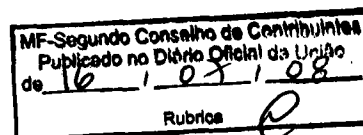




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10166.014236/2003-45
Recurso nº	126.815 Voluntário
Matéria	PIS
Acórdão nº	202-17.656
Sessão de	25 de janeiro de 2007
Recorrente	BB-PREVIDÊNCIA - FUNDO DE PENSÃO BANCO DO BRASIL
Recorrida	DRJ em Brasília - DF



Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/1998 a 31/10/2003

Ementa: RECEITA FINANCEIRA.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins é o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e mercadorias e serviços, afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal em 09/11/2005, transitada em julgado em 29/09/2006.

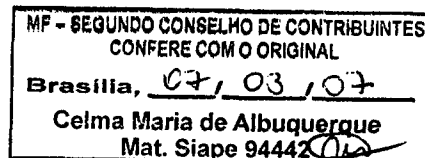
Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

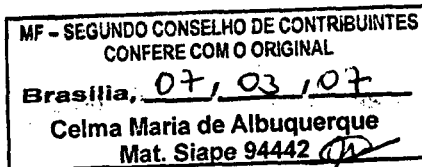
ACORDAM os ~~Membros~~ da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Nadja Rodrigues Romero.


ANTONIO CARLOS ATULIM
Presidente


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA
Relatora



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gustavo Kelly Alencar, Simone Dias Musa (Suplente), Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martinez López.



Relatório

Trata-se de recurso voluntário oferecido contra decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF.

Consoante narrativa do auto de infração (fl. 14) a resistência ao feito fiscal situa-se na exigência da contribuição em tela sobre os valores correspondentes às transferências inter-programas efetuadas, inexistindo *“previsão legal para que as receitas de aplicações financeiras dos programas administrativos e assistencial sejam excluídas da base de cálculo da contribuição”*. E que a fiscalizada utilizou como base de cálculo exclusivamente os recursos contabilizados nas contas do Programa Administrativo, relativos ao custeio da administração/gerenciamento dos planos previdenciários, afastando as movimentações ocorridas a título de transferência inter-programas.

A autuação está composta de duas partes:

1ª - relativa à falta de recolhimento da contribuição para o PIS, em razão da não inclusão na base de cálculo de valores que a fiscalização entende devam compô-la, correspondente ao período de apuração de 01/02/1999 a 31/12/2001;

2ª - relativa à diferença constatada entre os valores escriturados e os valores declarados e pagos, correspondente ao período de apuração de 01/01/2002 a 31/10/2003.

Na impugnação, a autuada destaca que tanto o primeiro item quanto o segundo dizem respeito à inclusão na base de cálculo de valores decorrentes de transferência inter-programas, os quais entende não serem passíveis de tal inclusão por não se constituírem em receitas, mas, ao contrário, se referirem a ressarcimento de despesas realizadas em razão do pagamento de despesas para obtenção de rendimentos de aplicação financeira.

Ou seja, não compõem a base de cálculo do PIS os valores transferidos para o Programa Administrativo pelo Programa Previdenciário, em razão de ressarcimento de despesas com investimentos, devidas por este último, porém assumidas pelo Programa Administrativo no momento de repasse, pelo Programa Investimentos, dos rendimentos auferidos.

Em relação ao segundo item, informa o relatório da decisão recorrida que a autuada requereu a dedução dos valores já pagos dos valores exigidos no auto de infração.

Analisando os argumentos de defesa, a Turma Julgadora proferiu decisão escorçada na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: Entidades Fechadas de Previdência Privada- Incidência do PIS e da COFINS.

As contribuições para o Pis/Pasep e a Cofins, devidas pelas entidades fechadas de previdência privada, são calculadas com base no seu faturamento, entendido como 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.

Exclusões ou Deduções da Base de Cálculo.

Na apuração da base de cálculo das contribuições, as entidades fechadas de previdência privada podem excluir ou deduzir da receita bruta, dentre outras, o valor da parcela das contribuições destinado à constituição de previsões ou reservas técnicas e os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras de recursos destinados a pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates, sendo vedada à dedução de qualquer despesa administrativa.

Lançamento Procedente”.

A referida decisão arrimou-se nas normas que regem a matéria para afastar a pretensão da então impugnante de cancelamento da exigência fiscal e mais nos seguintes fundamentos (fl. 939):

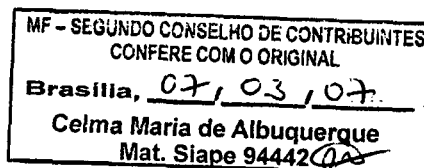
“Assim, por falta de previsão legal, a reclamante não pode excluir da base de cálculo das contribuições (Pis/Pasep e Cofins), os valores transferidos do Programa Previdencial para o Programa Administrativo, pois este se destina à manutenção da entidade, assim como as receitas das aplicações financeiras do programa administrativo e assistencial. As parcelas que podem ser excluídas dizem respeito tão-somente ao programa previdencial.”

