



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 11 / 05
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

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

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29 / 03 / 05

VISTO

COFINS. PREVIDÊNCIA PRIVADA. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Somente são autorizadas, no caso de entidades de previdência privada fechadas, as seguintes deduções da base de cálculo da Cofins: parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas e os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadorias, pensões, pecúlio e resgates. A provisão para créditos de liquidação duvidosa não se enquadra nestas hipóteses.

INSS REFERENTE À REMUNERAÇÃO DE PROFISSIONAIS DE AUTONOMOS CONTRATADOS. EXCLUSÃO.

A contribuição previdenciária relativa aos profissionais de saúde autônomos contratados pela entidade constitui despesa diferente dos salários pagos (que podem ser excluídos da base de cálculo da Cofins), tendo cunho de despesa administrativa; impossível de ser deduzida da base de cálculo da contribuição por expressa determinação legal.

RETROATIVIDADE DA LEI.

A aplicação retroativa da lei dar-se-á apenas nos casos especificados nos arts. 105 e 106 do CTN.

COMPENSAÇÃO.

A compensação é um direito discricionário da contribuinte, não cabendo ao Fisco realizá-la de ofício, nem podendo ser usada, caso não tenha sido realizada antes do início do procedimento fiscal, como razão de defesa para elidir lançamento decorrente da falta de recolhimento de tributo devido.

Recurso negado.

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

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral, pela Recorrente, a Dra. Emília Maria Velano.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Nayra Bastos Manaffa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Jorge Freire, Marcelo Marcondes Meyer-Kozlowski, Raimar da Silva Aguiar, Adriene Maria de Miranda (Suplente) e Antonio Zomer (Suplente).

Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Antônio Carlos Bueno Ribeiro e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda.
cl/opr



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29.1.03 106
<i>Blanca</i>
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

Recorrente : **GEAP – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL**

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração visando a cobrança da Cofins, conforme contido na descrição dos fatos, enquadramento legal e demonstrativos de apuração de folhas 14 a 22.

A autuada é entidade de previdência privada fechada de que trata o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.112, de 1991, sendo equiparada a instituição financeira conforme art. 17 da Lei nº 4.595, de 13 de dezembro de 1964, sendo que a partir da EC 01/94 a Cofins devida por estas entidades passou a incidir sobre a receita bruta operacional.

O procedimento fiscal tomou por base a receita bruta da contribuinte, assim considerada, com base no parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Foram também consideradas as adições, exclusões e deduções previstas na legislação de regência.

Foram apurados diferenças decorrentes de deduções indevidas da base de cálculo, quais sejam:

- provisões para créditos de liquidação duvidosa, não incluídas no conceito de provisões técnicas;
- despesas administrativas, referentes às contribuições pagas ao INSS incidente sobre a remuneração de profissionais de saúde autônomos, não contempladas entre as despesas assistenciais passíveis de dedução; e
- recursos utilizados nos programas assistenciais, quando a entidade de previdência fechada complementar opere planos de assistência a saúde, antes de dezembro de 2001.

Como enquadramento legal constam como infringidos os seguintes dispositivos: art. 3º §§ 2º e 3º, da LC nº 7, de 1970, art. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 1998, com as alterações da MP nº 1.807, de 1999 e suas reedições, com as alterações da MP nº 1.858, de 1999 e suas reedições, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991; EC nº. 10, de 1996 e 17, de 1997 e MP nº 2222, de 2001.

Inconformada a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese:

- a subtração da base de cálculo dos valores relativos à provisão de créditos de liquidação duvidosa representa dupla tributação sobre os créditos que vierem a ser posteriormente recebidos, e, em relação aos créditos que não forem recebidos a inclusão na base de cálculo da Cofins representa ofensa à legislação de regência: Resolução nº 5/2002 do Conselho de Gestão da Previdência Complementar, alterada pela Resolução nº 10/2002 do mesmo conselho, além de agressão ao princípio da capacidade contributiva;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/08/05
<i>Bianca</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

