



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTERIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 28 / 09 / 2004
ESTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

Recorrente : PREVUNIÃO - SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

PIS. PREVIDÊNCIA PRIVADA. RECEITA BRUTA OPERACIONAL. BASE DE CÁLCULO. As Emendas Constitucionais de Revisão nºs 01/94 e 10/96 determinaram que a base de cálculo do PIS das empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 é a receita bruta operacional.

Recurso negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
PREVUNIÃO - SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.**

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003

Otacílio Dantas Cartaxo
Presidente

Maria Cristina Roza da Costa
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros César Piantavigna, Valmar Fonsêca de Menezes, Mauro Wasilewski, Maria Teresa Martínez López, Luciana Pato Peçanha Martins e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva.

Imp/cf/ovrs



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

Recorrente : **PREVUNIÃO - SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA**

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário apresentado contra decisão proferida pela 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – RJ, relativo à constituição de ofício do crédito tributário pertinente à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, no período de janeiro de 1995 a dezembro de 1996, no valor total de R\$671.308,86.

A autoridade fiscal autuante expôs, de forma clara e precisa, todo o procedimento fiscal de interpretação das normas e execução da atividade às fls. 215 a 224.

O relator do voto vencedor proferido no Acórdão DRJ/RJOII nº 150, de 08/02/2002, descreveu o procedimento fiscal e a impugnação como segue:

“2. De acordo com o relatado pelo autuante no Termo de Verificação de fls. 215/224, verificou-se que a atuada caracteriza-se como entidade de previdência privada fechada (EPPF), constituída sob a forma de sociedade civil de caráter não econômico e sem fins lucrativos, nos termos da Lei nº 6.435/77 e de seu estatuto (fls. 04/16). O plano previdenciário operado pela entidade é acessível exclusivamente aos empregados das empresas patrocinadoras, sendo estas a S.A. White Martins, Union Carbide do Brasil Ltda., Ucar Carbon S.A., Witco do Brasil e outras empresas do mesmo grupo acionário. O objetivo da entidade é a concessão de benefícios complementares e/ou assemelhados aos da Previdência Social.

3. Observa-se que a autuação, em resumo, cingiu-se em apurar a citada contribuição fazendo incidir a alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional deduzida das exclusões permitidas pela legislação.

4. Para apuração dos valores passíveis de lançamento, foram elaboradas planilhas (fls. 191/214) onde constam discriminadas mensalmente: as receitas que integram a base cálculo do PIS, as exclusões permitidas pela legislação, a base de cálculo tributável e a contribuição devida.

5. Em relação aos dados constantes das planilhas supracitadas, o autuante esclarece que:

5.1 as bases de cálculo foram apuradas com apoio nos balancetes mensais (fls. 54/190) fornecidos pela atuada considerando todas as exclusões passíveis de identificação;

e



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

5.2 se utilizou do conceito de receita em seu sentido amplificado, vale dizer, refletindo todos os valores que signifiquem entrada efetiva de recursos ligados à atividade fim da entidade;

5.3 as receitas mensais das carteiras de renda fixa, renda variável e mercado imobiliário foram levadas à tributação somente em seu resultado líquido positivo;

5.4 o valor referente à parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas (item 1- exclusões), foi considerado como sendo o valor líquido entre o total das contribuições e os créditos contábeis destinados a suprir as despesas administrativas contabilmente registradas;

5.5 deixou de excluir os valores relativos à atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, em virtude dos referidos valores não terem sido identificados na documentação contábil apresentada, nem demonstrados pela autuada, que não atendeu à intimação para apresentar a composição dos referidos valores, bem como os seus registros contábeis.

6. Como consta na “Descrição dos fatos e enquadramento legal”, às fls. 230, a exigência foi efetuada com fulcro:

6.1 no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, alterado pelo art. 72, inciso V, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94;

6.2 no art. 3º da Medida Provisória nº 517, de 31 de maio de 1994 e reedições;

6.3 no art. 3º, §§ 2º e 3º, da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, alterado pelo art. 72, inciso V, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 10/96;

6.4 no art. 3º da Medida Provisória nº 1537, de 18 de dezembro de 1996 e reedições.

