



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10480.005909/00-16
Recurso nº 176.979 Voluntário
Acórdão nº **3102-00.788 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 30 de setembro de 2010
Matéria Contribuição para o PIS
Recorrente BANDEPREV PANDEPE PREVIDÊNCIA SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/1999

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público-PIS/PASEP devida pelas entidades de previdência privada abertas ou fechadas tem como base de cálculo o faturamento mensal, admitidas as deduções previstas em lei.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Redator Designado. Vencidos os conselheiros Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora, Leonardo Mussi e Nanci Gama. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente

Beatriz Veríssimo de Sena – Relatora

Ricardo Paulo Rosa – Redator Designado

Participaram do julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo de Guerra e Castro, Ricardo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Leonardo Mussi e Nanci Gama.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra Bandeprev Bandepe Previdência Social para a exigência de crédito tributário não recolhido sobre a receita, mas sim sobre a folha de pagamento.

Por bem tratar os fatos e o direito concernente à lide, adoto parte do relatório proferido pela DRJ:

O procedimento fiscal que concluiu com o lançamento do crédito tributário acima, conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fl. 02, é derivado da falta de recolhimento da contribuição, sendo o valor apurado conforme a receita bruta depois de feitas as exclusões e adições previstas na legislação vigente. Conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal, fl. 05, foi constatado que a empresa, a partir de fevereiro de 1999, quando passou a ser devida referida contribuição vinha procedendo ao recolhimento somente sobre a folha de pagamento, e não sobre as receitas, como manda a legislação vigente, dessa forma, efetuou-se o lançamento das diferenças levantadas na sua escrita contábil, depois de feitas as deduções e exclusões na forma da lei.

Inconformada com o auto de infração apresenta a contribuinte sua impugnação, às fls. 15 a 26 com as seguintes razões de defesa a seguir sucintamente expostas:

1) indica a tempestividade da impugnação apresentada;

2) Efetua um breve histórico da Contribuição para o PIS, iniciando com a L.C. 7/70, para concluir que não deve qualquer quantia referente à contribuição não lhe restando outra alternativa senão apresentar a presente impugnação.

3) como preliminar, indica a nulidade do auto de infração por erro no enquadramento legal, efetuando transcrição da legislação e a indicação de que, sendo a impugnante, entidade fechada de previdência privada, sem fins lucrativos, regidos pela Lei nº 64351/77 e pelo Decreto nº 81.240/78, que a regulamentou, se situa na faixa de contribuição, 1% incidente

sobre a folha de salários, prevista tanto no Regulamento do PIS quanto na Lei nº 9715/98, art. 20, inciso II, c/c art. 80, inciso II como transcrito;

Prossegue, indicando que a Receita Federal por meio de seu Auditor deduziu que se enquadrava nas demais pessoas jurídicas de direito privado, a ponto de que sua contribuição para o PIS incidir sobre o faturamento a 0,65%, enquadrando-a na base de cálculo definida no art. 2º, I, c/c o art. 8º, I, ambos da lei 9715/98, que dizem respeito às demais pessoas jurídicas de direito privado; assim, o auto de infração é nulo de pleno direito por não conter o correto enquadramento legal, afrontando inclusive o princípio da motivação dos atos administrativos.

Discorre sobre o tema indicando que a necessidade da correta e exata indicação pelo auto de infração do dispositivo legal tido como afrontado resulta ainda, do próprio Decreto nº 70.235/72, eis que no seu art. 10 I IV, estabelece que todo e qualquer auto de infração deverá conter tal indicação; a indicação errada do dispositivo legal supostamente infringido desatende a toda evidência a determinação contida no referido Decreto; transcreve ementa de decisão judicial;