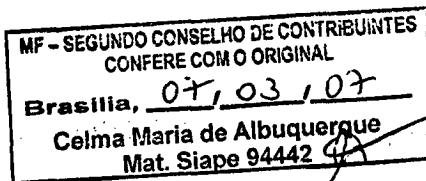
Cientificada da decisão em 12/04/2004, a interessada apresentou recurso voluntário a este Conselho de Contribuintes em 11/05/2004, com as mesmas razões de discordância da manutenção do feito fiscal postas na impugnação, quais sejam: 1) que a base de cálculo apurada pelo Fisco refere-se aos fatos geradores compreendidos entre janeiro de 1998 e dezembro de 2003; 2) que a base de cálculo utilizada foi composta apenas dos recursos contabilizados no Programa Administrativo para fins de custeio/gerenciamento dos planos previdenciários, acrescido dos rendimentos destes recursos administrados pela BB-DTVM; 3) que a BB-DTVM gerencia a carteira de investimentos constituída de recursos dos programas administrativo e previdenciário, cujos rendimentos retornam proporcionalmente a cada programa, sendo que, num primeiro momento, o Programa Administrativo é que custeia as despesas incorridas, a título de despesas relativas às carteiras de renda fixa e variável, sobre os ativos totais aplicados; 4) aduz que as referidas transferências não se enquadram no conceito de receita de que trata o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98; 5) que as alterações promovidas na base de cálculo pela Lei nº 9.718/98 afrontam a Constituição e a Lei Complementar nº 70/91.

Alfim pede o cancelamento do auto de infração, em seu valor integral, por não caracterizar hipótese de incidência do tributo.

A recorrente promoveu o recolhimento de 30% do valor devido, a título de garantia de instância, conforme consta à fl. 964.

É o Relatório.





Voto

Conselheira MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA, Relatora

O recurso voluntário atende aos requisitos legais exigidos para sua admissibilidade e conhecimento.

As alegações de defesa resumem-se ao fato de as transferências inter-programas não corresponderem ao conceito de receita e da inconstitucional alteração da base de cálculo pela Lei nº 9.718/98.

Os valores insertos na base de cálculo pela fiscalização dizem respeito às despesas incorridas pelo Programa Previdenciário, custeadas em um primeiro momento pelo Programa Administrativo, as quais foram, num segundo momento, transferidas daquele para este a título de ressarcimento de despesas.

Trata-se de despesas relativas a receita de investimentos. Assim, é silogístico concluir que tais despesas estão insertas no rendimento bruto de aplicações financeiras, sendo, portanto, parcela que compõe a receita financeira total, antes da dedução das despesas necessárias à sua obtenção.

Também a fiscalização, no auto de infração, à fl. 14, é taxativa em afirmar que *"não há previsão legal para que as receitas de aplicações financeiras dos programas administrativos e assistencial sejam excluídas da base de cálculo da contribuição"*.

Identificada a origem dos valores tributados pela fiscalização – despesas necessárias à obtenção de receita financeira pela aplicação de valores oriundos do Programa Previdenciário – têm-se que a parcela agregada pela fiscalização à base de cálculo originariamente apurada pela recorrente refere-se, efetivamente, a receita de aplicação financeira, independente da motivação que tenha conduzido à movimentação inter-programas.

Cabe ressaltar, quanto ao segundo item, a afirmação contida no voto condutor da decisão recorrida, como segue:

"quanto à pretensão de que sejam deduzidos recolhimentos efetuados no período de janeiro de 1998 a janeiro de 1999, vale registrar que na apuração da contribuição exigida no auto de infração, o Fiscal autuante retrata diferenças entre valores escriturados e declarados e/ou pagos, vale dizer, as diferenças representam valores devidos de contribuição incidentes sobre receitas que não integraram a base de cálculo da contribuição apurada pela contribuinte em sua declaração; portanto, os pagamentos efetuados são devidos e não podem ser excluídos do lançamento de ofício".

Ocorre que, em relação a este item, assim se manifestou a recorrente, tanto na impugnação (fl. 905) quanto no recurso voluntário (fl. 957):

"Finalmente, requer-se a exclusão da base de cálculo apresentada dos pagamentos realizados no período de janeiro/1998 a janeiro/1999, não observados pelo Fisco, conforme comprovantes anexos (doc. Anexo)." (grifo do original)

Apreciando primeiramente esta questão, entendo que as dúvidas materiais relativas à liquidez e certeza do crédito tributário devem ser sanadas ainda na fase de instauração do litígio administrativo-fiscal, providência não adotada pela autoridade julgadora *a quo*.

