



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

Processo n° 10680.720510/2005-61
Recurso n° 10.680.720510200561 Voluntário
Acórdão n° **3401-01.444 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 3 de junho de 2011
Matéria PIS - AUTO DE INFRAÇÃO - DECADÊNCIA - NAO INCIDÊNCIA - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente PREVIMINAS - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DE MINAS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 31/01/1999 a 31/05/2000

RECURSO REPETITIVO. DECISÕES PROFERIDAS PELO STJ. ARTIGO 543-C, CPC. APLICAÇÃO DO ART. 62-A DO ANEXO II DO REGIMENTO DO CARF. DECADÊNCIA. CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, diante da existência de pagamentos antecipados da contribuição, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários da Cofins e do PIS/PASEP é a do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, ou seja, cinco anos a contar da data do fato gerador. Aplicação do entendimento do STJ proferido em face da regra do art. 543-C, do CPC, c/c a do art. 62-A, do Anexo II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações da Portaria MF nº 586, de 21/12/2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/06/2000 a 31/12/2004

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. RECURSOS COLETADOS. RECEITAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DECRETADA PELO STF. INAPLICABILIDADE.

A discussão travada no STF e que culminou com a decretação da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, não abordou os ingressos financeiros havidos nas entidades fechadas de previdência complementar, as quais possuem atividade

completamente distinta daquelas vendedoras de mercadorias e de prestação de serviços, estas sim submetidas àquele entendimento; aquelas, não.

**ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.
BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.**

As exclusões da base de cálculo da contribuição devem obedecer fielmente às disposições contidas na legislação de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para considerar atingidos pela decadência os lançamentos referentes aos períodos de apuração anteriores a junho de 2000. Ausente justificadamente o Conselheiro Fernando Marques Cleto Duarte.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho e Helder Massaaki Kanamaru.

Relatório

Em julgamento o Recurso Voluntário interposto contra a parte do Acórdão proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte-MG que foi desfavorável à interessada acima identificada, uma entidade fechada de previdência complementar, cujas matérias, em apertadíssima síntese, são: a) a ocorrência da **decadência** para os lançamentos relativos aos períodos de apuração anteriores a junho de 2000, em face do transcurso dos cinco anos a que alude o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, e pelo fato de o auto de infração ter sido entregue no dia 29/06/2005; b) para os demais períodos de apuração em que houve lançamento de ofício [de junho de 2000 a dezembro de 2004], a incidência da contribuição sobre os ingressos financeiros recebidos dos associados, da patrocinadora, estes obrigatoriamente vertidos para a constituição de Provisões e de Reservas Técnicas e Fundos, bem como do resultado positivo auferido em aplicações financeiras desses valores, todos eles posteriormente revertidos em forma de pensões, aposentadorias e pecúlios; c) *ad argumentandum*: c.1) a necessidade da aplicação do entendimento pacificado no STF acerca do alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep promovido pelo § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, ou seja, de que a contribuição incidiria apenas sobre as receitas decorrentes do faturamento, por este entendido apenas o produto da vendas de bens e serviços, valores esses que não corresponderiam àqueles ingressos de valores havidos numa Entidade Fechada de Previdência Complementar, que apenas gere esses recursos sem a cobrança de qualquer valor dos participantes; c.2) a necessidade de ajuste na base de cálculo envolvendo a rubrica “Reavaliação da Carteira Imobiliária” [para o período de apuração até outubro de 2002], porquanto a mesma não se enquadraria no conceito de “receita”, havendo ainda disposição legal expressa no sentido de sua exclusão da incidência; c.3) a necessidade de ajuste na base de cálculo com a exclusão da rubrica “Remuneração dos Investimentos Administrativos”; c.4) idem, da rubrica “Recuperação de Despesas”, que, por sua vez, se referiria aos valores lançados nas contas de despesas “Consultas e Honorários Médicos”, “Exames e Terapias”, “Demais Utilizações Assistenciais”, e “Ressarcimento”, tudo em face da regra constante do inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; e c.5) idem da rubrica “Receitas Assistenciais”; c.6. idem da rubrica “Recursos utilizados – Programa Assistencial”.

No essencial, é o Relatório.

Voto

Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, Relator

A tempestividade se faz presente pois, cientificada da decisão da DRJ em 20/06/2008, uma sexta-feira, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 22/07/2008.. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

1) Decadência parcial – lançamentos por homologação – existência de pagamentos antecipados – Decisão do STJ – Art. 543-C do CPC.

