



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10166.014236/2003-45
Recurso nº 226.815 Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-001.113 – 3ª Turma
Sessão de 27 de setembro de 2010
Matéria PIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BB PREVIDÊNCIA - FUNDO DE PENSÃO BANCO DO BRASIL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

FATURAMENTO. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

O faturamento das entidades de previdência complementar compreende a totalidade de suas receitas decorrentes das atividades econômicas do seu objeto social e não apenas as receitas classificadas como serviços.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA FINANCEIRA. EXCLUSÃO.

As receitas financeiras decorrentes de aplicações em operações realizadas nos mercados de renda fixa e de renda variável integram a base de cálculo da contribuição para o PIS, sendo passível de exclusão apenas e tão somente a parcela destinada ao pagamento dos benefícios de aposentadoria, pecúlio e de resgates.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann (Relatora), que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres declarou-se impedido de votar.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

José Adão Vitorino de Moraes - Redator-Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Luciano Lopes de Almeida Moraes, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, José Adão Vitorino de Moraes, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Em face de a Conselheira Relatora não mais integrar a 3ª Turma da CSRF, aproveito o relatório lido em sessão e entregue à secretaria da CSRF, *verbis*:

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, com base em violação à legislação tributária.

O auto de infração foi lavrado tendo em vista o insuficiente recolhimento da Contribuição para o PIS, relativamente aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1998, 1999, 2000, 2001, 2002 e 2003, no valor total de R\$ 121.550,06.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 895/906 dos autos. A sua argumentação consiste no fato de que a diferença apontada pelo Fisco, em que se chegou à conclusão de recolhimento a menor do tributo em questão, fundamentou-se em base de cálculo errônea, porquanto considerou como receita recursos que, asseverou, não o são.

Explicou que, com base em contrato de gestão financeira firmado com a BB-DTVM, esta entidade presta serviços de administração de todos os seus ativos. Relatou que os recursos recebidos são, num primeiro momento, contabilizados em conta do Programa Previdencial. Parte desses valores são destinados ao Programa Administrativo, para fins de custeio e gerenciamento dos planos previdenciários. Outra parte destina-se ao Programa de Investimento. A taxa de administração paga à entidade administradora *“inicialmente é debitado na conta do Programa Administrativo e, posteriormente, o referido programa se ressarce, proporcionalmente, perante o Programa Investimento. Em seguida ao débito inicial na conta do Programa Administrativo, há um ingresso/crédito de valor (no Programa Administrativo) correspondente a uma parte das despesas com a taxa de administração pagas à BB-DTVM e, em contrapartida, debita-se o Programa Investimento”*.

O contribuinte, diante disso, sustentou que, ao contrário do que entendeu a fiscalização, referida “transferência interprograma” não constitui receita, por não consubstanciar acréscimo no seu ativo decorrente de venda de bens, prestação de serviços, rendimentos ou ganhos eventuais.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento julgou procedente o lançamento (fls. 930/939).

O contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 944/957 dos autos. Reiterou seus fundamentos já exposto na impugnação. No mais, reputou inconstitucional a ampliação da base de cálculo perpetrada pela Lei nº 9.718/98.

A antiga Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte (fls. 968/975), por

entender, com base em decisão do STF, inconstitucional o disposto no art. 3º, §1º, da lei nº 9.718/98. Eis a ementa da decisão:

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.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, desta forma, interpôs o presente recurso especial (fls. 979/990), com base na violação dos artigos 2º e 3º, *caput*, da Lei nº 9.718/98; artigo 2º, da MP nº 2.158-35/2001; e o art. 29 da IN SRF nº 247/2002, por parte da decisão proferida por maioria de votos.

Em primeiro lugar, alegou que o julgamento do STF, que serviu de esteio à decisão recorrida, na verdade, não retirou da base de cálculo do tributo versado nos autos as receitas financeiras. Teria, sim, apenas enfatizado a equivalência de faturamento e receita bruta, e definido que “*não é qualquer receita que pode ser considerada faturamento para fins de incidência da COFINS/PIS, mas apenas aquelas vinculadas à atividade mercantil típica da empresa*”.

Assim, arrematou a recorrente:

A descrição contida no plano de contas da contribuinte, reproduzido no auto de infração, diz que as receitas do Programa Administrativo se referem à prestação de serviços de convênios, administração de seguros, taxa de administração de empréstimos e, por sua vez, o Programa Assistencial registra ‘os atos e fatos referentes ao plano assistencial’ (fls. 13). Deflui-se que as receitas relacionadas nos Programas suso estão diretamente ligadas ao exercício da atividade empresarial da BB- Previdência, ou seja, decorrem de operações mercantis realizadas.