4) o auto de infração apontou violação aos arts. 2º e 3º, da Lei nº 9718/98, que transcreve; sobre o conceito de faturamento mensal, já restou solidificado o entendimento jurisprudencial segundo o qual alcança todas as vendas inclusive a prazo, mas não atinge todas as receitas; significando dizer que a expressão faturamento se restringe tão-somente às receitas decorrentes de vendas; a Lei 9718/98 alterou a base de cálculo da contribuição e malferiu sua base constitucional, isto porque a Constituição Federal de 1988 autorizava a instituição de tributo sobre o faturamento e não sobre todas as receitas da pessoa jurídica; a Constituição Federal necessitou ser adaptada à Lei 9718/98, o fazendo por meio da Emenda Constitucional — E.C. nº 20, de 16/12/98; não teve, entretanto, a E.C. nº 20/98 efeitos retroativos, a ponto de reverter a inconstitucionalidade da qual a Lei 9718/98 já padecia; qualquer situação inconstitucional não poderá ser constitucionalizada sob pena de malferir o princípio da segurança das relações jurídicas que deve conformar a produção legislativa e nortear o aplicador da lei;

Conclui, indicando que o presente auto de infração levou em conta dispositivos da Lei 9718/98 deve ser desconstituído.

5) Discorre sobre a ausência de faturamento ou receita da impugnante que possa ser tributada pelo PIS, expondo, que, sendo entidade fechada de previdência privada sem fins lucrativos, é regida pela Lei 6433/77 e pelo Decreto n 81240/78 que a regulamentou; além de aprovar o estatuto da impugnante, o Ministério da Previdência e Assistência Social autorizou o seu funcionamento como entidade fechada de previdência privada, passando a revestir a qualidade de órgão complementar do

sistema oficial de previdência e assistência social a teor do art. 34 da Lei 6435/77.

7) Prossegue, expondo que a Lei 6435/77, Art. 39, § 3º refere-se ao texto constitucional de 1967, que outorgava imunidade tributária às instituições de assistência social, sendo certo que seu teor foi recepcionado pela Constituição Federal em seu art. 150, VI;

8) como a impugnante não tem fins lucrativos não apresenta em suas contas, títulos contábeis que possam ser denominados de faturamento ou de receitas, tomados esses termos em acepção mercantil;

9) discorre sobre o art. 3º do § 1º da Lei 9718/98, quando ao referir-se a faturamento, indica que o conceito de faturamento foi alargado ilegitimamente para abranger receita bruta da pessoa jurídica, valendo a pena externar o verdadeiro sentido das expressões "irrelevantes os tipos de atividades" e "a classificação contábil adotada para as receitas", para fins de se obter a verdadeira base de cálculo do mencionado tributo. Prossegue transcrevendo a Lei 9718/98, art 3º, § 6º, III, com a redação dada pela M.P. 1991/2000, concluindo que não incide o PIS sobre os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras e que são todas destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates, isso porque todos os rendimentos financeiros auferidos pelas EFPPs visam a tais finalidades de pagamento de aposentadorias, pensões, pecúlios e resgates, nem as contribuições vertidas para as EFPPs por seus participantes e pelas empresas patrocinadoras podem ser consideradas receitas para fins de tributação do PIS.;

10) Discursa sobre o conceito técnico de receita, indicando que, com relação as EFPPs dá-se a formação não onerosa de capital, com recursos de terceiros, obrigando-se o gestor a aplicá-lo, para satisfazer benefícios futuros, pelo regime de capitalização, em prol dos segurados; o acréscimo patrimonial gerado pelo fluxo de receitas deve ficar a disposição do titular. No caso das EFPPs não são elas titulares dos capitais e receitas delas derivadas, são gestoras de poupanças alheias para fins previdenciários e assistenciais sem intuito de lucro. A tributação das reservas e aplicações da EFPPs diminuiria o capital da previdência privada fechada complementar da previdência oficial em evidente contra-senso finalístico. Conclui, indicando que o faturamento ou receitas da impugnante deve ser excluído da base de cálculo do PIS a teor da Lei 9718/98, art. 3º, § 6º, III, com a redação dada pela M.P. 1991/2000;

11) A r. turma do STJ julgou inconstitucional a Taxa SELIC para fins tributários, tendo como ponto nodal o fato de que ela não poderia ter sido criada por regulamentos do Banco Central, mas apenas por lei. Elenca argumentos utilizados na decisão para afastar a utilização da mencionada taxa;