A Recorrente tem razão quanto a ocorrência da decadência.

É que, de acordo com o pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, por meio da edição da Súmula Vinculante 8, o dispositivo legal que dava sustentação ao entendimento de que o prazo decadencial para o PIS/Pasep e para a Cofins era de dez anos, qual seja, o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, foi considerado inconstitucional. Assim, para fins de definição do termo inicial do prazo decadencial, são dois os dispositivos legais a serem consultados, quais sejam, o artigo 173, inciso I, e o art. 150, § 4º, ambos do CTN.

E sobre a aplicação de tais dispositivos, o STJ vem adotando o seguinte posicionamento (contido no RE nº 973.733):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra

da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

De outra parte, o artigo 62-A, do Anexo II, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com as alterações da Portaria MF nº 586, de 21/12/2010, trouxe a seguinte determinação aos Conselheiros nos julgamentos, *verbis*:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973,

Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

No presente caso, em que houve pagamentos antecipados¹, a regra a ser seguida é a do § 4º do artigo 150, qual seja, a de que o Fisco dispõe de cinco anos para a constituição de créditos tributários relativos a tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência do direito de fazê-lo, de sorte que, tendo o lançamento sido cientificado ao sujeito passivo em 29/06/2005, restaram decaídos os períodos de apuração anteriores junho de 2000, mais especificamente os compreendidos entre janeiro de 1999 a maio de 2000.

2) Receitas das Entidades Fechadas de Previdência Complementar – incidência do PIS/Pasep – inconstitucionalidade do alargamento decretada pelo STF

O primeiro questionamento de mérito da Recorrente é o de que, em face da natureza de suas atividades, que, em resumo, consistiriam numa mera gerência dos recursos financeiros a ela entregues pela patrocinadora e pelos beneficiários com o fito de garantir a estes a aposentadoria, pensão e pecúlio, gerência esta caracterizada pela guarda e aplicação dos ingressos havidos, não haveria que se falar em incidência do PIS/Pasep, contribuição essa que, na linha do entendimento do STF, somente seria devida sobre receitas decorrentes da venda de mercadorias e ou de serviços, o que, a seu ver, absolutamente não ocorre em seu caso, visto que não vende produtos e tampouco presta serviço algum aos seus beneficiários. Ademais disso, argumentou que todos os valores recebidos são apropriados em Reservas e Fundos, os quais, acrescidos dos rendimentos das aplicações e diminuído das despesas operacionais correspondentes, são revertidos em favor dos seus associados, de sorte que não há que se falar no auferimento de lucro ou de resultado.

Em seguida, pediu que seja aplicado neste julgamento o entendimento do STF que decretou a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins.

A DRJ, por sua vez, considera que a existência de lucro é irrelevante para fins de incidência do PIS/Pasep e que negar a existência do auferimento de receitas vai de encontro ao conceito jurídico e contábil da empresa, bem como às informações contidas em seus balancetes e demonstrativos, os quais evidenciam a existência delas. Quanto ao conceito de faturamento, entende a DRJ que a discussão sobre o tema estaria encerrada na medida em que a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, alargou o seu conceito para fins de estabelecimento da base de cálculo da contribuição, como tal devendo ser compreendido a totalidade das receitas auferidas, permitindo-se a exclusão apenas do que estiver assim expresso na lei. Assim, entende que o faturamento das entidades fechadas de previdência complementar é composto das receitas que são registradas na contabilidade consoante a Resolução MPAS/CGPC nº 5, de 30 de janeiro de 2002, e que compõe o grupo de contas do *Programa Previdencial, Programa Assistencial, e do Programa de Investimento*, entendimento este que encontraria respaldo na IN SRF nº 170, de 04/07/2002, esta editada nos termos do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, no art. 2º e no art. 3º, caput e §§ 1º, 5º, 6º, inciso III, 7º e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Aduziu ainda que a IN SRF nº 215, de 7 de outubro de 2002, detalhou as exclusões/deduções na apuração da base de cálculo das citadas contribuições preconizadas na MP nº 66, de 2002 e que, posteriormente, a IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, revogou a IN SRF nº 215, de 2002, detalhando em seu Anexo III a forma de apurar a base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep das entidades fechadas de previdência complementar.

¹ Vide informação expressa nesse sentido contida nas fls. 26, item 5; 40 e 42. SON MACEDO ROSENBURG FILHO

Pois bem.