Entretanto, o órgão administrativo responsável pelo cumprimento de qualquer decisão administrativa deve sempre observar os princípios insertos no art. 1º da Lei nº 9.784/99, mormente o que atine ao princípio da moralidade, excluindo do crédito tributário exigido os valores comprovadamente recolhidos e não computados no auto de infração. Tal dever de ofício encontra-se previsto no art. 145, inciso III, conjugado com art. 149, inciso VIII, ambos do CTN.

Os argumentos da recorrente, tanto numa quanto noutra peça de defesa, aplicam-se univocamente às duas vertentes da autuação por considerar que ambas têm a mesma origem – não inclusão na base de cálculo de valores que ingressaram no Programa Administrativo a título de ressarcimento de despesas de investimento.

Desse modo, serão apreciados de forma unitária os dois itens que compõem a autuação por possuírem o mesmo fundamento legal.

Tratando-se, como afirma a fiscalização, de inexistência de previsão legal para exclusão de receitas de aplicação financeira da base de cálculo, a apreciação da matéria se dá em momento posterior à ocorrência de importante modificação do cenário jurídico que atinge frontalmente a matéria em foco.

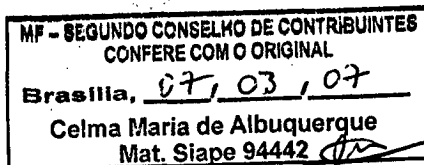
Portanto, entendo que as transferências inter-programas ocorridas em razão de ressarcimento de despesas incorridas no Programa de Investimentos referem-se, na verdade, a custos decorrentes de receitas financeiras. Assim, entendo, também, que por se tratar de valores que foram inseridos pela fiscalização no conceito de receita financeira, em razão do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, deve a matéria ser apreciada à luz da recente decisão proferida em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Refiro-me ao encerramento do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal – STF, relativo ao ar. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, o qual já se encontra transitado em julgado desde 29/09/2006.

O RE 390840/MG, apreciado na sessão plenária do Supremo Tribunal Federal de 09/11/2005, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, foi julgado e decidido consoante a seguinte ementa:

“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. Sobrepe-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

P



da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional n.º 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 n.º 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."

A decisão teve a seguinte votação:

"Decisão: O Tribunal, por unanimidade, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005."

No voto condutor da sentença, reproduzindo o art. 2º da Lei nº 9.718/98, no qual está definida base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins como sendo o faturamento, assim se manifesta do Ministro relator:

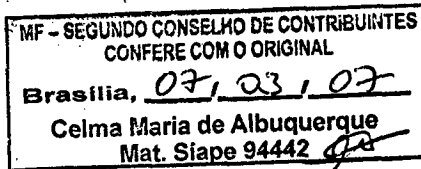
"Tivesse o legislador parado nessa disciplina, aludindo a faturamento sem dar-lhe, no campo da ficção jurídica, conotação discrepante da consagrada por doutrina e jurisprudência, ter-se-ia solução idêntica à concernente à Lei n.º 9.715/98. Tomar-se-ia o faturamento tal como veio a ser explicitado na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 1-1/DF, ou seja, a envolver o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços. Respeitado estaria o Diploma Maior ao estabelecer, no inciso I do artigo 195, o cálculo da contribuição para o financiamento da seguridade social devida pelo empregador, considerado o faturamento. Em última análise, ter-se-ia a observância da ordem natural das coisas, do conceito do instituto que é o faturamento, caminhando-se para o atendimento da jurisprudência desta Corte."

Após digressão acerca de decisões outras e passadas do Pretório Excelso, retoma o Ministro à Lei nº 9.718/98, completando:

"Então, após mencionar a jurisprudência da Corte sobre a valia dos institutos, dos vocábulos e expressões constantes dos textos constitucionais e legais e considerada a visão técnico-ve-nacular, volto à Lei n.º 9.718/98, salientando, como retratado acima, constar do artigo 2º a referência a faturamento. No artigo 3º, deu-se enfoque todo próprio, definição singular ao instituto faturamento, olvidando-se a dualidade faturamento e receita bruta de qualquer natureza, pouco importando a origem, em si, não estar revelada pela venda de mercadorias, de serviços, ou de mercadorias e serviços."

E continua, após reproduzir o texto do art. 3º:

C



"Não fosse o § 1º que se seguiu, ter-se-ia a observância da jurisprudência desta Corte, no que ficara explicitado, na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, a sinonímia dos vocábulos 'faturamento' e 'receita bruta'. Todavia, o § 1º veio a definir esta última de forma toda própria."

Após transcrever o § 1º do art. 3º, arremata:

"O passo mostrou-se demasiadamente largo, olvidando-se, por completo, não só a Lei Fundamental como também a interpretação desta já proclamada pelo Supremo Tribunal Federal. Fez-se incluir no conceito de receita bruta todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa, pouco importando a origem, em si, e a classificação que deva ser levada em conta sob o ângulo contábil."

Mais adiante conclui:

"A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. Daí a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98. Nessa parte, provejo o recurso extraordinário e com isso acolho o segundo pedido formulado na inicial, ou seja, para assentar como receita bruta ou faturamento o que decorra quer da venda de mercadorias, quer da venda de serviços ou de mercadorias e serviços, não se considerando receita de natureza diversa. Deixo de acolher o pleito de compensação de valores, porque não compôs o pedido inicial."

Este Conselho de Contribuintes possui larga experiência no trato com lides cujo mérito versava sobre matéria que o plenário do STF julgou inconstitucional, *incidenter tantum*, e que, no aguardo da Resolução do Senado Federal, manteve por muito tempo a exigência de tributo já reputado definitivamente inconstitucional ou mesmo ilegal, nos casos julgados pelo STJ.

Há que se aprender com a experiência. Não que se possa aqui decidir açodadamente após inaugurais decisões nesse sentido pelas Cortes Constitucional ou Legal. No caso em tela não é esta a circunstância. Trata-se de matéria que há muito vem gerando conflito entre o Fisco e os contribuintes, tendo sido alvo de sentenças judiciais de monta, contrárias aos interesses do Fisco. O volume dessas decisões atingiu seu ápice com a decisão do STF, a qual, publicada, transitou em julgado em 29 de setembro de 2006, sendo enviada pelo Presidente do STF ao Presidente do Senado Federal em 03/10/2006, em cumprimento ao disposto na Constituição Federal.

Portanto, entendo que não há a que resistir. O julgador administrativo tem como limite de decidir as normas legais em vigor, não lhe competindo apreciar inconstitucionalidades ou ilegalidades. Ao revés, a inconstitucionalidade do dispositivo fundador da autuação encontra-se declarada por sentença transitada em julgado pelo órgão designado pela Constituição da República, no art. 102, inciso III, alínea "a", a julgar causas decididas quando a decisão recorrida contrariar seus dispositivos ou declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal.

E, consoante dispõe o inciso I do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração

[Assinatura]

Pública Federal, nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o direito, devendo a Administração Pública, segundo dispõe o *caput*, obedecer, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Ademais, também não compete ao julgador administrativo dar sequência a exigência de crédito tributário que esteja arrimado em norma sabidamente afastada do mundo jurídico, com efeitos *ex tunc*, pela Corte Constitucional. Seria de extremo *non sense* e, mais do que isso, ofensivo aos princípios acima citados da Lei nº 9.784/99, manter a exigência tributária, remetendo o contribuinte a duas vertentes possíveis: ou socorrer-se da proteção judicial, levando os cofres públicos a pagar por essa teimosia irracional de exigir tributo indevido, via ônus da sucumbência ou, extinguindo o crédito tributário exigido, submeter-se à *via crucis* do *solve et repete*.

Nem uma nem outra. Na sutileza desse momento é que se justifica a existência de um tribunal administrativo. Não pode o julgador administrativo posicionado diante de tal circunstância deixar de enfrentar as vicissitudes de ter de um lado a lei formalmente ainda válida e eficaz, de outro a sentença transitada em julgado, proferida pelo Tribunal Maior do País, que mitiga, reduz, apequena o alcance pretendido pela lei no sentido de avançar sobre o patrimônio do particular.

Entendo estar na esfera de competência do julgador administrativo afastar a exigência tributária que se encontra sob sua apreciação, cuja inconstitucionalidade já tenha sido declarada, porém ainda não ampliada para os efeitos *erga omnes*, o que ocorrerá inexoravelmente por ser conduta formal de outro Poder, cuja atuação nem sempre está sincrônica com o tempo e a necessidade da sociedade, afastando, com isso, as inevitáveis ações judiciais e maiores embaraços para o tesouro nacional e para o contribuinte.

Desse modo, deve ser afastada a exigência relativa à contribuição para o PIS e à Cofins contida nos autos, porquanto relativas a receita financeira não inseridas na base de cálculo pela recorrente exatamente por entender inconstitucional o comando legal que determinava a tributação de tal parcela.

À época da lavratura do auto de infração outra não podia ter sido a atuação do autuante. Também agora, à época do julgamento, outra não pode ser a posição do julgador que não a de exonerar a exigência constituída.

Com essas considerações, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 25 de janeiro de 2007.


MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