12) Conclui, requerendo seja desconstituído o auto de infração seja em razão da nulidade gerada pelo errôneo enquadramento frente à Lei 9715/98, seja em face da flagrante inconstitucionalidade da Lei 9718/98, e, em razão da ausência de faturamento ou receita que possa sujeitá-la á tributação do PIS; requer a desconstituição da autuação em face de inconstitucionalidade da utilização da taxa SELIC para fins tributários;

Remetidos os autos à apreciação da DRJ, o lançamento foi julgado procedente, por meio de acórdão assim ementado (fls. 82-83):

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/1999

*Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
PRELIMINAR DE NULIDADE.*

Estando os atos administrativos, consubstanciadores do lançamento, revestidos de suas formalidades essenciais, não se há que falar em nulidade do procedimento fiscal.

PIS. BASE DE CÁLCULO

É devida a contribuição apurada em procedimento fiscal, baseada na escrita contábil depois de feitas as deduções e exclusões determinadas na legislação pertinente.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, como também a atividade administrativa de julgamento pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

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-lhe execução.

JUROS DE MORA. APLICABILIDADE DA TAXA SELIC

Sobre os débitos tributários para com a União, não pagos nos prazos previstos em lei, aplicam-se juros de mora, calculados com base na taxa SELIC.

Lançamento Procedente

Contra a decisão da DRJ o Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual reiterou, em síntese, os argumentos já expostos na impugnação.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora.

O recurso voluntário preenche os requisitos extrínsecos de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

Depreende-se dos documentos juntados com a sua impugnação que Contribuinte é entidade de previdência complementar (previdência fechada). De acordo com o art. 4º, § 1º, da Lei n. 6.435/1977, as entidades de previdência privada são, necessariamente, entidades sem fins lucrativos, *in verbis*:

Art. 4º Para os efeitos da presente Lei, as entidades de previdência privada são classificadas:

I - de acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios, em:

a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos.

§ 1º As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.

§ 2º Para os efeitos desta Lei, são equiparáveis aos empregados de empresas patrocinadoras os seus gerentes, os diretores e conselheiros ocupantes de cargos eletivos, bem como os empregados e respectivos dirigentes de fundações ou outras

entidades de natureza autônoma, organizadas pelas patrocinadoras.

§ 3º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos diretores e conselheiros das empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações vinculadas à Administração Pública.

§ 4º Às empresas equiparam-se entidades sem fins lucrativos, assistenciais, educacionais ou religiosas, podendo os planos destas incluir os seus empregados e os religiosos que as servem.

(destaque nosso)

A natureza jurídica das entidades de previdência complementar fechadas foi corroborada pelo art. 31, § 1º, da Lei Complementar n 109/2001, atualmente em vigor:

Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

(...) (destaque nosso)

A época do fato gerador (ano de 1999), vigorava a Lei n. 9715/1998, originária da conversão da Medida Provisória 1.212, de 29/11/1995, e suas reedições. De acordo com o art. 2º da Lei 9.715/1998 (que foi revogado apenas em 2001, pela Medida Provisória n. 2.158-35), a contribuição para o PIS/PASEP das entidades sem fins lucrativos era apurada sobre a folha de salários.

Transcreve-se a redação original do art. 2º da Lei n. 9.715/1998, para melhor ilustrar a questão:

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários;

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

§ 1º As sociedades cooperativas, além da contribuição sobre a folha de pagamento mensal, pagarão, também, a contribuição calculada na forma do inciso I, em relação às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados.

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II deste artigo os valores correspondentes à folha de pagamento das instituições ali referidas, custeadas com recursos originários dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social.

§ 3º Para determinação da base de cálculo, não se incluem, entre as receitas das autarquias, os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

§ 4º Não se incluem, igualmente, na base de cálculo da contribuição das empresas públicas e das sociedades de economia mista, os recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União.

