contudo, analisando a legislação citada, temos:

1) MP nº 25/2002:

"Art. 1º A opção, pelo regime especial de tributação instituído pela Medida Provisória nº 2.222, de 4 de setembro de 2001, por entidade aberta ou fechada de previdência complementar, sociedade seguradora ou administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, instituídos a partir de 1º de janeiro de 2002, quando efetivada no próprio ano-calendário de sua instituição, produzirá efeitos a partir do trimestre-calendário da opção até 31 de dezembro do referido ano-calendário.

(...)

Art. 6º O pagamento ou parcelamento na forma do art. 5º da Medida Provisória nº 2.222, de 2001, alcança, inclusive, os débitos, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, ajuizados ou a ajuizar, relativos:

I - a processos judiciais ajuizados até 31 de dezembro de 2001, com vencimento previsto, na legislação em vigor, até 31 de janeiro de 2002;

II - na hipótese de entidade fechada de previdência complementar, à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para a Seguridade Social (Cofins) incidentes sobre a totalidade de suas bases de incidência, a serem determinadas na forma estabelecida pelos parágrafos 5º, 6º, inciso III, e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, independentemente da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores, observado o disposto no inciso I deste artigo e no § 3º do art. 5º da Medida Provisória nº 2.222, de 2001."

2) IN SRF nº 170/02:

"Art. 3º Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2001, as entidades fechadas de previdência complementar que operam planos de assistência à saúde de acordo com as condições estabelecidas no art. 76 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, poderão ainda deduzir:

I – as co-responsabilidades cedidas;

II – a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; e

III – o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades.

Parágrafo único. As deduções de que trata este artigo somente serão permitidas às entidades fechadas de previdência complementar registradas na Agencia Nacional de Saúde Complementar (ANS), na forma da lei."

Resta evidenciado que, se as deduções foram permitidas, isto é, introduzidas na legislação por meio da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, dispondo esta que seus efeitos se produzem a partir de 1º de dezembro de 2001, que se a IN SRF nº 170/02 acompanhou esta orientação, que se a MP nº 25/2002 apenas se referiu à possibilidade de aplicação dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, jamais poderia a contribuinte, simplesmente por entender aplicável o princípio da isonomia, querer fazer retroagir a regra do § 9º do art. 3º dessa lei. Seria tornar letra morta o inciso IV, alínea "a", do art. 92, da MP nº 2.158-35/2001. O princípio da isonomia não tem lugar quando sua aplicação colide com texto expresso de lei, pois, nestes casos, impera o princípio da legalidade.

Quanto aos pagamentos a maior nos meses de dezembro de 2001, janeiro, agosto e novembro de 2002, que a Fiscalização apurou, e que, por esta razão, não houve lançamento nestes períodos, mister se faz esclarecer à recorrente que o recurso voluntário não é a via adequada para se efetuar compensações.

É que, de acordo com a IN SRF nº 21/97, com as alterações da IN SRF nº 73/97:

"Art. 16. A utilização de crédito de qualquer das hipóteses mencionadas nos arts. 2º e 3º, para pagamento de débito decorrente de lançamento de ofício, ainda que de mesma espécie, deverá ser previamente solicitada à DRF ou IRF-A, do domicílio fiscal do contribuinte, mediante preenchimento do formulário 'Pedido de Compensação', de que trata o Anexo III."

Em 30 de setembro de 2002, a Secretaria da Receita Federal editou nova norma a respeito das compensações, a IN SRF nº 210/2002, instituindo a Declaração de Compensação para as compensações de iniciativa do sujeito passivo e, ao dispor sobre a compensação de ofício, deixa claro que a mesma só ocorre após um pedido de restituição ou ressarcimento, como se pode depreender da leitura do seu art. 24, *verbis*:

"Compensação de Ofício

Art. 24. Antes de proceder à restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF ou ao ressarcimento de crédito do IPI, a autoridade competente para promover a restituição ou o ressarcimento deverá verificar a existência de débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e

de débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições sob administração da SRF.

§ 1º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, inclusive de débito inscrito em Dívida Ativa da União ou de débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.

§ 2º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste, no prazo de quinze dias, contado do recebimento de comunicação formal enviada pela SRF, quanto ao procedimento e à ordem dos débitos a serem compensados, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

Nota

Ver alterações dadas a este parágrafo pelo Artigo 1º da Instrução Normativa nº 323 de 24.04.2003.

§ 3º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a autoridade da SRF competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

§ 4º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, quanto à compensação, esta será efetuada e o saldo credor porventura remanescente da compensação será restituído ou ressarcido ao sujeito passivo.

§ 5º Quando o sujeito passivo tratar-se de pessoa jurídica, a verificação de regularidade fiscal referir-se-á a todos os seus estabelecimentos.

Nota

Este parágrafo foi acrescido pelo Artigo 1º da Instrução Normativa nº 323 de 24.04.2003.

§ 6º O disposto neste artigo não se aplica à restituição de receita da União, arrecadada mediante Darf, cuja administração não esteja a cargo da SRF.

Nota

Este parágrafo foi acrescido pelo Artigo 1º da Instrução Normativa nº 323 de 24.04.2003." (grifei)

Como se verifica, caso a recorrente tenha algum crédito para com a Fazenda Nacional, deverá compensá-lo ou pedir sua restituição, porém, não por meio de recurso voluntário, como já se manifestou por diversas vezes este Colegiado, a par da ementa abaixo transcrita:

"COMPENSAÇÃO – O pedido de compensação segue os trâmites previstos na Lei nº 9.430/96 e Instruções Normativas SRF nºs 21/97 e 73/97, não podendo ser aceito como argumento de defesa em processo de formalização de exigência de crédito tributário, principalmente se a contribuinte não comprova ter créditos a compensar e/ou ter feito compensações anteriormente ao auto de infração." (Acórdão nº 201-73.491, de 25/01/2000)

MIN. DA FAZENDA - 2.º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 23 / 11 / 2004
VISTO

Processo nº : 10166.007204/2003-93
Recurso nº : 125.209
Acórdão nº : 201-77.935

Em face do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Sala das Sessões, em 19 de outubro de 2004.

ADRIANA GOMES RÊGO GALVÃO