Em relação à decisão do STF acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, entendo que não é o caso de sua aplicação no presente caso, vez que, claramente, aquele julgamento sequer passou perto de tecer considerações acerca das nuances que envolvem os valores percebidos pelas entidades fechadas de previdência complementar. Tais instituições, a exemplo daquelas outras constantes do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 [bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de investimento, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, corretoras e distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e agentes autônomos de seguros privados e de crédito], ainda não mereceram do STF decisão definitiva acerca do “alargamento” da base de cálculo promovido pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, de sorte que vale ainda a regra aplicada pelo Fisco na presente autuação e que consta do *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ou seja, o faturamento equivalente à receita bruta.

E, diferentemente do imposto de renda das pessoas jurídicas, a incidência do PIS/Pasep não depende da existência ou não de lucro, de sorte que o argumento de que não auferir lucro não pode ser aqui aceito.

De outra parte, no cipoal legislativo que trata do PIS/Pasep não se encontra nenhum dispositivo que possa sugerir que as entidades fechadas de previdência complementar tenham sido colocadas pelo legislador para fora de seu campo de incidência; ao contrário, já que o que se encontra são dispositivos tratando especificamente desse tipo de instituição de forma diferenciada, porém, considerando-as sempre como sujeitas ao seu recolhimento.

Senão, vejamos, primeiramente, as disposições contidas na Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 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 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;

(...) (grifos meus)

Posteriormente, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, ampliou o rol das exclusões da base de cálculo:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide art. 15 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

(...)

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

(...)

§ 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 2.158-35, 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; (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001)

(...)

§ 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. (Incluído pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001);

(...) [grifos e destaques meus]

E, como que consolidando todas as exclusões legais, a referida IN SRF nº 170, de 4/07/2002, que tratou especificamente do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita das entidades fechadas de previdência complementar:

Art. 1º As entidades fechadas de previdência complementar apuram a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) com base na receita bruta, que corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da classificação contábil adotada para essas receitas.

Parágrafo único. Para os efeitos desta Instrução Normativa é irrelevante a forma de constituição da pessoa jurídica.

Art. 2º Na apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as entidades de que trata o art. 1º podem excluir ou deduzir os valores referentes a:

I – reversões de provisões;

II – recuperações de créditos baixados como perda, limitado ao valor efetivamente baixado, que não representem ingresso de novas receitas;

III – resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

acordo com a planilha de cálculo constante do Anexo a esta Instrução Normativa.

Art. 6º O imposto de renda de que trata o art. 2º da Medida Provisória nº 2.222, de 4 de setembro de 2001, somente poderá ser excluído da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se os rendimentos da provisão técnica das entidades fechadas de previdência complementar forem excluídos da mesma base de cálculo pelo seu valor líquido, deduzido do referido imposto.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se também na apuração da base de cálculo das mesmas contribuições pelas entidades abertas de previdência complementar e sociedades seguradoras.” [Grifos e destaques meus]

E, no Anexo a que se referiu o acima transcrito art. 5º consta o nome das rubricas que formam as receitas e as rubrica que formam as exclusões e deduções para fins de formação da base de cálculo da contribuição. Veja-se na tabela abaixo que procura reproduzir a que consta do referido anexo (com as alterações promovidas pela IN SRF 247/2002):

Base de Cálculo do PIS/Pasep e da Cofins das Entidades Fechadas de Previdência Complementar		
CONTA	CÓDIGO	MOVIMENTO MÊS DE
CÁLCULO DAS RECEITAS		
(+) Recursos Coletados Previdenciais	3.1	
(+) Recursos Coletados Assistenciais	4.1	
(+) Receitas Administrativas	5.1	
(+) Rendas de Investimento (bruta)	6.1	
(>) TOTAL DAS RECEITAS (A)		
CÁLCULO DAS EXCLUSÕES		
(+) Recursos Coletados Previdenciais	3.1	
(-) Custeio do Programa Administrativo	3.4.2.3	
(+) Rendas de Investimentos (bruta)	6.1	
(-) Rendimentos/ganhos não equiparados a aplicações financeiras	6.1.8...	
(-) Remuneração dos Investimentos Assistenciais	6.4.2.2	
(-) Remuneração dos Investimentos Administrativos e Custeio	6.4.2.3	
(>) TOTAL DAS EXCLUSÕES (B)		
CÁLCULO DAS DEDUÇÕES		
(+) Reversão de provisão* e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingressos de novas receitas	4.1...	
(+) Recursos utilizados Assistenciais (art. 3º, incisos I e III)	4.2...	
(+) Constituição de provisões técnicas assistenciais (art. 3º, inciso II)	4... .	
(+) Ganhos na venda de bens do ativo permanente	5.1...	
(+) Reversão de provisão* e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingressos de novas receitas	5.1...	
(>) TOTAL DAS DEDUÇÕES (C)		
APURAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS A PAGAR		
CONTRIBUIÇÃO		VALOR
BASE DE CÁLCULO > (A) - (B) - (C)		
PIS/PASEP > BASE DE CÁLCULO x 0,65%		
COFINS > BASE DE CÁLCULO x 3%		