§ 5º O disposto nos §§ 2º, 3º e 4º somente se aplica a partir de 1º de novembro de 1996.

§ 6º A Secretaria do Tesouro Nacional efetuará a retenção da contribuição para o PIS/PASEP, devida sobre o valor das transferências de que trata o inciso III.

(destaque nosso)

Por isso, incorreto, de fato, o lançamento, na medida em que deixa de observar a natureza jurídica do Contribuinte – entidade sem fins lucrativos – e a legislação aplicável a época. Para o período lançado, aplica-se o critério material para o recolhimento de PIS/PASEP de 1% (um por cento) sobre a folha de salário.

Há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido.

RECURSO ESPECIAL CONTRIBUINTE. DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. COOPERATIVAS. LEI COMPLEMENTAR N. 7/70.

RESOLUÇÃO N. 174/71 DO CONSELHO MONETÁRIO NACIONAL. ALÍQUOTA DE 1% SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS MENSAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

Não poderia mera resolução do Conselho Monetário Nacional fixar elementos essenciais da contribuição, já que, se a Lei Complementar, ao estabelecer normas gerais sobre a contribuição para o PIS, determina que tal ou qual definição deverá ser feita “na forma da lei”, deverá ela ser levada a efeito por lei ordinária e não por resolução, pois que, em matéria tributária, vigora o princípio da legalidade estrita.

O poder regulamentar concedido pela citada Lei Complementar à Caixa Econômica Federal, sob a aprovação do Conselho Monetário Nacional, restringe-se, como se depreende da simples leitura do artigo 11 daquele dispositivo, a normas para o “recolhimento e a distribuição dos recursos, assim como as diretrizes e os critérios para a sua aplicação”.

Os Decretos ns. 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal e tiveram sua eficácia suspensa pela Resolução n. 49/95 do Senado Federal.

Tal entendimento somente poderá ser aplicado até o início da vigência da Medida Provisória n. 1.212, de 28 de novembro de 1995, respeitado o disposto no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal, a qual prevê, expressamente, que “a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente” (art. 2º) “pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista, inclusive as fundações, com base na folha de salários” (art. 2º, inciso II), e será calculada com base na alíquota de “um por cento sobre a folha de salários” (art. 8º, inciso II).

Recurso especial da contribuinte parcialmente conhecido e provido, em parte, para declarar apenas a inexigibilidade da Contribuição para o PIS sobre a folha de pagamento mensal, restringindo-se, ainda, essa declaração, ao advento da Medida Provisória n. 1.212/95.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS.

ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS. COOPERATIVAS. ATOS NÃO-COPERATIVOS.

LEI COMPLEMENTAR N. 7/70. APLICABILIDADE.

Impõe-se considerar que, não obstante as resoluções impugnadas não sejam válidas em face da Lei Complementar n. 7/70, esta, por outro lado, tem plena aplicação, motivo pelo qual pode ser cobrada das cooperativas tanto a contribuição para o PIS sobre o faturamento, quando exercerem atividades lucrativas (atos não cooperativos), nos termos do artigo 3º, letra “b”, como aquela calculada com base no imposto de renda devido pelo faturamento obtido com essas atividades, como dispõe a letra “a” do citado dispositivo, em decorrência da interpretação do artigo 111 da Lei n. 5.764/71.

Recurso especial da Fazenda Nacional provido, para declarar a incidência do PIS nos chamados "atos não-cooperativos".

(REsp 426.701/RS, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2004, DJ 13/06/2005 p. 229 – destaque nosso)

Isto posto, **dou provimento integral ao recurso voluntário.**

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2010.

Relatora Beatriz Veríssimo de Sena

Voto Vencedor

Trata-se de auto de infração correspondente à diferença apurada nos recolhimentos efetuados pela empresa a título de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP.

A época do fato gerador, ano de 1999, vigorava a Lei 9.715/98, apenas revogada pela MP 2.158/01, mas não no ano de 2001, e sim em edição anterior, datada de julho de 1999, com efeitos determinados a partir de 09/1999.