7. Cientificada em 24/02/1999 (fls. 229), a interessada, inconformada, apresentou em 26/03/1999 a impugnação de fls. 246/256, na qual em resumo aduz:

7.1. que é uma entidade de previdência privada constituída sob a forma de sociedade civil de caráter não econômico e sem fins lucrativos, na forma da Lei nº 6.435/77;

7.2. que por ser uma entidade sem fins lucrativos, está sujeita à Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, com base na folha de salários, nos termos do disposto no art. 2º, inciso II, da Lei nº 9.715/98 (conversão da MP nº 1.676-38/98);



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

7.3. que não possui folha de salários, pois se vale do corpo funcional de suas patrocinadoras para a realização de suas atividades;

7.4. que a entidade de previdência privada fechada – EPPF, por força de lei, é considerada complementar da previdência oficial e sem finalidade lucrativa;

7.5. que a função social ou de assistência social das entidades de previdência privada fechadas - EPPFs já tinha sido anteriormente reconhecida pela Fazenda Nacional, bem como pelo legislador federal e jurisprudência;

7.6. que por não ter finalidade lucrativa não possui capacidade econômica;

7.7. que o legislador da ECR nº 01/94 não poderia ignorar a natureza das EPPFs, que não visam ao lucro e não têm receita bruta operacional, para fins de igualá-las às instituições financeiras, tipo bancos e seguradoras;

7.8. que a ECR nº 01/94, em relação às entidades fechadas de previdência privada, é incompleta, já que não existe, na legislação de imposto de renda vigente, definição expressa do que seja receita operacional bruta;

7.9. que as EPPFs nos seus planos de conta, não registram as operações elencadas no art. 225 do RIR;

7.10. que suas receitas são as contribuições dos empregados e patrocinadores e as receitas financeiras;

7.11. que as receitas financeiras são consideradas não operacionais para as instituições que não sejam financeiras;

7.12. que as EPPFs carecem de capacidade econômica por não possuírem receita bruta operacional, como definida na ECR nº 01/94.

8. Por fim, a autuada requer que seja julgado improcedente e declarado insubsistente o auto de infração ora impugnado, por consubstanciar cobrança indevida de crédito tributário.”

O voto proferido encontra-se resumido na seguinte ementa:

“(…)

Ementa: FALTA DE RECOLHIMENTO.

Constatada a falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento.

PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. NATUREZA. FORMA DE RECOLHIMENTO.

e



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

A entidade de previdência privada fechada está obrigada a recolher a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, nos meses alcançados pelo lançamento, fazendo incidir 0,75% sobre a receita bruta operacional, após efetuadas as deduções e exclusões da base de cálculo admitidas pela legislação então vigente.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. AUSÊNCIA DE RECEITA.

As receitas da entidade de previdência privada fechada derivadas da aplicação de recursos em imóveis, em participações acionárias e negociais, em mercados acionários e de futuros ou em títulos públicos e privados devem compor a base de cálculo da contribuição ao PIS dessas entidades, pois têm natureza de receita bruta operacional.

Lançamento Procedente”.

Intimada para ciência da decisão em 15/03/2002 (sexta-feira), a empresa, inconformada, apresentou, em 16/04/2002, recurso voluntário, com as seguintes razões de divergir:

- a) as entidades sem fins lucrativos estão sujeitas à Contribuição para o PIS nos termos da Lei nº 9.715, de 27 de outubro de 1998, ou seja, com base na folha de salários, o que a recorrente não possui, por não ser empregadora;
- b) é entidade de previdência privada fechada, cujas relações jurídicas são despidas de interesse econômico comercial, não sendo seu patrimônio indício de capacidade econômica;
- c) ausência de definição legal para receita bruta operacional, o que é suficiente para inviabilizar a cobrança pretendida;
- d) é gestora de poupança alheia para fins previdenciários e assistenciais, sendo que a tributação de suas reservas e aplicações diminui o capital da previdência privada fechada; e
- e) o entendimento firmado pelo STF sobre a imunidade das entidades fechadas privadas, sustentadas exclusivamente por aportes da patrocinadora, sem contribuição dos beneficiários, aplica-se à recorrente que, no período autuado, era mantida somente pelas patrocinadoras, sem participação dos empregados. O regulamento foi alterado somente em 1998, admitindo contribuição opcional por parte dos participantes.