- b) sendo permitida a dedução da base de cálculo da contribuição dos valores relativos às remunerações dos profissionais de saúde autônomos contratados pela impugnante como na rubrica de despesas assistenciais, é lógico que as contribuições previdenciárias relativas a estes profissionais também sejam dedutíveis;
- c) tendo a MP nº 25/2002 autorizado o recálculo da contribuição com base na Lei nº 9.718/98, independente da data da ocorrência do fato gerador, a dedução prevista no art. 3º, § 9º, da Lei nº 9.718/98 também é de ser aplicada aos fatos geradores anteriores a dezembro/2001, uma vez que as atividades realizadas hoje são as mesmas realizadas no passado, nada havendo que justifique a diferença de tratamento no tempo; e
- d) protesta pela juntada de documentos apresentados em grau de impugnação, bem como pela produção de prova pericial ou qualquer outro meio de prova admitida em direito.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu pela procedência do lançamento, nos termos ementado no Acórdão DRJ/BSA nº 7.375, de 29/08/2003, fls. 2106/2116.

Irresignada a contribuinte apresenta recurso voluntário, fls. 2120/2127, protocolado em 03/11/2003, no qual alega como razões de defesa, em síntese:

1. direito à dedução da provisão para créditos de liquidação duvidosa, da remuneração de autônomo, como despesa assistencial, sendo que a contribuição previdenciária a ela correspondente, na qualidade de acessório que acompanha o principal, deve também ser deduzida;
2. a MP nº 25, de 2002, autorizou o recálculo da COFINS com base na Lei nº 9.718/98, independentemente da data de ocorrência dos fatos geradores, logo a dedução prevista no § 9º do art. 3º dessa lei também se aplica aos fatos geradores anteriores a dezembro de 2001, pois as atividades hoje realizadas são as mesmas do passado, não havendo justificativa para tratamento diferenciado no tempo;
3. o procedimento fiscal não considerou os excessos de recolhimento havidos nos períodos de apuração de 12/2001, 01/2002, 08/2002 e 11/2002, no qual a recorrente adaptou seus cálculos no que diz respeito à não dedutibilidade dos recursos utilizados assistenciais antes de 2002.

Posteriormente a recorrente apresentou aditamento ao recurso, fls. 2147/2150, aduzindo:

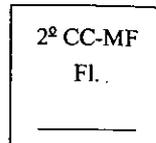
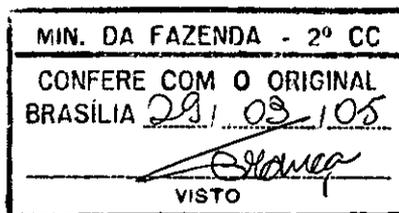
1. encontrou nas planilhas formuladas pela fiscalização a existência dos referidos créditos nos meses de dezembro/2001, janeiro/2002, agosto/2002 e novembro/2002, totalizando um crédito a favor da recorrente no valor de R\$ 480.770,02, no que concerne ao principal da dívida, devendo, em nome do princípio da verdade material, ser computados os créditos a seu favor,

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



reduzindo-se o valor lançado, na eventualidade de superadas as demais alegações expendidas no recurso; e

2. que a provisão para devedores duvidosos, sendo uma despesa opera também o efeito de reduzir créditos a receber, configurando que as receitas contabilizadas nesta rubrica não podem ser consideradas na base de cálculo da Cofins. Igualmente, ao ingressar como despesa, tem o efeito de reduzir o superávit técnico e, conseqüente, a reserva técnica. Por esse prima, também não se justifica o tratamento fiscal diferenciado da referida provisão para devedores duvidosos.

Foi efetuado arrolamento de bens no processo nº 10166.012670/2003-91, garantindo o seguimento do recurso interposto, conforme informação de fl. 2145.

É o relatório.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29/03/05
<i>B. Manatta</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido dos requisitos legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Cabe esclarecer, inicialmente, que a Lei nº 9.718/98, alterou as regras de apuração da base de cálculo da COFINS (e do PIS/Pasep) para todas as pessoas jurídicas, abrangendo também as instituições financeiras e entidades a elas equiparadas, prescrevendo, além da base de cálculo, as exclusões admitidas de forma geral para todas as pessoas jurídicas, conforme art. 3º, § 2º, da referida lei:

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 correspondente 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. (grifo nosso).