Vê-se, portanto, que existem disposições legais claras em considerar como “receitas” formadoras da base de cálculo os valores entregues pelos beneficiários e pela patrocinadora e que são registrados nas rubricas “Recursos Coletados Previdenciais”, “Recursos Coletados Assistenciais”, ressalvando que a incidência sobre elas somente se dá após as deduções e exclusões que envolvem as próprias rubricas.

Além disso, caso não existisse para as entidades fechadas de previdência complementar base de cálculo para o PIS, por não existir receita bruta operacional, não haveria o porquê de se fazer referência às possíveis exclusões e deduções, visto que a lei não contém palavras ou mandamentos inúteis. Em outras palavras, se existem exclusões e deduções, 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 e deduzindo-se dela apenas aqueles valores expressamente dispostos nos atos legais correspondentes.

3) Retificações dos valores autuados

Inicialmente, de se registrar que a instância de piso admitiu a existência de apenas um ajuste na base de cálculo, em função, da inclusão indevida de R\$ 644.342,54 no mês de setembro de 2004, relacionado à rubrica *Receitas da Administração Previdencial*.

3.1) Receitas de Reavaliação da Carteira Imobiliária

Ao tecer argumentação construída com base na doutrina contábil e na jurisprudência administrativa sobre o tema, a Recorrente, parece não ter percebido, s.m.j., que sua reclamação não fazia sentido algum, já que a exclusão da base de cálculo do mês de outubro de 2002, do valor de R\$ 305.074,53, por ela apontada e correspondente à “Reavaliação da Carteira Imobiliária”, já fora considerada pela autoridade fiscal quando da elaboração dos demonstrativos que ensejaram a autuação, consoante explicação dada pela instância de piso à fl. 617, abaixo reproduzida:

“Assim, a partir de 30 de agosto de 2002 as receitas em questão (aluguel e venda de imóveis e reavaliação da carteira de investimentos imobiliários, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates, que compõem o grupo de conta "6.1.1.3 - Investimentos imobiliários"), podem ser excluídas da base de cálculo. E esse foi o procedimento da Fiscalização, como descrito detalhadamente do TVF e como pode ser observado nas planilhas às fls. 42/53, ou seja, a partir de 30 de agosto de 2002 foram excluídos da base de cálculo o saldo total da conta 6.1 - Renda de Investimentos (bruta), ajustado apenas pelos valores das contas 6.4.2.2 e 6.4.2.3 (Remuneração dos Investimentos Assistenciais e Administrativos).

Conclui-se, dessa forma, que o valor referente à reavaliação dos ativos imobiliários em outubro/2002 (R\$ 305.074,53), questionado pelo contribuinte, já foi devidamente excluído da base de cálculo do PIS no referido mês, pois tal montante está incluído na conta 6.1 - Renda de Investimentos (bruta), que totaliza, nesse período, R\$ 15.442.229,86 (fl. 49).”

É que, consoante explicou a autoridade ora recorrida, nesta época, já estava em vigor o dispositivo da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que permitia a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep, do “resultado positivo auferido na reavaliação da

carteira de investimentos imobiliários”, qual seja, o inciso III, do art. 35, de sorte que não poderia o Fisco deixar de observar tal determinação.

Assim, nenhuma exclusão além daquela já efetuada há de ser feita em relação a tal rubrica.

3.2) Remuneração dos Investimentos Administrativos

Neste tópico a Recorrente reclama estar sendo exigida a contribuição sobre o valor da remuneração que obteve sobre os “investimentos administrativos”, entendendo que isso estaria em desacordo com a regra constante no inciso III do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Na verdade, não é bem isso que o referido ato legal estabelece, senão vejamos o seu enunciado:

"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 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;

(...)"(grifos meus)

Não obstante a Recorrente tenha procurado demonstrar que a remuneração dos recursos administrativos também se destinaria ao pagamento de benefícios previdenciários, embora, ela mesmo ressalte, os mesmos sejam temporariamente deslocados para o programa administrativo, o fato é que o trabalho desenvolvido pela auditoria fiscal levou em conta, à risca, a forma de apuração contida na IN SRF nº 170, de 04/07/2002, onde, consoante se observa no demonstrativo reproduzido alhures, que é permitida a exclusão das “Rendas de Investimentos”, porém, diminuída da “Remuneração dos Investimentos Administrativos”.

