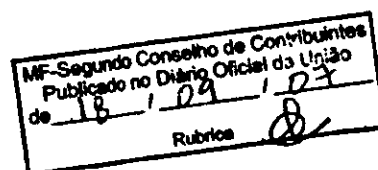




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº	10166.007766/2001-75
Recurso nº	119.721 - Voluntário
Matéria	PIS - Auto de Infração
Acórdão nº	203-12.067
Sessão de	24 de maio de 2007
Recorrente	FUNDAÇÃO BANCO CENTRAL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - CENTRUS
Recorrida	DRJ-BRASÍLIA/DF



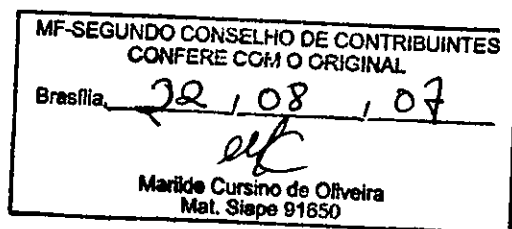
Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/2000

Ementa: PIS/Pasep. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADAS. As exclusões da base de cálculo do PIS para as entidades de previdência privada fechadas são aquelas previstas na legislação em vigor à época dos respectivos fatos geradores. Por "parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas" não há que se compreender estejam incluídos também os rendimentos do Programa de Investimentos que retornam para os programas Previdencial e Administrativo.

INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS: Não se encontra abrangida pela competência da autoridade tributária administrativa a apreciação da inconstitucionalidade das leis, vez que neste juízo os dispositivos legais se presumem revestidos do caráter de validade e eficácia, não cabendo, pois, na hipótese, negar-lhes execução.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Sendo o PIS/Pasep um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, "Se a lei não fixar prazo à homologação..." No caso do PIS, o art. 45, I,



da Lei nº 8.212/91 pôs fim à condição ao definir, fixar o prazo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN.

MULTA DE OFÍCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO. No lançamento de ofício decorrente da falta de recolhimento da contribuição é cabível a aplicação da multa de 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, não cabendo a este Colegiado manifestar-se quanto a eventual natureza expropriatória de penalidade prevista em lei.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. Nos termos do art. 161, § 1º, do CTN, apenas se a lei não dispuser de modo diverso os juros serão calculados à taxa de 1% ao mês, sendo legítimo o emprego da taxa SELIC, nos termos da legislação vigente.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos seguintes termos: I) para afastar a decadência que foi levantada pela Conselheira Sílvia de Brito Oliveira. Vencidos os Conselheiros Ivan Alegretti (Suplente), Sílvia de Brito Oliveira, Dory Edson Marianelli e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda que consideravam decaídos os períodos anteriores a junho/96; e II) quanto ao mérito, em negar provimento. Vencidos os Conselheiros Ivan Alegretti (Suplente), Dory Edson Marianelli, Luciano Pontes de Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda, que davam provimento parcial nos termos da declaração de voto a ser apresentada pelo Conselheiro Ivan Alegretti. Fez sustentação oral pela recorrente, o Dr. Luiz Paulo Romano.

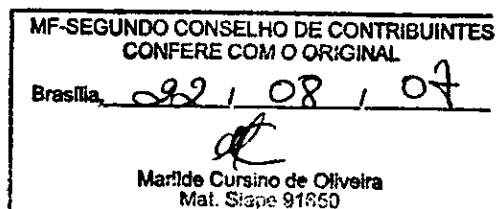

ANTONIO BEZERRA NETO

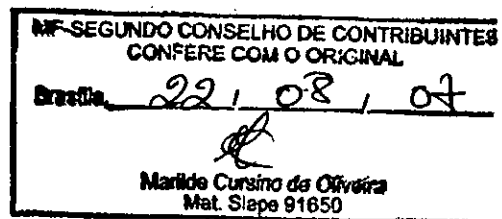
Presidente


ODASSI GUERZONI FILHO
Relator

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22, 08, 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. SIAPE 91550	

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis.





Relatório

O recurso voluntário ora colocado em julgamento (fls. 455/483) se insurge contra decisão da 4ª Turma da DRJ em Brasília (fls. 444/454), que manteve integralmente os termos do auto de infração lavrado em 28/06/2001 para a exigência do PIS relativo aos períodos de apuração de 31/01/1996 a 31/12/2000, à época da lavratura, no valor de R\$ 62.057.548,95, nele incluídos multa de ofício de 75% e juros moratórios.

O auto de infração exige da recorrente, uma entidade fechada de previdência complementar, enquadrada no rol das instituições financeiras do artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212, de 1991, a contribuição ao PIS calculada sobre a receita bruta operacional, com base na Emenda Constitucional de Revisão nº. 01, de 1994 e alterações, e Lei nº 9.701, de 1998.

A recorrente, por sua vez, entende que por ser uma **entidade sem fins lucrativos** estava sim sujeita ao recolhimento da referida contribuição, porém à alíquota de **1% sobre a folha de pagamento de salários**, nos termos da Lei Complementar nº 7/70, artigo 3º, § 4º. Considera que não incorre em faturamento ou receita bruta, haja vista que o seu mister institucional é desenvolvido através da reversão de contribuições promovidas pelos participantes e pelo patrocinador (Banco Central do Brasil), contribuições essas que formarão o capital apto ao retorno das contribuições contratadas em forma de benefício. Assim, segundo ela, tais contribuições e tampouco os rendimentos ou o fruto das aplicações dessas contribuições não podem ser consideradas como faturamento ou receitas.

Contesta ainda a recorrente a ampliação do conceito de faturamento trazido pelo artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que teria ferido o princípio da hierarquia das leis.

Entende, caso devido fosse a contribuição nos termos postos pela exigência, serem cabíveis ajustes na base de cálculo (fl. 480).

Apresenta um "Laudo Técnico", elaborado por sua conta junto a terceiros, cujo resultado reduziria o auto de infração, dos R\$ 62.057.548,95, para R\$ 126.138,99.

Considera também indevida a aplicação da **multa de ofício de 75%**, visto que o seu procedimento – recolhimento da contribuição com base na folha de salários – se deu com base em pareceres exarados pela própria Secretaria da Receita Federal (Decisões nºs. 50/2000 e 173/2000), bem como ser indevida também a aplicação da taxa de juros Selic, em face do entendimento jurisprudencial que colaciona.