Às fls. 1000/1014, o contribuinte apresentou suas contra-razões. Defendeu a aplicação da decisão do STF ao caso. Por outro lado, aduziu que as “transferências interprogramas” não constituem receita nem faturamento.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator *ad hoc*

Para o fim de formalizar o voto vencido, adoto o voto lido em sessão e entregue pela relatora originária à secretaria da CSRF, *verbis*:

O presente recurso especial é tempestivo. Preenche, também, os demais requisitos de admissibilidade, pois que, tendo sido a decisão recorrida tomada por maioria de votos, a recorrente especificou como dispositivos legais violados os artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

O objeto recursal, em síntese, refere-se à discussão a respeito da inclusão ou não das chamadas “transferências interprogramas” na base de cálculo da contribuição ao PIS.

Antes de se entrar na análise concreta da questão, é relevante que se estabeleça um panorama legislativo e jurisprudencial acerca da base de cálculo da contribuição para o PIS, bem como da Cofins.

Pois bem. A redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, estabelecia como base de cálculo das contribuições em questão, especificamente, o faturamento. Eis o texto:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

I- dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Em 25/11/1998, com o advento da Lei nº 9.715 (conversão da MP 1.676), passou-se a definir, no que tange à base de cálculo da contribuição para o PIS, o faturamento como sendo a receita bruta, conforme considerada pela legislação do Imposto de Renda, à alíquota de 0,65%.

Por outro lado, e no mesmo sentido, assomou a Lei nº 9.718, de 27/11/1998, alterando-se a base de cálculo da Cofins, para abranger a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil que lhes fosse conferida, nos seguintes termos:

Art. 3º- O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

No dia 15/12/1998, sobreveio a Emenda Constitucional nº 20, conferindo nova redação ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

II - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Destarte, tem-se que, a partir da E.C nº 20/98, surgiu a possibilidade constitucional de incidência das contribuições em questão sobre a receita bruta.

Contudo, a E.C nº 20, que veio possibilitar a tributação sobre a receita bruta, data de **15/12/1998**. As leis nº 9.715 e 9.718, que ampliaram as bases de cálculo do PIS e da COFINS, respectivamente, são de **25/11/1998** e de **27/11/1998**.

Houve, em seguida, as seguintes inovações legislativas:

a) Lei nº 10.833/03 (conversão da MP nº 135, de 30/10/2003, que entrou em vigor noventa dias após a sua publicação)- trata da Cofins não-cumulativa.

b) Lei nº 10.637/2002 (conversão da MP nº 66, de 29/08/2002)- Trata do PIS não-cumulativo.

Ambas as leis vieram adequar a base de cálculo à nova disciplina inaugurada pela E.C nº 20/1998, referindo-se a “*todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica*”, porém incidindo tão-somente sobre os contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins sujeitos ao regime não-cumulativo.

Desta forma, tem-se que os contribuintes daquelas contribuições, com incidência cumulativa, continuam submetidos à disciplina anterior, conforme expressamente dispõem o artigo 10 da Lei nº 10.833/03 e o art. 8º da lei nº 10.637/2002.

Por outro lado, 09/11/2005, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 357.950-RS, declarando inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9718/98, diante do alargamento da base de cálculo da Cofins, de faturamento para receita bruta, a qualquer título.

No julgamento, o STF externou o seu posicionamento no sentido da inadmissibilidade, no ordenamento jurídico brasileiro, da chamada “*constitucionalidade superveniente*”, ratificando-se o entendimento de que a superveniente modificação do texto constitucional não importa em validação de norma infraconstitucional que, editada sob o fundamento da norma constitucional anterior, com ela chocava-se.

Para a Suprema Corte, o faturamento resume-se à receita bruta advinda da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços, e não toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica.

Assim, o STF considerou que a edição da EC nº 20/98 não veio validar ou legitimar a Lei nº 9.718/98, que ampliava a base de cálculo da Cofins em contraste

com o que dispunha o artigo 195, inciso I, da Constituição Federal, antes da sua modificação.

Pois bem. No acórdão recorrido, foi tido como premissa que os valores que foram objeto do lançamento tributário referem-se às receitas financeiras, anote-se parte do voto condutor do Acórdão:

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 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, às fls. 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.

...

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 9.718/98, deve a matéria ser apreciada à luz da recente decisão proferida em sessão plenária do Supremo Tribunal Federal.

No presente caso, ademais, tem-se que há um pagamento, por parte da contribuinte, à BB-DTVM à título de taxa de administração, cujo valor é debitado na conta do Programa Administrativo. Tal programa é ressarcido, posteriormente, pelo Programa Investimento. Quanto a este ressarcimento, que se constitui na chamada “transferência interprograma”, o fisco o entendeu como receita, componente da base de cálculo da contribuição para o PIS.

Além disso, no próprio termo de verificação fiscal, o agente lançador assumiu que tais supostas receitas seriam financeiras, como se verifica às fls. 14 dos autos:

7) As receitas de aplicações do programa de investimentos pertencem aos três programas que repassam recursos para serem aplicados, contudo apenas as receitas referentes ao programa previdencial podem ser excluídas na base de cálculo do PIS (vide item 4-b). Não há previsão legal para que as receitas das aplicações financeiras dos programas administrativo e assistencial sejam excluídas da base de cálculo da contribuição.

Como já referido, para o STF, somente integram a base de cálculo do PIS o faturamento, consistente nas receitas provenientes da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e serviços. Os valores concernentes às referidas transferências, por terem sido alocados como pertinentes a receitas financeiras, portanto, não podem compor, nos termos do entendimento do STF, a base de cálculo da contribuição em tela. Isto porque o conceito de receita financeira não se encaixa no conceito de faturamento.

A lição de Misabel Derzi, citado por Minatel, é neste sentido: “o faturamento real de uma empresa não pode incluir receitas financeiras e impostos incidentes sobre vendas que são meros repasses”.¹

Por outro lado, e consoante o meu entendimento, não há como se conceber tais transferências inter-programas como receitas, pois, conforme apresentado pela Recorrida o tratamento contábil de despesas dado à administração de carteiras de renda fixa e variável encontra expressa previsão no item 5.2 Despesas do Programa Administrativo. Como indicado no Capítulo IV “Normas Gerais” do Anexo E da Resolução CGPC 05/2002:

c) serão consideradas despesas específicas da Administração dos Investimentos as gestões de carteiras de Rendas Fixas e Variável, de Investimentos Imobiliários e de Operações com Participantes, remuneração, encargos e contingências trabalhistas, diárias e estadas ligadas ao pessoal da área de investimentos e outras inerentes à área.

Todavia, a classificação que foi dado a estes valores, no lançamento tributário, foi como receita financeira e, em consonância com os princípios da ampla defesa e do contraditório, não é possível, no curso do processo, alterar esta classificação. Por este motivo, o Acórdão recorrido, assim tratou tal receita e aplicou o entendimento do STF.

Deste modo, não há como dar guarida ao Recurso da Procuradoria da Fazenda Nacional, uma vez que, a sua pretensão implica na alteração dos fatos na forma que

¹ MINATEL, José Antonio. Conteúdo do Conceito de Receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 99.

foram descritos e relatados pela fiscalização e por tal motivo, não há como se adentrar no mérito da classificação dos valores objeto do lançamento (receita operacional, receita financeira ou despesa).

Por este motivo e por tudo mais do que consta do acórdão recorrido, deve o mesmo ser mantido em todos os seus termos.

Assim, nego provimento ao Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional.

José Adão Vitorino de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, Redator-Designado

Discordo da Ilustre Relatora somente quanto à exclusão das receitas decorrentes de aplicações financeiras contabilizadas sob a rubrica “transferências interprogramas” da base de cálculo da contribuição para o PIS.

As entidades de previdência complementar estão sujeitas à contribuição para o PIS nos termos da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que assim dispõe, *in verbis*:

*“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.*

(destaque não-original)

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...).

§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 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;

(...);

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

(...).

§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 os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas Processo nº 10166.014236/2003-45 Acórdão nº 9303-01.113 CSRF-T3 Fl. 1.024 9 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 § 5º, poderão excluir ou deduzir:

(Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...);

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.

(...).”

Ora, de conformidade com este diploma legal e a própria interessada (BB Previdência) reconheceu nos autos que as receitas financeiras contabilizadas sob a rubrica “transferência interprograma” decorrem de contrato de gestão financeira firmado com a BB-DTVM que presta serviços de administração de todos os seus ativos. Tais receitas não estão elencadas no dispositivo legal transcrito acima dentre aquelas passíveis de dedução.

Conforme demonstrado e segundo o inciso III do §6º, c/c o §7º, ambos do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, transcritos acima, as receitas financeiras cujas deduções da base de cálculo da contribuição para o PIS restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

Ressalte-se, ainda, que o faturamento das instituições financeiras corresponde à soma de todas as receitas decorrentes das atividades econômicas do seu objeto social, ou seja, suas receitas operacionais, dentre elas as financeiras.

Assim, a decisão do Supremo do Supremo Tribunal Federal (STF) proferida nos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG em que reconheceu a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, que havia ampliado a base de cálculo do PIS e da Cofins, não se aplica ao presente caso.

Naquele julgamento o Ilmo. Sr. Ministro Cezar Peluzo do STF, assim, definiu faturamento:

*“Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da **COFINS** são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furtar à tributação.” (grifo não-original).*

Ainda, segundo o Ilmo. Ministro, *“se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas **financeiras**, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de ‘receita bruta igual a faturamento’”*. (grifo não-original)

Dessa forma, independentemente do julgamento do STF que julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, dentre elas as entidades de previdência privada, estão sujeitas a esta contribuição nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, art. 2º, ou seja, sobre o seu faturamento mensal correspondente à soma de todas as receitas oriundas de sua atividade típica decorrente de seu objeto social.

Em face do exposto e de tudo o mais que dos autos consta, voto pelo provimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

José Adão Vitorino de Moraes