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

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

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

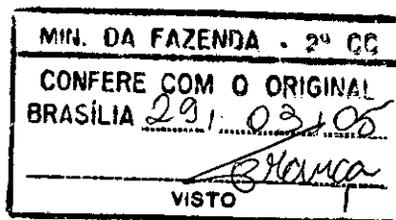
IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



2ª CC-MF
Fl. _____

O legislador ao se reportar à base de cálculo das contribuições sociais não cuidou de definir, expressamente, o que afinal integraria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, limitando-se apenas a dizer que não importaria a atividade exercida ou a classificação contábil adotada para as receitas.

É na legislação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica que iremos encontrar a conceituação do que seja "receita bruta", segundo preceituou a referida Lei nº 9.718/98.

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Assim, objetivando expandir a base de cálculo destas contribuições, a norma jurídica fez com que incidisse sobre a totalidade das receitas auferidas pela empresa, conceito este mais abrangente que o de faturamento.

Verifica-se, pois, à luz do dispositivo legal transcrito, que a base de cálculo da contribuição em exame é o faturamento, correspondente à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade exercida e da classificação contábil adotada para as mesmas.

Vale ressaltar que a totalidade da receita auferida corresponde à receita obtida, independentemente do seu efetivo recebimento. O que a legislação adotada é apuração da base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, o reconhecimento da receita à medida em que é auferida, independentemente de seu efetivo recebimento. Se o associado não adimpliu a obrigação assumida este fato não autoriza a exclusão da receita da base de cálculo da obrigação. Da mesma forma, a simples constituição de provisão para devedores duvidosos não autoriza sua exclusão da base de cálculo da COFINS.

Neste sentido não assiste razão à contribuinte em querer fazer prevalecer o regime de caixa na apuração da base de cálculo da contribuição em tela, invocando, em supedâneo a sua tese, o princípio do não confisco e da capacidade contributiva.

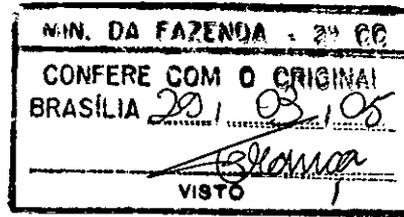
Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) ao conceituaram o que seria aceito como receitas, determinam que estas sejam reconhecidas no momento da venda:

Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



2º CC-MF
Fl.

troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda...

Na Lei das Sociedades Anônimas – Lei nº 6.404/76, encontramos no seu art. 177 o comando de que, deve ser a escrituração contábil das empresas efetuada de acordo com as normas de contabilidade obedecendo o regime de competência:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (grifei)

Com efeito, a Lei das Sociedades Anônimas, ao disciplinar a escrituração contábil e ao adotar os princípios de contabilidade geralmente aceitos e os métodos e critérios contábeis, juridicizou conceitos próprios da ciência contábil e econômica.

Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que receita "... mesmo sem ter uma única definição geral fornecida pelo direito, é um conceito de direito e será regulado pela norma de direito que for aplicável em cada situação." 1

Prosseguindo, o renomado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, (*op. cit.*) sintetizando suas conclusões, assim se manifestou:

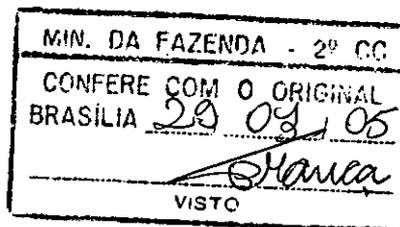
- receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;
- todo patrimônio é formado por um conjunto de direitos e obrigações de um determinado sujeito de direito, isto é, por elementos regulados pelo direito;
- logo, o algo novo que se constitui em receita é um dado jurídico, definido pelo direito;
- não existe uma definição única e geral para receita, de modo que, em cada situação, receita será um acréscimo patrimonial dependente da definição jurídica aplicável, isto é, do tratamento jurídico que for prescrito pela norma jurídica aplicável a essa situação;
- por conseguinte, a receita é um plus jurídico que se agrega ao patrimônio, ainda que o ato do qual ela seja parte não acarrete aumento patrimonial, ou mesmo que acarrete diminuição patrimonial; por isso, é mais apropriado dizer que receita agrega um elemento positivo ao patrimônio;
- receita é um novo direito – na sua existência, se se tratar de direito antes inexistente, ou na sua valoração, quanto a direitos anteriormente existentes -,