Esta Terceira Câmara, em Sessão de 14 de outubro de 2003, aprovou, por unanimidade de votos, a Resolução nº 203-00.410 no sentido de que restasse identificado se dentre os valores que compõem a base de cálculo do PIS apurada no auto de infração estariam valores destinados à reserva técnica.

Tal resolução se deu em virtude dos integrantes desta Câmara à época terem se sensibilizado quanto à afirmação categórica da recorrente de que, *ad argumentandum*, fosse mantida a sua posição de contribuinte do PIS com incidência sobre a receita bruta operacional, existiriam valores absurdamente elevados, despropositados, até, na base de cálculo da contribuição, e, portanto, indevidos.

MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22 / 08 / 07
Marilte Cursino de Oliveira
Mat. Siape 91650

Nesse sentido, deixara consignado em seu voto condutor, a ilustre Conselheira-Relatora Maria Cristina Roza da Costa, que a recomposição da base de cálculo apresentada, ou reapresentada pela recorrente deveria passar pelo crivo da fiscalização, ficando a cargo desta ainda a elaboração de um *“relatório analítico e conclusivo sobre a pertinência ou não da manutenção de tais valores na base de cálculo”*.

Manifestando-se sobre o teor da Resolução, a interessada, sempre *ad argumentandum*, ou seja, apenas na eventualidade de restar decidido ser ela contribuinte do PIS na modalidade “receita bruta operacional”, entendeu que a diligência deveria ser a oportunidade para que o fisco revisse o montante apurado no auto de infração em face de não terem sido deduzidas da base de cálculo as parcelas componentes da **reserva técnica** no período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999, oriundas de recursos secundários, originados do seu programa de investimentos, que, por sua vez, é alimentado com os recursos primários.

Assim, pelo que se depreende dos itens 3 a 10 de sua manifestação de fls. 851/854, a recorrente traçou um marco no período da autuação, restringindo sua contestação, ao menos no que concerne às exclusões da base de cálculo, ao período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999 e pugnando apenas pela exclusão dos valores que, oriundos dos recursos secundários (rendimentos do programa de investimentos) tenham sido alocados à reserva técnica dos programas administrativo e previdencial.

Descendo a detalhes, a recorrente afirma que a fiscalização no referido período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999 esqueceu-se de retirar da base de cálculo os valores apontados nas colunas “E”, “G” e “H” de seu quadro demonstrativo de apuração, cuja soma, afirma, equivale ao valor líquido que retorna do Programa de Investimentos às reservas técnicas.

Esclareço, a partir das informações constantes do processo, que as colunas a que se refere a recorrente são as constantes do quadro demonstrativo elaborado pelo fiscal para a apuração da base de cálculo e que:

Letra	Código contábil	Denominação
E	6.1.0.0.00.00	Receita do Programa de Investimentos
G	6.3.2.2.00.00	Débitos na conta de Receitas do Programa Assistencial
H	6.3.2.3.00.00	Débitos na conta de Receita do Programa de Investimentos

Faz a recorrente o caminho inverso para a apuração de valores que deram azo à exigência com o intuito de demonstrar o despropósito de ter que se admitir como montante obtido para o custeio do Programa Administrativo, no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000, o que chama de a “inacreditável” soma de R\$ 3,2 bilhões de reais, a qual, por sua vez, demandaria um ingresso primário de mais de R\$ 20 bilhões de reais, quando seu patrimônio nunca chegou a R\$ 5 bilhões de reais.

Cumprindo a determinação deste Colegiado, o Auditor-Fiscal responsável pela diligência (Informação Fiscal de fls. 899/906) salientou que foram revistos todos os cálculos constantes das planilhas do auto de infração e que, em razão da inexistência por parte da interessada de opção pelo Regime Especial de Tributação-RET a que se refere a Medida

Provisória n.º 2.222, de 2001, não havia reparo algum a ser feito na base de cálculo da contribuição.

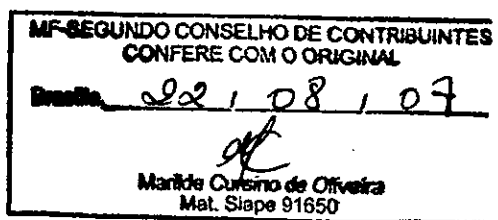
Por sua vez, manifestando-se sobre o resultado da diligência, a recorrente considera que a mesma não teve o seu escopo atendido, visto que esta se limitou a focar os efeitos do RET instituído pela MP n.º 2.222, de 2001, que consistiu em permitir a exclusão retroativa da base de cálculo do PIS do montante auferido a título de rendimento em aplicações financeiras. Assim, no seu entender, o fisco condicionou as exclusões pretendidas à opção pelo RET, o que, a seu ver, se mostra equivocado, haja vista que o referido regime é totalmente estranho ao caso e cujas normas em nada interferem na sua postulação. Considerou também a recorrente que o fisco confundiu o **resultado de investimentos realizados**, representados pelos valores constantes na conta "6.1.0.", identificada como letra "E" nas colunas dos valores da contribuição no Auto de Infração (fls. 24/27), como se fossem "**rendimentos auferidos na aplicação financeira**".

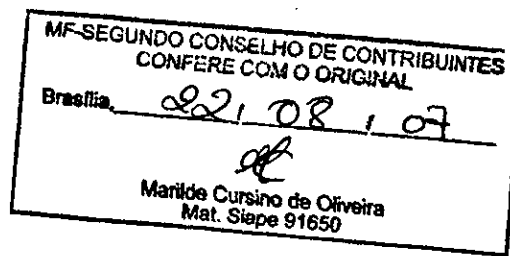
Assim, em resumo, pede a recorrente, sempre ressalvando que não se conforma com o fato de ser considerada contribuinte do PIS na modalidade *Receita Bruta Operacional*, que, se assim for o caso, ao menos que a base de cálculo do auto de infração seja refeita de modo a nela serem considerados somente os valores efetivamente consumidos nos Programas Administrativo e de Investimento. Aduz que desde a edição da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1994, já eram dedutíveis da base de cálculo do PIS as parcelas destinadas à composição das reservas técnicas ou de provisões, a teor do artigo 1º, inciso V, da MP n.º 517, de 31/05/1994, que invoca.

A recorrente abandonou, ao menos parcialmente, a pretensão manifestada em seu recurso voluntário, fazendo, agora, prevalecer o pleito para que sejam considerados como devidos a título de PIS outros valores (vide item "32" fls. 920) que aqueles constantes do "Laudo Técnico" que apresentara às fls. 415/442. Para tanto, faz anexar novos gráficos demonstrativos da base de cálculo do PIS, bem como suas exclusões (fls. 922/925), de maneira que restem sujeitos à incidência do PIS apenas os valores consumidos nos Programas Administrativos e de Investimento.

Reforça seu pedido no sentido de que sejam afastados da exigência a multa de ofício e a incidência dos juros de mora pela taxa Selic.

É o Relatório.





Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

Conforme destacado no início do voto da Conselheira-Relatora Maria Cristina Roza da Costa (fls. 842/846), o que há de ser decidido é se a recorrente se insere ou não no campo de incidência da contribuição para o PIS e, em assim o sendo, qual a base de cálculo a ser tomada: sobre a folha de pagamento, em face de considerar-se a mesma entidade sem fins lucrativos, que é o que vinha ela fazendo, daí a autuação fiscal; ou sobre a receita bruta operacional, nos termos da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e alterações, que contesta. E, neste caso, há ainda que se decidir sobre a pertinência da exclusão de algumas rubricas da base de cálculo, postulada pela recorrente.

Inicialmente, registro o meu entendimento de que, ao deliberar, por unanimidade de votos, pela realização de uma diligência tendente a apurar a verdadeira base de cálculo, esta Câmara, quando da Resolução nº 203-00.410, aprovada por unanimidade, já se posicionara claramente quanto à primeira matéria posta em discussão, ou seja, considerara, à luz dos dispositivos legais invocados, que a recorrente é sim contribuinte do PIS na modalidade "Receita Bruta Operacional" e que não se mostra cabível especular quanto a possíveis definições que o termo "receita" comporta.

Concordo inteiramente com o arrazoado expendido naquele voto sobre referidas matérias, adotando-o como fundamento para decidir, de modo a afastar a pretensão da recorrente (*incidência do PIS à alíquota de 1% sobre a folha de pagamento*), bem como de modo a considerar que os valores das contribuições integram a receita bruta operacional, haja vista o disposto nos dispositivos legais transcritos logo mais adiante.

A condição de ser entidade sem fins lucrativos, para a qual restara uma forma de tributação específica pelo PIS (folha de pagamento) na LC nº 7/70, foi superada pelo disposto nas ECR nºs 1/1994, 10/96 e 17/97, especialmente no que se refere, dentre outras, às **entidades de previdência privada fechadas**. As referidas ECR determinaram expressamente a tributação de **todas** as empresas e entidades inseridas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 pela receita bruta operacional.

Vejamos os dispositivos legais que instituíram a exação.

Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º/03/1994, com a redação das Emendas Constitucionais de Revisão nº 10, de 4/03/1996 e nº 17, de 22/11/1997.

Art. 1º Ficam incluídos os artigo 71, artigo 72 e artigo 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1º/03/1994, com a redação das Emendas Constitucionais de Revisão n.º 10, de 4/03/1996 e n.º 17, de 22/11/1997.

Artigo 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

(...)

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

(...)

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

Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 22, § 1º

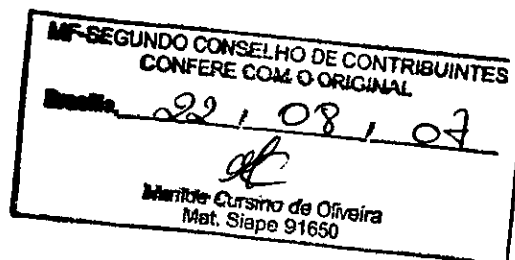
§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, 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, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99).

Art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, cuja matriz legal está no artigo 44 da Lei nº 4.506, de 1964, e no art. 12 do Decreto nº 1598/77.

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 de serviços seja mero depositário.

A leitura conjunta dos dispositivos acima descritos claramente aponta, em resumo, que as entidades fechadas de previdência privada, como é o caso da recorrente, estavam obrigadas ao recolhimento da contribuição definida pela Lei Complementar nº 7/70, o PIS, mediante a aplicação do percentual de 0,75% incidente sobre a sua receita bruta operacional.



Vejamos agora as alterações ocorridas na legislação quanto às exclusões permitidas da base de cálculo:

a) primeira alteração, vigente para os períodos de maio de 1994 a 20/01/1995, que está fora do campo de interesse deste julgamento:

MP n.ºs. 517, de 31/05/1994; 543, de 30/06/94; 567, de 29/07/94; 597, de 26/06/94; 636, de 27/09/94; 678, de 27/10/94; 727, de 25/11/94; 781, de 23/12/94; e 847, de 20/01/95

Dispõem sobre exclusões da base de cálculo da contribuição para o PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º, do art. 22, da Lei nº 8.212, de 1991.

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) a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluída na receita bruta operacional.

b) exclusões da base de cálculo permitidas durante o período de 1/01/1996 a 31/05/1996:

MP n.ºs. 907, de 21/02/1995; 950, de 21/03/95; 975, de 20/04/95; 1.001, de 19/05/95; 1.026, de 20/06/95; 1.049, de 29/06/95; 1.075, de 29/07/95; 1.102, de 25/08/95; 1.134, de 26/09/95; 1.167, de 27/10/95; 1.202, de 24/11/95; 1.237, de 14/12/95; 1.274, de 12/01/96; 1.313, de 9/02/96; 1.353, de 12/03/96; 1.395, de 11/04/1996 e 1.437, de 10/05/1996.

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 atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluída na receita bruta operacional.

Neste ponto, esclareço não haver divergência, visto que o fisco considerou em seus cálculos as exclusões referidas no dispositivo.

c) exclusões permitidas durante o período de 1/06/1996 até 31/01/1999:

MP 1.485, de 7/6/1996 e reedições posteriores, até a sua transformação na Lei nº 9.701, de 17/11/1998.

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

MP 1.485, de 7/6/1996 e reedições posteriores, até a sua transformação na Lei nº 9.701, de 17/11/1998.

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.

Atente-se, pois, que, até 31/01/99, a única exclusão permitida era aquilo que fosse retirado das contribuições para a formação de provisões ou reservas técnicas.

d) exclusões permitidas no período de 01/02/1999 a 31/12/2000

MP 1.807, de 28/01/1999 e reedições posteriores até a MP 2.158-35, em vigor.

Art. 2º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 6º e 7º:

"§ 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:

(...)

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;

(...)

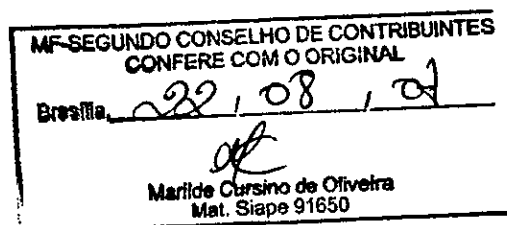
Art. 3º O § 1º do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 1º É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa

Embora a autuação tenha se estendido até o mês de dezembro de 2000, não há questionamento da recorrente quanto aos períodos de fevereiro de 1999 a dezembro de 2000, ao menos no que se refere às parcelas que entende devam ser excluídas da base de cálculo. Para todo o período da autuação a recorrente reafirma a sua condição de contribuinte do PIS na modalidade "folha de pagamento" e não vê como os ingressos de recursos decorrentes das contribuições que recebe poderiam ser considerados como receitas.

Ora, como visto acima, a norma jurídica definiu claramente o conceito de receita bruta aplicável às entidades fechadas de previdência privada, mesmo que de forma indireta, quando passou a estabelecer as exclusões possíveis para fins de determinação da base de cálculo da contribuição.

Entende-se, pois, por receita bruta operacional toda e qualquer receita que decorra do resultado de suas atividades, dos usufrutos que eventualmente lhe forem constituídos, das rendas provenientes dos títulos, das ações, dos ativos financeiros de sua propriedade ou operações de crédito, ou as auferidas de seus bens patrimoniais, excetuando-se aquelas previstas na lei.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasão	221.081.07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Sign. 91650	

Além disso, caso não existisse para as entidades de previdência privada fechadas base de cálculo para o PIS, por não existir receita bruta operacional, não haveria o porquê de se fazer referência às possíveis exclusões, visto que a lei não contém palavras ou mandamentos inúteis. Em outras palavras, se existem exclusões, partes a serem retiradas, é porque existe um todo, ou uma parte maior, da qual se excluirá, retirará algo.

Assim, a base de cálculo do PIS para as entidades fechadas de previdência privada abertas ou fechadas, na forma estabelecida pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994, e em suas alterações posteriores, é composta, inicialmente, por todas as receitas da entidade excluindo-se dela apenas aquelas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas, ao menos no período em que restou controversa essa matéria, qual seja, janeiro de 1996 a janeiro de 1999.

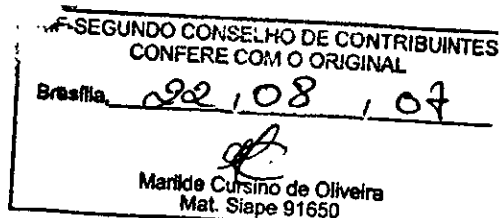
Para os períodos posteriores a janeiro de 1999, a alegação da contribuinte é a de ofensa ao princípio constitucional da hierarquia das leis, haja vista, segundo ela, que o PIS/Pasep não poderia ter sido cobrado com base na Lei nº 9.718/98.

A posição desta Câmara tem sido no sentido de que, no âmbito do Poder Executivo, o controle de constitucionalidade é exercido *a priori* pelo Presidente da República, por meio da sanção ou do veto, conforme o art. 66, § 1º, da Constituição Federal.

A posteriori o Executivo federal, na pessoa do Presidente da República, possui competência para propor Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Declaratória de Constitucionalidade ou Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, tudo conforme a Constituição Federal, arts. 103, I e seu § 4º, e 102, § 1º, este último parágrafo regulado pela Lei nº 9.882/99. Também atuando no âmbito do controle concentrado de inconstitucionalidades, o Advogado-Geral da União será chamado a pronunciar-se quando o Supremo Tribunal Federal apreciar a inconstitucionalidade, em tese, de norma legal ou ato normativo (CF, art. 103, § 3º).

No mais, *a posteriori* o Executivo só deve se pronunciar acerca de inconstitucionalidade depois do julgamento da matéria pelo Judiciário. Assim é que o Decreto nº 2.346/97, com supedâneo nos arts. 131 da Lei nº 8.213/91 (cuja redação foi alterada pela MP nº 1.523-12/97, convertida na Lei nº 9.528/97) e 77 da Lei nº 9.430/96, estabelece que as decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional, devem ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos os procedimentos estabelecidos.

Consoante o referido Decreto 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 pelo Judiciário em caso concreto. Também o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, ficam 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 não mais sejam constituídos ou cobrados os valores respectivos. Após tal determinação, caso o crédito tributário cuja constituição ou cobrança não mais é cabível esteja sendo impugnado ou com recurso ainda não definitivamente julgado, 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 (art. 4º, parágrafo único do referido Decreto).

O Decreto nº 2.346/97 ainda determina que, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

Na forma do citado Decreto, aos órgãos do Executivo competem tão-somente observar os pronunciamentos do Judiciário acerca de inconstitucionalidades, **quando definitivos e inequívocos**. Não lhes compete apreciar inconstitucionalidades. Assim, não cabe a este tribunal administrativo, como órgão do Executivo Federal que é, deixar de aplicar a legislação em vigor antes que o Judiciário se pronuncie. Neste sentido já informa, inclusive, o art. 22-A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 55, de 16/03/98, com a alteração da Portaria MF nº 103, de 23/04/2002.

Voltando, portanto, ao cerne da controvérsia a ser aqui dirimida, qual seja, se, no período de autuação de dentro do período de 01/01/1996 a 31/01/1999, podem ser excluídas ou não da base de cálculo as parcelas destinadas à reserva técnica oriundas do Programa de Investimentos, segundo as palavras da recorrente, referentes ao *valor líquido que retorna do Programa de Investimento às reservas técnicas*.

Na mesma linha do que já deliberaram os Conselheiros desta Terceira Câmara quando da elaboração da Resolução citada alhures, entendo não ser possível que as exclusões se refiram a quaisquer receitas obtidas a partir dos valores destinados à manutenção da entidade, ou seja, entendo que o elenco de exclusões é exaustivo e não enumerativo ou exemplificativo, de modo que não comporta aventar exclusão de valores de origem diferente do que está contido na norma.

E como já visto acima de forma separada, as exclusões permitidas pela lei não se mantiveram sempre as mesmas durante o período da exigência contestado pela recorrente, senão vejamos:

Período da autuação	Exclusões legalmente admitidas
01/01/1996 a 31/05/1996	Atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.
01/06/1996 a 31/01/1999	Parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas.
01/02/1999 a 31/12/2000 (período não questionado pela recorrente)	Parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas, e Rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlios e resgates.