A Lei 9.715/98 dispunha sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP. Em seu art. 2º determinava três diferentes bases de cálculo, dentre elas, a que incidiria sobre a folha de salários, nos seguintes termos.

Art. 2º A contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

II - pelas entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salários

III - pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Como precisamente apontado no voto vencido da i. Conselheira Relatora, as entidades de previdência privada são, por força de Lei, necessariamente sem fins lucrativos.

Mais tarde, a Lei 9.718/98 dispôs amplamente sobre a mesma matéria, revendo a base de cálculo das pessoas jurídicas de direito privado.

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.

Embora a cronologia dos fatos e os enunciados legais levem a entender que a base de cálculo determinada pelo artigo 2º, inciso II, da Lei 9.715/98 fora revogado pela Lei 9.718/98, o fato é que, como já mencionado acima, a MP 1.858-6, de 29/07/99 – última edição como MP 2158-35, determinou que apenas a partir de 28 de setembro de 1999 o inciso II do artigo 2º da Lei 9.715/98 considera-se revogado.

Art. 93. Ficam revogados:

I - a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998;

(...)

Noutro giro, há outras disposições contidas na MP 2.158/01 que merecem ser levadas em consideração. Primeiro, o artigo 13 da MP determina recolhimento com base na folha de pagamento para certas entidades, mas não para as entidades de previdência privada.

Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades:

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Segundo, seu artigo 1º refere-se textualmente à alíquota incidente no caso das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dentre elas as entidades de previdência privada.

Art. 1º A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

Lei 8.212/91.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

§ 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. (grifos meus)

O assunto foi objeto de exame pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo recebido a orientação consignada no Parecer Cosit ° 44/2000, com o seguinte teor.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - BASE DE CÁLCULO DA COFINS

Entidade de previdência privada aberta ou fechada está obrigada a contribuir para a COFINS com base na receita bruta mensal.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.435/1977; Lei nº 9.701/1998; Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º; Medida Provisória nº 1.807/1999, e reedições, atual nº 2.037-22/2000.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Entidade de previdência privada aberta ou fechada está obrigada a contribuir para o PIS/PASEP com base na receita bruta mensal.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.435/1977; Lei nº 9.701/1998; Lei nº 9.718/1998, arts. 2º e 3º; Medida Provisória nº 1.807/1999, e reedições, atual nº 2.037-22/2000.

RELATÓRIO

A interessada, entidade de previdência privada, constituída na forma do art. 4º, II, b c/c art.5º, II ambos da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1997, entendendo estar amparada pelo disposto no art. 13, IV c/c art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, atual Medida Provisória nº 2.037-22, 26 de setembro de 2000, vinha recolhendo a contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários, enquanto recolhia a COFINS somente sobre as receitas que não decorriam de suas atividades próprias. Isto posto, formulou consulta à SRRF/ 7ª RF, com vistas a obter dispensa da obrigação de preencher a planilha a que se refere a Instrução Normativa SRF nº 047, 28 de abril de 1999, exigência esta apresentada à entidade pela DEINF – Delegacia Especial de Instituições Financeiras. Da consulta, pretendeu ainda que fosse reconhecida, como correta, a forma de apuração e recolhimento das referidas contribuições, com base nos citados dispositivos (a partir da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/1999).

2. A Disit da SRRF/ 7ª RF solucionou a consulta por meio da Decisão nº 355, de 27 de dezembro de 1999, respondendo que “enquanto atendidas as condições do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, (...) as associações pagarão a contribuição para o PIS/PASEP com base na folha de salários, à alíquota de 1% (um por cento) e que são isentas da COFINS as receitas que decorram de suas atividades próprias”. Quanto à planilha constante do anexo II, da IN/SRF nº 047/1999, determinou que esta seria preenchida, para efeitos de apuração da COFINS, devendo-se informar apenas as “receitas que não decorrerem de suas atividades próprias, se houver”.

3. Ao tomar conhecimento da Decisão nº 120, de 19 de novembro de 1999, da Disit da SRRF da 9ª RF, conflitante com a solução supra, a chefe da Disit da SRRF/7ª RF interpôs à COSIT, de ofício, “representação de divergência” (art. 12, § 5º da Instrução Normativa SRF nº 002, de 9 de janeiro de 1997 e art. 48, § 9º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996) para uniformizar o entendimento.

FUNDAMENTOS LEGAIS

4. De um lado, a Disit da SRRF/ 9ª RF (Decisão nº 120/1999) decidiu que estando as sociedades de previdência privada (abertas e fechadas) **no rol de entidades citadas no § 1º, do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, devem contribuir para o PIS/PASEP e COFINS com base na receita bruta, vez que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, reputa “*irrelevantes o tipo de atividade ... e a classificação contábil adotada para as receitas*” (art. 3º, § 1º), além de referir-se expressamente às pessoas jurídicas citadas no § 1º, do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, ao admitir hipóteses de “*exclusões e deduções*” na determinação da base de cálculo (art. 3º, § 5º).

5. A Disit da SRRF/ 9ª RF reforça sua tese, aduzindo que o § 6º, do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, prevê, em seu inciso III, a exclusão da base de cálculo dos "*rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates*", **sendo esta hipótese admitida especificamente para as entidades de previdência privada abertas e fechadas**(§ 6º acrescentado pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, mantido em suas reedições, até a atual Medida Provisória nº 2.037-22/2000).

6. Noutra vertente, a Disit da SRRF/ 7ª RF (Decisão nº 355/1999) reconhece que, em sendo sociedade civil de previdência privada sem fins lucrativos, enquadra-se a consulente na hipótese contida no inciso IV, do art. 13 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições.

7. Destarte e observado o texto do art. 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estaria - no entendimento exarado na decisão da Disit da SRRF/ 7ª RF - implementada a condição necessária ao seu enquadramento entre as entidades contribuintes do PIS/PASEP sobre a folha de salários e, concomitantemente, isentas da COFINS em relação às receitas decorrentes de suas atividades próprias.

8. Estas as razões pelas quais a Disit da SRRF/7ª RF - dando à consulta solução divergente daquela decisão editada pela Disit da SRRF/ 9ª RF - conclui declarando que a consulente enquadra-se nas hipóteses previstas no art. 13, IV c/c com o art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições, relativamente as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

9. Da análise da legislação pertinente ao assunto, observa-se que com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, e das Emendas Constitucionais nº. 10, de 4 de março de 1996, e nº 17, de 22 de novembro de 1997, o legislador ao exercer o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as **entidades de previdência privada abertas e fechadas**, deveriam contribuir para o PIS/PASEP, mediante aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, com base na receita bruta operacional, nos exercícios financeiros de 1994 a 1999. Com a edição da Medida Provisória nº 1.807, de 28/01/1999, referida alíquota ficou reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento.

9.1 Igualmente, ao regular as disposições das citadas emendas constitucionais sobre o regime das contribuições devidas pelas referidas pessoas jurídicas, o texto da Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994, fez menção expressa aos contribuintes de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991. Tal referência se repetiu em todas as reedições daquela Medida Provisória, até a edição da de nº 1.674-57/1998, convertida na Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998.

10. Entretanto, o art. 13, da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, atualmente Medida Provisória nº 2.037-22/2000, não faz qualquer menção a **aquele rol de entidades e, desta forma, não se refere às entidades de**

previdência privada abertas e fechadas, o que as exclui do regime de contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, ficando, conseqüentemente, também excluídas da isenção da COFINS quanto às receitas relativas às suas atividades próprias.

11. Até o advento da Lei nº 9.718/1998, as entidades de previdência privada abertas e fechadas **não** estavam sujeitas ao recolhimento da COFINS, em razão da exclusão literal constante no art. 11, *caput* e parágrafo único da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, transcritos a seguir:

“Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar”.