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



2º CC-MF
Fl.

de qualquer natureza e origem, produzido por qualquer causa ou fonte eficiente, que não acarrete para o seu adquirente qualquer nova obrigação;

- em outras palavras, receita é um acréscimo de direito que não acarrete qualquer prestação para o adquirente desse direito, pendente de cumprimento por ele; ou, ainda, receita é um acréscimo de direito para o respectivo adquirente que não atribua a terceiro qualquer direito contra o adquirente daquele primeiro direito;

- ademais, receita é um novo direito adquirido por alguém, que representa obrigação para um terceiro, a qual surge necessariamente no mesmo momento da aquisição do direito por aquele alguém, mas cujo cumprimento ou extinção não necessita ocorrer simultaneamente;

- mas não é receita o ingresso de um novo elemento positivo no ativo que seja mera decorrência e mero cumprimento da contraparte do titular do correspondente direito, ou que seja destinado a esta finalidade;

- também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas reponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;

- também não é receita o direito novo que, por sua natureza e por definição legal, represente capital social ou reserva de capital da pessoa jurídica; e

- a redução ou extinção de obrigação, sem pagamento, também é receita, salvo se, pelo exame das características de cada caso, se puder equiparar a exoneração da dívida a uma doação, hipótese em que será aplicável a mandatária definição legal de não receita e do respectivo crédito à reserva de capital.

Já o Instituto Brasileiro de Contabilidade - IBRACON, por meio das disposições contidas no Pronunciamento VIII - "Receitas e Despesas / Resultado", traz a seguinte conceituação:

Receita corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido". (grifei)

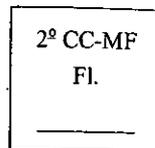
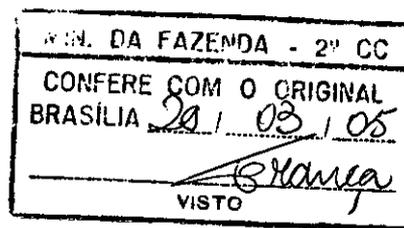
Ou seja, o conceito de receita deve ser analisado não só sob o prisma jurídico, como também sobre o prisma contábil, seus princípios e fundamentos. Assim, as receitas devem ser reconhecidas pelo regime de competência, já que o regime de reconhecimento de receitas está expressamente definido em lei (Lei das S. A.) e, portanto, jurisdicionado.

134
/



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



Logo, é forçoso concluir-se que a totalidade da receita auferida corresponde à receita obtida, independentemente do seu efetivo recebimento. O que a legislação prescreve é apuração da base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, o reconhecimento da receita à medida que é auferida, independentemente de seu efetivo recebimento. Se o associado não adimpliu a obrigação assumida este fato não autoriza a exclusão das receitas correspondentes da base de cálculo da COFINS.

Neste sentido não assiste razão ao contribuinte em querer fazer prevalecer o regime de caixa na apuração da base de cálculo da contribuição em exame, invocando, em supedâneo a sua tese, o princípio do não confisco e da capacidade contributiva, inaplicáveis à espécie, já que o regime de competência encontra-se em consonância com o conceito de receita colhido da Constituição, jurisdicionado pela Lei das Sociedades Anônimas e pelos princípios colhidos das ciências contábeis.

Vejamos o que diz Higuchi in Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, pp. 617, acerca dos regimes de apropriação de receitas para efeito do PIS e da Cofins:

O §1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 que dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.

Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência (. . .).