Essa separação por períodos serve para rebater argumento da recorrente quanto à possibilidade de exclusão da parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões

IF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22, 08, 07
	
Marilde Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

ou reservas técnicas, visto que fundada na premissa de que para durante **todo** o período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999, existiria base legal para tanto. Diz ela, à fl. 914:

"11 - A MP n.º 517, de 31 de maio de 1994, já dispunha que seriam dedutíveis da base de cálculo do PIS:

(...)

- a) parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas;*
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.*

12 - Esta redação foi convalidada por re-edições posteriores e reiterada pela Medida Provisória n.º 1.485, de 7 de junho de 1996, com nova redação, atualmente expressa pela Lei n.º 9.701, de 17 de novembro de 1998, in verbis:

(...)

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

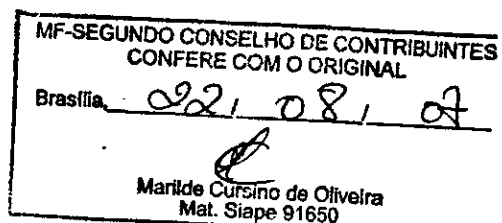
Data vênua, incorre em engano a recorrente, ao menos parcialmente, haja vista que, conforme demonstrado nos gráficos acima, especialmente os que detalham a evolução histórica da MP 517, de 1994, até a sua conversão na Lei n.º 9.701, de 1998, o formato original do inciso V do artigo 1º, não se manteve inalterado ao longo das reedições da MP 517. Ou seja, a exclusão da *parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas*, originalmente contemplada pela MP n.º 517, de 1994, não constou das MP que vigoraram no **período de março de 1995 a maio de 1996**, somente retornando ao mundo jurídico com a MP n.º 1.485, de 7/06/1996, até que fosse convertida em lei, na de n.º 9.701, de 1998.

Assim, no período de **janeiro a maio de 1996**, conforme já bem o destacou o Auditor-Fiscal no seu Auto de Infração, **não eram permitidas as exclusões da base de cálculo dos valores vertidos para as reservas técnicas**, tão somente a sua atualização monetária, esta ainda limitada aos valores da variação monetária ativa incluída na receita bruta operacional. E, como já frisei, o fisco obedecera a tal mandamento legal.

Nada há nada a ser alterado, portanto, no montante das exclusões já procedidas pelo fisco na base de cálculo da contribuição do PIS no período de **janeiro a maio de 1996**.

Analisemos, agora, os períodos de apuração restantes da autuação, qual seja, de junho de 1996 a janeiro de 1999 sobre o qual pairam questionamentos da recorrente.

Volto a frisar que, por definição legal, apenas os valores que possam ser enquadrados dentro das expressões legais acima reproduzidas são passíveis de dedução da base de cálculo, devendo ser rejeitado qualquer pleito em contrário. E, para esse período, existia a permissão de se excluir da base de cálculo o valor da *parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas*.



Pretende a recorrente que sejam deduzidas as parcelas destinadas às reservas técnicas oriundas do Programa de Investimentos. Pertinente registrar, neste ponto, a teor das próprias informações trazidas pela recorrente ao processo, alguns aspectos do referido *Programa de Investimentos*.

É formado, inicialmente, pelas contribuições pessoais e patronais, chamadas de recursos primários, que se encontram registradas no Programa Previdencial e no Programa Administrativo. Tais recursos são aplicados no mercado financeiro, por meio de instituições financeiras, e utilizados na negociação de ações de empresas de capital aberto. Têm, portanto, segundo a recorrente, por finalidade a obtenção de rendimento previamente estimado para as contribuições vertidas visando à constituição das reservas técnicas. Em seguida, os rendimentos auferidos retornam aos referidos programa Previdencial e Administrativo na mesma proporção em que os recursos originais entraram, quais sejam, 85% e 15%, respectivamente.

O texto legal é claro, ou seja, quando se refere à parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas, está pretendendo alcançar a parte de um todo, sendo esse todo os ingressos, as contribuições e não os rendimentos auferidos com a aplicação dessas contribuições. Estamos diante de coisas distintas, portanto, ou seja, de um lado, as receitas das contribuições, entregues pelos participantes e pelo patrono, e, de outro, bastante diferente, as receitas, ou os rendimentos, os frutos da aplicação dessas receitas no mercado financeiro e de capitais.

Essa distinção fica mais evidente quando se constata que o legislador se preocupou em especificar que, a partir de 1º de fevereiro de 1999, também poderiam ser excluídas da base de cálculo da contribuição, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlios e resgates.

Ora, se foi preciso acrescentar à norma que tratava de exclusões da base de cálculo um outro dispositivo, específico, permitindo nova modalidade de exclusão, é porque, antes disso, tal modalidade de exclusão não era lícita; não existia.

Não se contesta que os recursos vertidos do Programa de Benefícios e do Programa Administrativo para o Programa de Investimento eram destinados ao pagamento de benefícios; o que se afirma é que, ao menos no período de janeiro de 1996 a janeiro de 1999, não havia permissão legal para a exclusão da base de cálculo dos rendimentos então obtidos pelo sucesso com tal aplicação.

A recorrente desprezou o resultado da diligência, sob o argumento de que as exclusões na base de cálculo por ela reclamada não foram feitas pelo fisco nesta fase, pelo simples fato de não ter optado pelo RET (Regime Especial de Tributação) instituído pela MP nº 2.222, de 2001.

Data vênia, incorreu em novo equívoco a recorrente. Conforme ser verá com mais detalhes logo abaixo, o fiscal, diante do pedido de exclusões da base de cálculo feito por ela e à luz da legislação, vislumbrou somente uma possibilidade de ser atendida; qual seja, a de excluir da base de cálculo os valores dos rendimentos auferidos com aplicações financeiras, de forma retroativa, inclusive, a 1º de janeiro de 1996. Mas, tal possibilidade dependia totalmente de um fator: ter a recorrente optado, à época, pelo "RET".

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 22, 08, 07
Marilde Cursino de Oliveira
Mat. Siepe 91650

Para seguirmos em frente quanto a este tópico, é necessário que se explique, antes, no que consiste o RET, que, em resumo, é um regime especial de tributação do imposto de renda na fonte para os rendimentos auferidos com a aplicação de reservas técnicas, bem como a possibilidade de exclusão retroativa da base de cálculo do PIS dos referidos rendimentos. Vejamos os atos legais a ele relacionados:

Medida Provisória nº 2.222, de 4 de setembro de 2001, DOU de 5.9.2001, que instituiu o RET

Art.1 A partir de 1ª 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.

(...)

Art.2ª-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.3ª-A opção pelo regime referido no art. 2º deverá ser efetivada até o último dia útil do mês de novembro de cada ano, produzindo efeitos para todo o ano-calendário subsequente.

(...)

Art.5ª-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.

(...)

Lei nº 10.431, de 24 de abril de 2002, DOU de 25.4.2002

Art. 2º O regime especial de tributação de que trata o art. 2º da Medida Provisória nº 2.222, de 2001:

I - relativamente aos planos assistenciais, alcança, exclusivamente, os vinculados às entidades fechadas de previdência complementar submetidos às normas estabelecidas no art. 76 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001;

(...).

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:

Lei n.º 10.431, de 24 de abril de 2002. DOU de 25.4.2002

I - (...);

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 §§ 5º, 6º, inciso III, e 7º do art. 3º da Lei n.º 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 n.º 2.222, de 2001.

Dispositivos da Lei n.º 9.718, de 1998, relacionados ao RET

Art. 3º (...)

§6º-Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

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

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

Aparentemente, ou se analisada isoladamente a MP n.º 2.222, de 2001, teria razão a recorrente quando diz em sua manifestação quanto ao resultado da diligência que o regime especial de tributação – RET é *"totalmente estranho ao caso e cujas normas em nada interferem no pleito"*. Entretanto, há sim uma relação entre o RET e os termos da presente autuação, relação essa que consiste na possibilidade de uma exclusão retroativa da base de cálculo da contribuição, correspondente aos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates. Mas, essa possibilidade, ou seja, essa exclusão dependia da condição de que tivesse a recorrente optado pelo tal regime, o que, comprovadamente, não ocorreu.

Assim, resta claro que o fiscal responsável pela diligência, de fato, estabeleceu condição para a revisão da base de cálculo da contribuição tendo em vista que, se fosse o caso, isto é, tivesse a recorrente optado pelo RET, poderia sim ser beneficiada com a permissão de excluir retroativamente a janeiro de 1996 o montante dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates. Tão somente isso.

E porque *tão somente* isso? Porque somente a partir de 1º de fevereiro de 1999, com a edição da Lei n.º 9.718, de 1998, é que passou a ser permitido às entidades fechadas de

2.º SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22, 08, 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

previdência privada a exclusão da base de cálculo do PIS dos valores correspondentes às receitas financeiras; antes não, a não ser, claro, como visto, aos optantes do RET.

Assim, repetindo, ao contrário do que afirma a recorrente, andou bem o fiscal na realização da diligência quando, por conta de não ter havido a opção pelo citado RET, não considerou pertinente a exclusão de quaisquer outros valores da base de cálculo: primeiro, por entender, que se fosse o caso, a única exclusão possível seria relativa a rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates para os períodos anteriores a fevereiro de 1999, data da entrada em vigência da Lei nº 9.718, de 1998, desde que, feita em tempo hábil a opção pelo RET, o que, como visto, não ocorreu; e, segundo por não vislumbrar a possibilidade de qualquer outra rubrica ser excluída da base de cálculo, por falta de previsão legal.

Não há que se desconsiderar, portanto, o resultado da diligência; ao contrário.

Data vênia, entendo que a cifra suscitada pela recorrente (R\$ 3 bilhões) e que causou dúvida entre os Conselheiros participantes do primeiro julgamento não se mostra de todo adequada para servir de parâmetro a causar incredulidade, haja vista que contém valores originados de ganhos decorrentes do Programa de Investimentos, obtidos no mercado imobiliário, no mercado financeiro etc., e que, portanto, não possuem relação com os recursos entregues pelos beneficiários e pelo patrono da Fundação. Assim, não necessariamente os hipotéticos três bilhões de reais teriam se originado das contribuições, dos tais recursos primários.

A incidência da **multa de ofício de 75%** tem origem na inobservância da norma jurídica a que importa em sanção, aplicável coercitivamente, visando evitar ou reparar o dano que lhe é conseqüente. Assim, nos termos do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, cabe a incidência da penalidade, não cabendo a este Colegiado analisar questionamentos em relação a eventual natureza expropriatória de dispositivo legal plenamente inserido no ordenamento jurídico pátrio.

Relativamente à taxa Selic, tem-se que, de conformidade com o artigo 161, *caput*, do Código Tributário Nacional, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, "seja qual for o motivo determinante da falta".

Comentando esse dispositivo, escreve SACHA CALMON NAVARRO COELHO: "Em direito tributário, a mora implica acrescer ao principal da dívida os juros moratórios, como forma de indenizar o credor pelo não-recebimento do tributo no dia previsto em lei. É o que se deduz do art. 161 do CTN, 'sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis'. As multas, sim, têm caráter punitivo. São postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias. (...) O art. 161, depois de falar nos juros pela mora, refere-se às penalidades cabíveis, distinguindo os institutos. Está claro que a mora compensa o pagamento a destempo, e que a multa pune. Os juros de mora em direito tributário possuem a natureza compensatória (se a Fazenda tivesse o dinheiro em mãos já poderia tê-lo aplicado com ganho ou quitado seus débitos em atraso, livrando-se, agora ela, da mora e de suas conseqüências). Por isso os juros moratórios devem ser conformados ao mercado, compensando a indisponibilidade do numerário. A multa, sim, tem caráter estritamente punitivo, e por isso é elevada em todas as legislações fiscais, exatamente para coibir a inadimplência fiscal ou ao menos para fazer o sujeito passivo sentir o peso do descumprimento da obrigação no seu termo.

Cumulação de penalidades? Os juros não possuem caráter punitivo, somente a multa” (cf. in “Curso de Direito Tributário”, Ed. Forense, 1999, págs. 696/697).

Aliás, assim decidiu o Colendo Superior Tribunal de Justiça (REsp n. 132.616 – RS, rel. Ministro FRANCIULLI NETO) “É devida a cobrança de juros de mora, uma vez que ‘eles remuneraram o capital, que pertencendo ao Fisco, estava em mãos do Contribuinte’” (cf. HUGO DE BRITO MACHADO, “Mandado de Segurança em Matéria Tributária”, Ed. Dialética, 5ª ed. p. 135).

Pois bem, de acordo com o § 1º, daquele citado artigo 161 do CTN, os juros de mora são calculados à taxa de 1%, “se a lei não dispuser de modo diverso” e, uma vez que a Lei nº 9.065/95, em seu art. 13, definiu que os juros de mora serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, não há que ser afastada a sua incidência para o presente caso.