Requer, ao final, seja o recurso conhecido e provido para que seja julgado improcedente e declarado insubsistente o auto de infração.

Apresenta, à fl. 325, carta de fiança expedida pelo Banco BNL do Brasil S/A para garantia recursal.

É o relatório.

e



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA CRISTINA ROZA DA COSTA

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

O litígio posto no presente processo é expresso pela resistência da recorrente à pretensão da Fazenda Nacional de exigir o pagamento da contribuição para o PIS com base na receita bruta operacional, como determinado pelas Emendas Constitucionais de Revisão nºs 01/94 e 10/96.

O direito brasileiro, principalmente o direito tributário, é de viés legal-positivista. Não poderia ser diverso. Consoante a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso II, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Também a Constituição Federal estabelece o processo legislativo a ser cumprido na produção das normas em geral e, especificamente, das infraconstitucionais. Cumprido tal rito, a norma goza de presunção de legalidade e constitucionalidade, devendo seus termos ser observados naquilo em que se aplicar, até que, se provocado, o Superior Tribunal de Justiça a declare ilegal ou o Supremo Tribunal Federal a declare inconstitucional, afastando seus efeitos do ordenamento jurídico para as partes, no controle difuso, ou para toda sociedade, no controle concentrado.

Para os fins que interessam à presente lide, reproduz-se abaixo a legislação pertinente.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01 de março de 1994, que acrescentou os arts. 71, 72 e 73 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988, introduziu modificações nos comandos insertos na Lei Complementar nº 7/70. Determina que:

"[...]

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

[...]

V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;”. (negritei)

Ao seu turno, a Emenda Constitucional de Revisão nº 10, de 04 de março de 1996, estabeleceu:

“Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

[...]

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

[...]

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

O § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, relaciona as seguintes empresas e entidades como contribuintes:

“§ 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 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.” (negritei)

Por sua vez, o Regulamento do Imposto de Renda define receita bruta operacional como segue:



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

“Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.”

Consta da Lei nº 9.715, de 25/11/1998, originária da Medida Provisória nº 1.212, de 29/10/95:

“Art. 12. O disposto nesta Lei não se aplica às pessoas jurídicas de que trata o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP observarão legislação específica.” (grifei)

Constata-se, à primeira leitura, que a Emenda Constitucional de Revisão acima citada alterou a base de cálculo das empresas e entidades relacionadas, de faturamento ou folha de salários para receita bruta operacional.

A Lei nº 9.701, de 17/11/1998, dispôs sobre a base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Em seu texto separou as empresas e entidades em grupos, identificando as exclusões possíveis de serem feitas da receita bruta operacional de cada um desses grupos para fins de determinação da base de cálculo, especificando, expressamente, para as entidades fechadas de previdência privada conforme segue:

Lei nº 9.701, de 17/11/1998, originária da Medida Provisória nº 517, de 31/05/1994:

“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;

[...]

§ 1º É vedada a dedução de prejuízos, de despesas incorridas na cessão de créditos e de qualquer despesa administrativa.

[...]

§ 3º As exclusões e deduções previstas neste artigo restringem-se a operações autorizadas às empresas ou entidades nele referidas, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente.

Art. 2º A contribuição de que trata esta Lei será calculada mediante a aplicação da alíquota de zero vírgula setenta e cinco por cento sobre a base de cálculo apurada nos termos deste ato.”

e



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

As Emendas Constitucionais supra-referidas não estabeleceram exceção quanto às peculiaridades ou especificidades das entidades fechadas de previdência privada para fins de exclusão do campo de incidência da exação. Onde o legislador não excepcionou não cabe ao intérprete fazê-lo.

O entendimento possível de ser extraído do disposto na Lei nº 9.701/98, relativamente à composição da base de cálculo, é que, se existem exclusões permitidas da receita bruta operacional, há que se identificar, a partir das partes (exclusões permitidas), a qual todo se refere a norma (receita bruta operacional).

Assim, verifica-se, na redação dada ao inciso V acima reproduzido, duas condições para a efetivação da exclusão:

- 1) que a exclusão será de **“parcela das contribuições”**; e
- 2) a parcela das contribuições a ser excluída será a destinada à **“constituição de provisões ou reservas técnicas”**.

A receita bruta operacional, que se constitui na base de cálculo do PIS, mesmo que por via oblíqua, tem sua definição consignada na referida norma, que, diga-se, foi regularmente editada, portanto, não cabendo negar-lhe vigência. Tal norma, ao regular o comando do artigo 72 inserido nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias pelas ECR nºs 01/94 e 10/96, arrolou, expressamente, as exclusões da base de cálculo permitidas. Ou seja, ao delinear que a exclusão será efetuada da **“parcela das contribuições”**, a norma identificou como receita bruta operacional **as contribuições**. Porém não é todo o montante das contribuições vertidas para a entidade que se constitui na base de cálculo da exação, na medida em que é desse montante que se deve proceder a exclusão das parcelas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas. Mais precisamente, das parcelas destinadas ao pagamento dos benefícios, seja no presente ou no futuro.

Assim, não cabe especular sobre possíveis definições do termo **“receita”**. A própria norma jurídica positivou a definição de receita bruta aplicável às entidades fechadas de previdência privada, mesmo que de través, a partir da enumeração das exclusões possíveis de se efetivar na composição da base de cálculo. Importante também verificar que o elenco de exclusões é exaustivo e não enumerativo ou exemplificativo. Portanto, não comporta aventar exclusão de valores de origem diversa daquela referida na norma.

A entidade, enquanto gestora dos recursos vertidos, destinados ao futuro pagamento de benefícios, aporta para si, para sua manutenção, ou seja, para a execução das atividades que lhe são inerentes, uma parcela das contribuições. Essa parte das contribuições é utilizada na atividade de gestão dos demais programas. Portanto, pode-se afirmar que essa parcela das contribuições destina-se a cobrir as despesas ou custos de administração, que devem ser suportadas por aqueles que aportam os recursos.

De fato, o autor do procedimento fiscal esclarece à fl. 222 que:

“...aceitamos como parcela das contribuições destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas o valor líquido entre o total das contribuições e os créditos contábeis destinados a suprir as despesas administrativas contabilmente registradas, basicamente as transferências interprogramas...”.



Processo nº : 10768.003325/99-58
Recurso nº : 120.762
Acórdão nº : 203-09.159

Ainda da Lei nº 9.701/98 consta do § 1º do art. 1º ser vedada a dedução de qualquer despesa administrativa. Assim sendo, os valores destinados à cobertura das despesas ou custo de administração e as demais receitas obtidas em razão da própria atividade de gestão e não vertidas para as provisões ou reservas técnicas constituem-se na receita bruta operacional das entidades abertas e fechadas de previdência privada. Não há como entender diversamente, posto que a entidade, como pessoa jurídica desvinculada da personalidade de seus contribuintes, carece de recursos para existir autonomamente.

Quanto ao fato de ser entidade sem fins lucrativos, tal condição, estabelecida como forma de tributação específica pelo PIS (folha de pagamento) na LC nº 7/70, foi superada pelo disposto nas ECR nºs 1/1994 e 10/96, especialmente no que se refere, dentre outras, às entidades fechadas de previdência privada. As referidas ECR determinaram expressamente a tributação de todas as empresas e entidades inseridas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 pela receita bruta operacional. Não comporta tergiversações ao estabelecido na norma. No seu contexto incluem-se as entidades de previdência fechadas. A lei identifica a base de cálculo estabelecida.

Esse entendimento é inteiramente coerente com a exclusão feita pelo Primeiro Conselho de Contribuintes das entidades em foco da condição de contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista a patente inexistência de lucro, tal como conceituado na legislação do Imposto de Renda.

Entretanto, o mesmo raciocínio não se aplica ao conceito de receita bruta estabelecido pela mesma legislação, consoante consta do art. 279 do RIR/99. Insere-se no referido conceito a noção de "*preço dos serviços prestados*", que nada mais é do que o valor obtido pela fiscalização como sendo a base de cálculo da exação.

De toda a análise efetuada sobre o procedimento fiscal, entendo não comportar reforma, no âmbito administrativo, do crédito tributário como exigido no auto de infração.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de setembro de 2003


MÁRIA CRISTINA ROZA DA COSTA