No caso específico da Cofins o regime de competência é mensal e as receitas apuradas neste interstício temporal devem ser oferecidas à tributação. Não assistindo razão à contribuinte querer fazer valer um regime de caixa na tributação da Cofins.

Ademais, na medida em que os princípios invocados na defesa da sua tese: confisco e capacidade contributiva, têm natureza constitucional, a avaliação do seu descumprimento exige, necessariamente, a emissão de um juízo de inconstitucionalidade que extrapola a aplicação ao caso concreto, antes, remete-o a incompatibilidade da norma com o sistema vigente, o que foge à competência deste Conselho.

Vale lembrar que tais princípios são dirigidos ao legislador, cabendo ao órgão julgador da esfera administrativa apenas dar fiel cumprimento à lei, sendo-lhe toldado emitir qualquer juízo de valores acerca da compatibilidade da lei com o sistema jurídico vigente no País, uma vez que tal juízo implicaria, necessariamente, num julgamento de constitucionalidade da lei, o que não é defeso aos órgãos julgadores da esfera administrativa, cabendo tal apreciação ao Judiciário em virtude do princípio da unicidade de jurisdição estabelecido na Lei Maior do País.

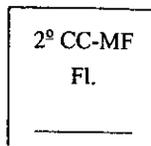
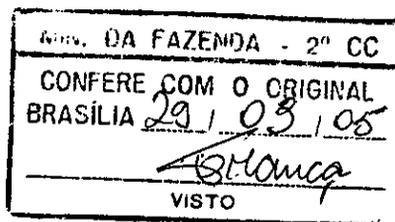
Prosseguindo na análise da Lei nº 9.718/98 é de se verificar que nos parágrafos 5º e 6º do art. 3º da citada lei trata-se, especificamente, das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, quais sejam: bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores

184 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



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 9.718/98, 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.

BM



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20 / 03 / 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

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, não contemplando as provisões para devedores duvidosos, que objetiva apenas provisionar recursos



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

para fazer face à eventual inadimplência de associado, não tendo caráter de provisão técnica própria das operações destas entidades, conforme se verá adiante.

A provisão para devedores duvidosos se destina a registrar as perdas estimadas na cobrança dos créditos a receber decorrente da atividade da pessoa jurídica. Tradicionalmente, as empresas adotavam a prática simplista de construir esta provisão pelo seu limite fiscal, ou seja, o limite fixado pela legislação do Imposto de Renda como dedutível na apuração dos resultados.

Todavia, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a legislação do Imposto de Renda – art. 9º dessa Lei –, fixou:

Art. 9º. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.

A partir da edição da referida Lei o que passou a ser dedutível como despesa da base de cálculo do Imposto de Renda foram as perdas efetivas de créditos, ou as que assim se afigurem, consoante as regras traçadas no referido diploma legal.

É o que estabelece o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999), senão vejamos:

Subseção VII Provisões

Dedutibilidade

Art. 335. Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Decreto (Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, art. 3º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Provisões Técnicas Compulsórias

Art. 336. São dedutíveis as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I). (grifos não consta do original)

Remuneração de Férias

Art. 337. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 4º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Décimo Terceiro Salário

Art. 338. O contribuinte poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de seus empregados (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2ª CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 20/03/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Subseção VIII Perdas no Recebimento de Créditos

Dedução

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º). (grifos não consta do original)

Vê-se, portanto, que, pela legislação do Imposto de Renda, só as perdas efetivas de créditos são dedutíveis, como despesas, na apuração da base de cálculo deste imposto.

Já em relação à base de cálculo da COFINS não são dedutíveis nem as perdas efetivas – despesas – e nem a provisão constituída, tendo em vista que na apuração desta contribuição é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa e de provisões, ressalvadas as provisões e as 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, não contemplando as provisões para devedores duvidosos (que objetiva apenas provisionar recursos para fazer face a eventual inadimplência de associado, não tendo caráter de provisão técnica própria das operações destas entidades) ou qualquer outra constituída pelo contribuinte.

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.

Ressalte-se, ainda, que o fato de a contribuinte, ao receber, posteriormente, parte dos créditos duvidosos, tê-los incluído na base de cálculo da COFINS referente ao mês de efetivo recebimento não ensejou dupla tributação, como quer fazer crer a contribuinte.

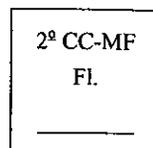
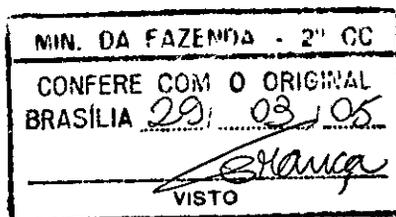
De fato, a fiscalização ao apurar a base de cálculo correta da Cofins, de acordo com a legislação de regência, deduziu da contribuição efetivamente devida os valores recolhidos. Ou seja, o eventual valor recolhido a maior pela inclusão na base de cálculo de valores provisionados e recebidos, foi compensado com o valor apurado no procedimento fiscal.

Ante o exposto, não há que se falar em glosa indevida de provisão para devedores duvidosos e nem em dupla oneração da contribuição, tendo em vista que referida provisão não se caracteriza como provisão técnica como exige a norma legal e que os valores recolhidos sobre a reversão de provisões ou recuperação de créditos provisionados foram devidamente deduzidos pelo agente fiscal dos valores apurados no procedimento fiscal, conforme consta dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

Quanto à dedução da base de cálculo das despesas de contribuições pagas ao INSS, incidentes sobre remuneração de profissionais de saúde autônomos também não encontra respaldo na legislação de regência.

Com efeito, o art. 3º. da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, deu nova redação ao §1º do art. 1º da Lei nº 9.701/98:

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 prejuízos, de despesas incorridas na cessão de créditos e de quaisquer despesas administrativas.

As despesas administrativas representam os gastos, pagos ou incorridos, para a gestão da empresa, e se constituem de várias atividades gerais ligadas às várias fases do negócio ou objeto social. Na contabilidade tais despesas são ordenadas no plano de contas, para maior clareza, em categorias: com pessoal, de vendas, impostos e taxas, honorários, gerais, financeiras, depreciações, dentre outras.

Tanto a remuneração de profissionais de saúde autônomos quanto a contribuição para o INSS sobre ela incidente, são despesas administrativas, entretanto, não se confundem. A contribuição para o INSS tem natureza de despesas tributária, enquanto a remuneração dos profissionais, de honorários. O fato de a contribuição previdenciária ser calculada sobre o valor dos honorários de referidos profissionais não autoriza sua dedução da base de cálculo da COFINS, pois a legislação ressalvou expressamente como dedutível dentre as despesas administrativas apenas o valor dos honorários pagos a referidos profissionais.

Se assim não fosse teria o legislador incluído dentre as deduções, literalmente, as contribuições previdenciárias sobre referidos honorários, bem assim, outras despesas administrativas vinculadas a esta atividade.

Se o legislador não o fez, não é dado ao interprete fazê-lo, portanto, não cabe reparo ao lançamento neste particular, devendo ser mantido como formulado no auto infracional.

Assim sendo, as contribuições para o INSS embora tenham por base de cálculo a remuneração de profissionais de saúde autônomos com estes não se confunde, em virtude da sua natureza de despesas previdenciária ou tributária, logo de despesa administrativa e, em consonância com a norma suso transcrita, não podem ser deduzidos na apuração da base de cálculo da COFINS. Neste aspecto também não merece reparo o lançamento efetuado.

Quanto à exclusão dos recursos utilizados dos planos assistenciais somente a partir de dezembro de 2001 decorre do fato de a legislação tributária aplicar-se imediatamente aos fatos geradores futuros, retroagindo apenas nas hipóteses expressamente previstas, a teor dos artigos 105 e 106 do CTN, dentre as quais não se encontra a tratada nos autos.