Por fim, não obstante não tivesse sido suscitada pela recorrente, a decadência para os períodos anteriores a junho de 1996, pelo transcurso do prazo de cinco anos entre a data da ocorrência do fato gerador e a data do lançamento, foi suscitada de ofício durante a Sessão pela Conselheira Sílvia de Brito, razão pela qual passo a expor o meu entendimento, qual seja, de que a decadência para o PIS é de 10 anos, nada havendo, portanto, a ser excluído em face de tal matéria.

No presente caso, os fatos geradores objeto do lançamento estão compreendidos no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000. Assim, tendo sido o Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 28/06/2001, não foram os referidos lançamentos atingidos pela decadência.

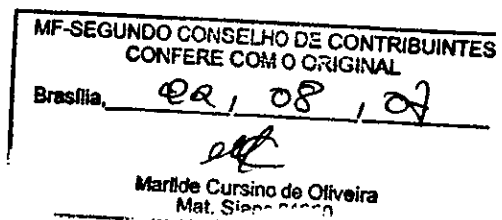
Sendo o PIS/Pasep um tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o sujeito passivo obriga-se a antecipar o pagamento, a contagem do prazo decadencial tem início na data de ocorrência do fato gerador, à luz do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Segundo este parágrafo o prazo é de cinco anos, “Se a lei não fixar prazo à homologação...” No caso do PIS, o art. 45, I, da Lei nº 8.212/91 pôs fim à condição ao definir, fixar o prazo de dez anos, em vez da norma geral de cinco anos estipulada no CTN, *verbis*:

“Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II -”

A despeito de posições divergentes, entendo que o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, ao estatuir que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais sobre decadência, não veda que prazos decadenciais específicos sejam determinados em lei ordinária. Apenas no caso de normas gerais é que a Constituição exige lei complementar. Destarte, enquanto o CTN, na qualidade de lei complementar, estabelece a norma geral de decadência em cinco anos, outras leis podem estipular prazo distinto, desde que tratando especificamente de um tributo ou de uma dada espécie tributária. É o que faz a Lei nº 8.212/91, ao dispor sobre as contribuições para a seguridade social.



MF-SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília,	22, 08, 07
	
Marilda Cursino de Oliveira Mat. Siape 91650	

Ressalte-se a dicção do art. 146, III, "b", da Constituição, segundo o qual "*Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*". Este dispositivo constitucional não se refere, especificamente, aos prazos decadencial e prescricional. Inclusive, o prazo de decadência e prescrição geral de cinco anos até poderia não constar do CTN.

Neste sentido as palavras de Roque Antonio Carraza, *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, São Paulo, Malheiros, 21ª edição, 2005, p. 871 a 873:

"De fato, também a alínea 'b' do inciso III do art. 146 da CF não se sobrepõe ao sistema constitucional tributário. Pelo contrário, com ele deve se coadunar, inclusive obedecendo aos princípios federativos, de autonomia municipal e da autonomia distrital. O que estamos querendo dizer é que a lei complementar, ao regular a prescrição e a decadência tributária, deverá limitar-se a apontar diretrizes e regras gerais. Não poderá, por um lado, abolir os institutos em tela (que foram expressamente mencionados na Carta Suprema) nem, por outro, descer a detalhes, atropelando a autonomia das pessoas tributantes. O legislador complementar não recebeu um 'cheque em branco' para disciplinar a decadência e a prescrição tributárias. Melhor esclarecendo, a lei complementar poderá determinar (...) que a decadência e a prescrição são causas extintivas de obrigações tributárias. (...) estabelecer dies a quo destes fenômenos jurídicos, não de modo a contrariar o sistema jurídico, mas a prestigiá-lo. (...) elencar as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária. (...) Todos esses exemplos enquadram-se, perfeitamente, no campo das normas gerais em matéria de legislação tributária. Não é dado, porém, a esta mesma lei complementar entrar na chamada 'economia interna', vale dizer, nos assuntos de peculiar interesse das pessoas políticas. (...) Eis, porque pensamos, a fixação dos prazos prescricionais e decadenciais depende de lei da própria da própria entidade tributante. Não de lei complementar. (...) Falando de modo mais exato, entendemos que os prazos de decadência e de prescrição das 'contribuições previdenciárias', são, agora, de 10 (dez) anos, a teor, respectivamente, dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que, segundo procuramos demonstrar, passam pelo teste da constitucionalidade."

Nesta linha também o pronunciamento de Wagner Balera, *in* As Contribuições Sociais no Sistema Tributário Brasileiro, obra coletiva coordenada por Hugo de Brito Machado, São Paulo, Dialética/ICET, 2003, p. 602/604, quando, comentando acerca da função da lei complementar, afirma, *verbis*:

"É certo, que, com a promulgação da Constituição de 1988, o assunto ganhou valor normativo, notadamente pelo que respeita ao disposto na alínea c do inciso III, do transcrito art. 146, quando cogita da disciplina concernente aos temas da prescrição e da decadência."

Alias, importa considerar que o tema, embora explicitado pela atual Constituição, não é novo quanto a esse ponto específico."

Quando cuidou das normas gerais, a Constituição de 1946, dispondo acerca dos temas do direito financeiro e de previdência social admitia

(art. 5º, XV, b, combinado com o art. 6º) que a legislação estadual supletiva e a complementar também poderiam cuidar desses mesmos assuntos.

Convalescem, também agora, no ordenamento normativo brasileiro, as competências do legislador complementar – que editará as normas gerais – com as do legislador ordinário – que elaborará as normas específicas – para disporem, dentro dos diplomas legais que lhes cabe elaborar, sobre os temas da prescrição e da decadência em matéria tributária.

A norma geral, disse o grande Pontes de Miranda: “é uma lei sobre leis de tributação”. Deve, segundo o meu entendimento, a lei complementar prevista no art. 146, III, da Superlei, limitar-se a regular o método pelo qual será contado o prazo de prescrição; dispor sobre a interrupção da prescrição e fixar, por igual, regras a respeito do reinício do curso da prescrição.

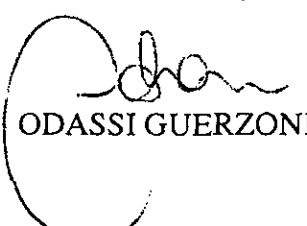
Todavia, será a lei de tributação o lugar de definição do prazo de prescrição aplicável a cada tributo.