12. As instituições e entidades relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, são as seguintes: 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**.(grifou-se)

13. A Lei nº 9.718/1998, que introduziu profundas alterações na incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, em seus arts. 2º e 3º, assim dispõe:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior 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.

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte

Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

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

III – revogado (letra “b” inciso IV do art . 47 da Medida Provisória nº 2.037-22/2000. (grifou-se)

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

§ 3º Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

§ 4º Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

§ 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 para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP”.

14. A Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, reeditada sob o nº 1.858-6/1999, atual Medida Provisória nº 2.037-22/2000, promoveu outras alterações na forma de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, a saber:

*“Art. 1ª A alíquota da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, **devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, fica reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999”. (grifou-se)*

“Art. 2º O art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar acrescido dos §§ 6º, 7º e 8º:

*§ 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: (grifou-se)*

(..)

*III - no caso de **entidades de pre vidência privada, abertas e fechadas**, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (grifou-se)*

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

§ 8º Na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, poderão ser deduzidas as despesas de captação de recursos incorridas pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

I – imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514, de 20 de novembro de 1997;

II – financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.”

15. A Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.037-22/2000, em seus arts. 13 e 14, dispõe:

“Art. 13. A contribuição para o PIS/PASEP será determinada com base na folha de salários, à alíquota de um por cento, pelas seguintes entidades: (grifou-se)

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997;

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais; e

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas: (grifou-se)

(...)

X - relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.” (grifou-se)

16. De acordo com o teor das disposições da legislação transcrita neste Parecer, infere-se com bastante clareza que o legislador ao incluir as **entidades de previdência privada abertas e fechadas**, no rol das pessoas jurídicas sujeitas aos recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, com base na receita bruta mensal, o fez de maneira literal, inclusive quando autorizou a exclusão da base de cálculo de

determinadas receitas específicas dessas instituições. Logo, permite concluir que se fosse intenção do legislador conceder os benefícios previstos no art. 13 c/c com o art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.037-22/2000, às **entidades de previdência privada**, teria ele determinado a inclusão de inciso específico contemplando-as literalmente. Se assim não procedeu, é porque a intenção do legislador foi no sentido de mantê-las enquadradas como contribuintes das mencionadas contribuições.

17. Diante do exposto, chega-se a conclusão, também, de que não importa a natureza jurídica das entidades de previdência privada abertas ou fechadas, sejam elas constituídas sob a forma de sociedade anônima, sociedade civil ou fundação, estão sujeitas a efetuarem os recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, com base na receita bruta auferida mensalmente, após efetuadas as deduções e exclusões da base de cálculo admitidas pela legislação vigente. Caso contrário, seria um contrassenso do legislador contemplar num mesmo diploma legal, as hipóteses de incidência e ao mesmo tempo de isenção para o mesmo grupo de pessoas jurídicas.

CONCLUSÃO

18. Assim sendo, **não se aplica às entidades de previdência privada abertas ou fechadas**, para fins de definir a base de cálculo das contribuições devidas para o PIS/PASEP e COFINS, o disposto no art. 13 c/c com o art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições, atual Medida Provisória nº 2.037-22/2000. Conseqüentemente, a PREVIMIL – Sociedade de Previdência Privada deverá efetuar os recolhimentos dessas contribuições com base na receita bruta auferida mensalmente, após proceder as deduções e exclusões da base de cálculo admitidas pela legislação vigente.

19. Fica, portanto, reformada a Decisão nº 355/1999, da Disit da SRRF/7ª Região Fiscal.

20. Encaminhe-se o presente processo à DISIT da Superintendência Regional da Receita Federal na 7ª Região Fiscal, para ciência e providências cabíveis, com cópias às DISIT das demais Regiões Fiscais e Delegacias da Receita Federal de Julgamento, para conhecimento.

CARLOS ALBERTO DE NIZA E CASTRO

Coodenador-Geral da COSIT

Por todo o exposto, VOTO POR NEGAR provimento ao recurso voluntário apresentado pela recorrente.

Sala das Sessões, em 30 de setembro de 2010.

Ricardo Paulo Rosa.