O art. 3º da Lei nº 9.718/98, na sua redação original, não incluía o § 9º, que foi o dispositivo legal que permitiu às operadoras de plano de assistência à saúde deduzirem da base de cálculo da contribuição: co-responsabilidades cedidas; parcelas das contraprestações pecuniárias destinadas à constituição de provisões técnicas; e o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pagos, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidade.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 03 05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

De fato, tal dispositivo legal foi introduzido no ordenamento jurídico do país com a edição da MP nº 2.158-35/2001, publicada em 28 de junho de 2001, passando a surtir efeitos a partir de 28 de setembro de 2001, aplicando-se, portanto, aos fatos geradores ocorridos a partir de outubro/2001, para efeitos da tributação da Cofins das operadoras de plano de assistência à saúde.

Verifica-se, entretanto, que o texto da MP nº 2.158-35/2001 aplicava-se apenas às operadoras de plano de assistência à saúde, não estando incluídas no texto da lei as entidades de previdência privada fechadas, ainda que estas operassem com planos de assistência à saúde.

A permissão legal para que as entidades de previdência privada fechadas que operassem com planos de assistência à saúde pudessem deduzir da base de cálculo da Cofins os valores acima especificados (§9º introduzido no art. 3º da Lei nº 9.718/98 pela MP 2.158-35/2001) foi introduzida no ordenamento jurídico do País pelo art. 3º da IN SRF 170, de 04 de julho de 2002, que também retroagiu seus efeitos a 1º de dezembro de 2001.

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 Agência Nacional de Saúde Complementar (ANS), na forma da lei.

Assim sendo, apenas a partir de 01/12/2001 é que tal dedução passou a ser permitido às entidades de previdência privada fechada que operassem com plano de assistência à saúde, já que a IN SRF nº 170/2002, que a autorizou, retroagiu a aplicação do dispositivo legal à referida data.

A analogia e a isonomia invocadas pela recorrente com o art. 6º da MP nº 25/2002, não há de ser aplicada ao presente caso.

Vejam, o referido art. 6º da MP nº 25, de 2002, autorizou o recálculo da contribuição com base na Lei nº 9.718, de 1998, para pagamento ou parcelamento na forma do art. 5º da MP nº 2.222, de 2001 (anistia de multas e juros) para fatos geradores anteriores. Todavia, tal dispositivo legal não dispensou a aplicação da legislação vigente à época dos fatos.

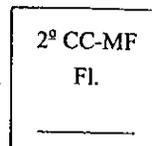
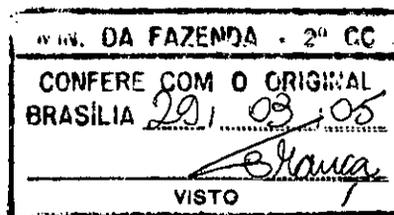
Assim sendo, conclui-se não poder ser aplicado a fatos geradores pretéritos (senão àqueles previstos na legislação que disciplina a matéria) legislação posterior.

184



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10166.007205/2003-38
Recurso nº : 125.198
Acórdão nº : 202-16.098



No que tange à possibilidade de se abater da contribuição devida e não recolhida os valores recolhidos a maior em outros períodos, é de se verificar que tal procedimento trata em verdade de compensação.

No processo não há qualquer registro contábil, de que a tal compensação tivesse sido executada pela contribuinte e desconsiderada pelo Fisco. Mesmo na sua impugnação e no recurso a contribuinte apenas menciona a existência de créditos tributários, não fazendo prova da efetividade da compensação.

Ainda que tenha efetuado, comprovadamente, pagamento a maior de créditos tributários devidos, poderia, a contribuinte, solicitar a compensação com outros débitos, nos termos da legislação que disciplina a matéria. Todavia, o direito compensatório, não comprovadamente exercido pela recorrente antes do início da ação fiscal, não há de ser utilizado como argumento de defesa, na fase impugnatória ou recursal, para elidir cobrança de tributo devido e não recolhido.

Ressalte-se que a compensação é um direito discricionário da contribuinte, cabendo a ela exercê-lo, como desejar, **dentro das condições previstas na legislação** que disciplina a matéria, não podendo o Fisco realizá-la de ofício.

Diante do exposto voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 26 de janeiro de 2005

NAYRA BASTOS MANATTA