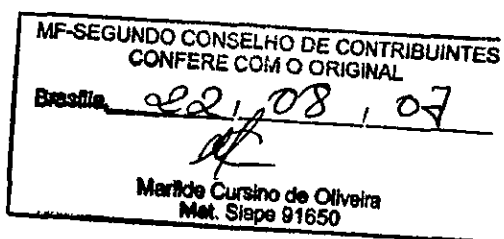
(...)

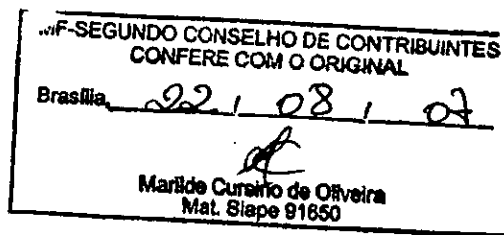
A norma de regência do tema, nos dias atuais, é a Lei de Organização e Custeio da Seguridade Social, promulgada aos 24 de julho de 1991. (destaques meus).

Pelo exposto, deve ser afastada a prejudicial de decadência alegada para parte do lançamento, e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de maio de 2007


ODASSI GUERZONI FILHO





Declaração de Voto

CONSELHEIRO IVAN ALLEGRETTI

Até o julgamento do Recurso Extraordinário nº 202.700 (Min. Maurício Correa, DJ 01.03.2002), pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, as entidades fechadas de previdência complementar se declaravam imunes da incidência de tributos.

Naquela ocasião, o Supremo Tribunal Federal decidiu que as entidades fechadas de previdência complementar que recebem contribuição de seus participantes não se configuram como entidades de assistência social, não gozando da imunidade.

Ocorre que até aquele momento não havia qualquer normatização quanto às receitas que deveriam compor a base de cálculo da Contribuições ao PIS e da COFINS em relação às entidades de previdência complementar.

Isto implicou graves consequências, especialmente com a edição da Lei nº 9.718/98.

O maior problema trazido pela Lei nº 9.718/98 foi a inversão de perspectiva quanto à construção da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Até aquele momento, fazia-se a composição da base de cálculo adicionando-se as receitas decorrentes da venda de bens e da prestação de serviços.

Com a edição da Lei nº 9.718/98, especialmente por causa do art. 2º, § 1º, passou-se a tomar como pressuposto que toda e qualquer espécie de entrada de valores na contabilidade da empresa deveriam ser tomadas como receita.

O raciocínio, portanto, passou a ser no sentido de que toda e qualquer entrada de recursos automaticamente comporiam a base de cálculo das contribuições, e que deste universo de entradas apenas poderiam ser "excluídos" aqueles valores que a Lei autorizava excluir.

Trata-se de um vício de perspectiva criado pela Lei nº 9.718/98, e que foi categoricamente rechaçado e extirpado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084 (DJ 01.09.2006, Rel. Min. Marco Aurélio):

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

TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente.

Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

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

Como visto, apenas podem ser adicionadas à base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS as receitas decorrentes da venda de bens e da prestação de serviços realizadas pela empresa.

Portanto, seja antes ou depois da Lei nº 9.718/98, apenas pode compor a base de cálculo a receita decorrente da venda de bens e da prestação de serviços.

O problema passa a ser, então, saber qual seria a receita da prestação de serviço de uma entidade fechada de previdência complementar.

Ora, tais entidades existem para administrar a reserva matemática formada pelas contribuições dos patrocinadores e dos patrocinados (participantes), valores que continuam a pertencer aos participantes, e a eles retornam na forma de benefícios previdenciários (basicamente o resgate, a complementação de aposentadoria e a pensão).

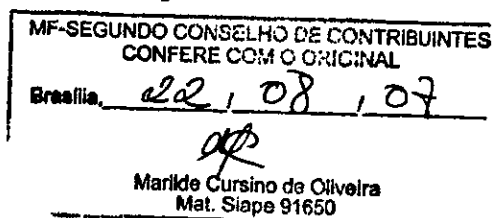
A atividade da entidade de previdência privada consiste, pois, na administração da reserva matemática.

Por influência histórica, a organização interna destas entidades é subdividida em planos: plano administrativo, plano previdenciário, plano de investimentos e, se o caso, plano assistencial.

Exatamente por causa da distorção de perspectiva criada pela Lei nº 9.718/98, a legislação foi paulatinamente evoluindo no sentido de aperfeiçoar a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, criando ou modificando os termos das “deduções” aplicáveis à base de cálculo, até chegar ao que existe hoje: tributa-se apenas a **parcela das contribuições destinada ao plano administrativo.**

Ou seja, apenas se trata como receita da prestação de serviços o montante que é recebido pelo plano administrativo, valor que sustenta a existência e o funcionamento da entidade, sendo utilizado para o pagamento de salários, despesas com matéria de uso e consumo, compra de equipamentos etc, inclusive para investimento!

O plano administrativo pode separar aquela parte dos valores que não precisou gastar, para fazer investimentos. Assim, transfere estes valores para o plano de investimentos, os quais retornarão ao plano administrativo quando for conveniente, para ser usado na manutenção da entidade.

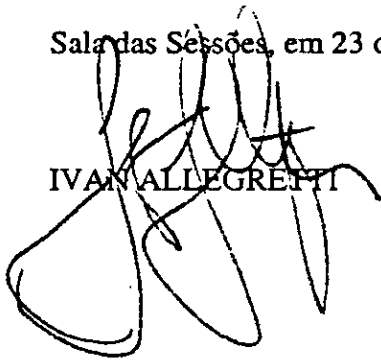


Estas receitas financeiras obtidas pelo plano previdenciário não podem ser alcançadas pela Contribuição do PIS e pela Cofins porque não configuram receita bruta da prestação de serviço, na esteira do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal.

Note-se que, em verdade, a sequência de “deduções” ou “exclusões” que ao longo do tempo fizeram chegar à base de cálculo que existe hoje, na verdade não são benefícios (!), mas uma adaptação necessária para chegar-se à única base de cálculo plausível para as entidades fechadas de previdência complementar: a parcela das contribuições destinadas ao plano administrativo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso, mantendo a exigência apenas quanto à parcela das contribuições destinadas ao plano administrativo, excluindo da base de cálculo as receitas financeiras.

Sala das Sessões, em 23 de maio de 2007.


IVAN ALLEGRETTI

...SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília	22, 08, 07
	
Marilda Cursino de Oliveira	
Mat. Slape 91650	