Em outras palavras e não obstante a argumentação da Recorrente, falta dispositivo legal expresso permitindo a retirada da base de cálculo do valor da remuneração dos recursos administrativos, razão pela qual deve ser mantida a decisão ora recorrida.

3.3) Recuperação de Despesas

A Recorrente neste tópico reclama pela não incidência do PIS/Pasep sobre os valores que contabilizou a crédito das contas de despesas: 4.2.1.1.01 - *Consultas e honorários médicos*; 4.2.1.1.02 - *Exames e terapias*; 4.2.1.1.03 - *Demais utilizações assistenciais*; e 4.2.1.1.04 - *Ressarcimentos*, sob o argumento de que o inciso II, do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, assim o estabeleceria.

Na verdade, porém, referido dispositivo contempla outras situações, que não as apontadas pela Recorrente, tais como as “*reversões de provisões operacionais*” e “*recuperações de créditos baixados como perda*”, o que, à evidência, nada têm em comum com aquelas objeto da glosa do Fisco.

Assim, de se manter o lançamento quanto a este quesito.

3.4) Receitas Assistenciais, Recursos utilizados assistenciais, e Constituição de Provisões Técnicas Assistenciais.

De se esclarecer, neste ponto, que a Recorrente funciona também como operadora de plano de saúde de seus beneficiários.

Defendeu a Recorrente a existência, desde a edição da Lei nº 9.701, de 17/11/1998, e não apenas a partir de dezembro de 2001, consoante fixou a IN SRF nº 170/2001, no seu art. 3º e na esteira do disposto no art. 92, IV, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, de disposição expressa permitindo excluir ou deduzir da base de cálculo do PIS/Pasep as receitas assistenciais e os recursos utilizados assistenciais, visto que estas destinam-se à constituição de provisões ou reservas técnicas. Referiu-se ela ao inciso V, do art. 1º, da lei invocada e atribuiu a uma equivocada interpretação do Fisco e DRJ da IN SRF 170/2002 a exigência que ora contesta.

Na verdade, a Recorrente admite que a IN SRF nº 170/2002 coloca sob a incidência do PIS/Pasep a integralidade das receitas assistenciais.

E, conforme se observa da leitura do Termo de Verificação Fiscal, os valores mensais deduzidos pela autuada a este título correspondem à **totalidade** do grupo “4.2 – Recursos Utilizados”, onde estão registradas todas as despesas efetuadas pelo Programa Assistencial, isto é, despesas e custos próprios, para os quais não há previsão legal permitindo a sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

Neste ponto, lembre-se que o que é permitido pela legislação, consoante estabelecem os atos legais acima citados, são:

I – as co-responsabilidades cedidas;

II – a parcela das contraprestações pecuniárias destinada à constituição de provisões técnicas; e

III – o valor referente às indenizações correspondentes aos eventos ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de transferência de responsabilidades

Conforme explicitado pela autoridade fiscal e ratificado pela DRJ, os itens I e II, não puderam ser localizados dentre os valores considerados pela autuada, de sorte que o inconformismo da Recorrente se motiva por entender que os valores utilizados encontrariam abrigo no inciso II, ou seja, pelo fato de que todas as receitas assistenciais são destinadas à formação de provisões técnicas.

Com a devida vênia, o que se permite deduzir da base de cálculo no referido inciso II é a “**parcela**” destinada à constituição de provisões ou de reservas técnicas, e, conforme ressaltado pela fiscalização, não obstante tivesse sido intimada, a autuada não

demonstrou que as deduções seriam exatamente aquelas permitidas pelo art. 3º da IN 215, de 2002.

De outra forma, e conforme bem sustentado pela instância de piso, a aceitação da tese defendida pela Recorrente, implicaria em que todas as receitas auferidas por conta da administração de planos de saúde – por serem, supostamente destinadas à constituição de provisões ou de reservas técnicas – estariam abrigadas da incidência do PIS/Pasep e da Cofins, o que, à evidência, não se amolda às disposições legais que regulam a matéria.

De se negar provimento ao recurso, pois, também em relação a este item.

CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para considerar atingidos pela decadência os períodos de apuração anteriores a junho de 2000.

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho