



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

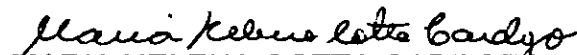
Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Recurso nº. : 148.617 – EX OFFICIO
Matéria : IRF - Ano(s): 2001 a 2004
Recorrente : DRJ-CURITIBA/PR
Interessada : FUNBEP - FUNDO DE PENSÃO MULTIPATROCINADO
Sessão de : 22 de junho de 2006
Acórdão nº. : 104-21.676

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - LIMITADOR DO IMPOSTO DE RENDA - O imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar que optar pelo regime especial de tributação será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica, relativo ao período de apuração, pelo percentual resultante da diferença entre a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais, e oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela DRJ-CURITIBA/PR.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE


NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 01 AGO 2006

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO, GUSTAVO LIAN HADDAD e REMIS ALMEIDA 
ESTOL. 

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Recurso nº. : 148.617
Recorrente : DRJ-CURITIBA/PR
Interessada : FUNBEP – FUNDO DE PENSÃO MULTIPATROCINADO

RELATÓRIO

O Presidente da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR recorre de ofício, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, da decisão de fls. 881/888, que deu provimento à impugnação interposta pelo contribuinte, declarando insubsistente o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração de fls. 775/781.

Contra a contribuinte FUNBEP - FUNDO DE PENSÃO MULTIPATROCINADO, pessoa jurídica de direito privado (Entidade Fechada de Previdência Privada) inscrita no CNPJ nº 76.629.252/0001-46, com domicílio fiscal na cidade De Curitiba, Estado do Paraná, à Rua Marechal Deodoro nº 421, 3º Andar - Bairro Centro, jurisdicionada a DRF em Curitiba - PR, foi lavrado, em 24/06/05, o Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte (fls. 775/781), com ciência pessoal em 30/06/05, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 428.338.208,02 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício normal de 75% e dos juros de mora, de no mínimo, de 1% calculado sobre o valor do imposto de renda, relativo aos fatos geradores ocorridos nos anos de 2001 a 2004.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde a autoridade fiscal lançadora constatou falta de recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos de Entidade Fechada de Previdência Complementar. Infração capitulada nos artigos 65, 72, 73, da Lei nº 8.981, de 1995; artigos 12 e §§, 28 e 36, da Lei nº 9.532, de 1997; artigos 1º, 2º, 3º, da MP nº 2.222/2001.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autuante, esclarece, ainda, através do Termo de Verificação e Encerramento Final de Ação Fiscal (fls. 782/788, entre outros, os seguintes aspectos:

- que a Medida Provisória nº 2.222, de 2001, estabeleceu um novo Regime de Tributação para as Entidades Abertas e Fechadas de Previdência Complementar, com vigência a partir de 01/01/02 para as Entidades Abertas e podendo as entidades de previdência Fechadas aderirem ao Regime a partir de 01/09/01;

- que quanto aos tributos devidos por fatos geradores ocorridos até 31/08/01, o art. 5º, da referida MP, possibilita aos optantes do Novo Regime a recolher os tributos sem juros (SELIC) e multa, ou seja, somente o valor originário;

- que na data de 27 de dezembro de 2001, a empresa ora fiscalizada, protocolou o Termo de Opção para 2001 e 2002 (fls. 13);

- que admitida no Novo Regime, o FUNBEP efetuou o recolhimento dos débitos de IRF gerados até 31/08/01, em 6 parcelas, vencendo a primeira em 31/01/01 e as outras no último dia útil dos meses subseqüentes. A regularidade dos pagamentos, relativos ao parcelamento do Imposto de Renda Fonte sobre aplicações financeiras foi demonstrado no Termo de Verificação e Encerramento Parcial relativo ao IRF, resultando ainda na apuração de falta de recolhimento de Imposto de Renda Fonte sobre as aplicações financeiras. Crédito tributário constituído pelo Auto de Infração nº 10980.004834/2005-74, num montante de R\$ 5.798.771,98;

- que, quanto ao novo regime para fatos geradores a partir de 01/09/2001, tem-se que o art. 2º ao art. 4º da MP-2.222/01 estabeleceu as regras do Novo regime de tributação, no entanto, não revogou as normas de tributação vigentes anteriormente. O Novo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Regime faculta ("poderão, art. 2º) para Entidades aderirem ou não; se entenderem que não é mais benéfico, cabe a não adesão;

- que aparentemente o Novo Regime beneficia mais as Entidades Abertas de previdência Complementar, quando limita, o total do Imposto de Renda, alíquota de 20%, apurado sobre ganhos e rendimentos das provisões, reservas técnicas e fundos, ao limite de 12% sobre as contribuições das patrocinadoras (pessoas jurídicas);

- que o regime é mais benéfico para Entidades Abertas, em função do que estatui o § 1º: Toma por base apenas às contribuições recebidas de pessoas jurídicas (patrocinadoras), a partir de 01/01/02 e relativos a novos planos e novos participantes e a parcela destinada à acumulação de provisões para benefícios de natureza previdenciária (IN- 126/2002, art. 3º, § 1º);

- que quanto as Entidades fechadas de Previdência Complementar a lei não estabeleceu nenhuma data de início para a acumulação das contribuições das patrocinadoras do plano previdenciário, como também não exclui as contribuições de planos antigos ou novos ou vindouros, apenas possibilita às Entidades de Previdência Fechadas, excluir, para fins de determinação do limite de 12% do valor do imposto de renda ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, art. 3º, § 5º da IN SRF 126/2002;

- que se conclui que o limite deverá ser determinado tomando-se o total das contribuições para formação do patrimônio da ora fiscalizada, permitindo somente a exclusão das contribuições extraordinárias;

- que caso o legislador pretendesse restringir a determinação do limite de 12%, baseado sobre a acumulação das contribuições das patrocinadoras de cada trimestre de apuração, como entendeu a ora fiscalizada, assim seria feito. Mas não, ao contrário excepcionou apenas em relação às Entidades Abertas de Previdência Complementar;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

- que a ora fiscalizada abstraiu das normas do Novo regime uma interpretação errônea, quando para determinação do limite de 12% tomou por base as contribuições das patrocinadoras em cada trimestre de apuração. O que por via de consequência resultou na apuração e recolhimento de um crédito tributário muito inferior;

- que o presente termo de Verificação e Encerramento Final relativo ao IRF, refere-se ao imposto de renda, alíquota de 20%, incidente sobre rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos de Entidade Fechada de Previdência Complementar, compreendendo os fatos geradores de 01/01/99 à 31/12/04, em conformidade com a MP-2.222, de 2001 e IN-SRF nº 126, de 2002;

- que a ora fiscalizada, ao determinar o limite de 12% sobre as contribuições de cada trimestre recolheu o imposto de renda em um montante muito inferior ao realmente devido, motivo pelo que a fiscalizada foi intimada a apresentar o total das contribuições das patrocinadoras para a formação do patrimônio da Entidade, ou seja, desde sua criação (fls. 382/385);

- que diante do que, informou somente as contribuições a partir de 01/01/90 totalizando em 31/12/01, o montante de R\$ 321.988.287,88. Não foi informado, os valores dos anos anteriores, sob alegação de que a escrita contábil não mais os continha. Com estes dados foi elaborado planilha das contribuições das patrocinadoras até 31/12/04 (fls. 388/392);

- que diante do que ficou demonstrado, que em todos os períodos trimestrais de apuração do imposto de renda devido pela ora fiscalizada pela alíquota de 20% sobre os rendimentos e ganhos de suas provisões, reservas técnicas e fundos, o quantum apurado e devido fica inferior ao limite de 12%. Ou seja, não alcança o limite. Exceto o último trimestre (31/12/04) o qual demonstra o quantum do IR apurado superior ao limite de 12%. Mesmo assim o mesmo será objeto de cobrança neste auto de infração considerando-se que a ora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

fiscalizada não informou todas as contribuições das patrocinadoras, uma vez que, se informado no total, implicaria certamente em um resultado do limite muito superior;

- que se ressalte que o FUNBEP foi constituído na década de 60. Além do que, as patrocinadoras contribuem para a formação do patrimônio na proporção de 2/1, ou seja, a cada R\$ 3,00 de contribuição, R\$ 2,00 são bancados pelas patrocinadoras e R\$ 1,00 pelo participante, conforme regulamento da Entidade (art. 50, fls. 69);

- que pela característica da Entidade o limite de 12% não lhe é benéfico, ao contrário, beneficia muito entidades fechadas de previdência complementar nas quais ocorre pouco investimento da pessoa jurídica (patrocinadora) e como também pouco tempo de constituição. O que não é o caso da ora fiscalizada.

Em sua peça impugnatória de fls. 812/821, instruída pelos documentos de fls. 822/861, apresentada, tempestivamente, em 28/07/05, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que com o advento da Medida Provisória nº 2.222/01, a impugnante decidiu optar pelo recolhimento do imposto de renda devido nos termos do artigo 2º do dispositivo legal;

- que ocorre que a Receita Federal lavrou o presente auto de infração, por discordar do critério adotado pela impugnante para o cálculo do limite referido no art. 2] da Medida Provisória nº 2.222/01 que, no seu entender, seria "o total das contribuições para formação do patrimônio da ora fiscalizada", e não o total das contribuições vertidas para o plano no respectivo período de apuração;

- que o impugnante recepcionou, além do auto de infração, o "Termo de Verificação e Encerramento Final de Ação Fiscal relativo ao IRF", o qual descreve o

• • MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

andamento de diversas ações judiciais, das quais supostamente o Funbep seria parte interessada;

- que deve ser ressaltado que essas informações não são relevantes e nem ao menos se referem à matéria discutida no auto de infração. Ao que parece o Sr. Auditor Fiscal, na tentativa de fundamentar a lavratura do auto, invocou as referidas ações judiciais para confundir o julgador visando ao não conhecimento da defesa, com base na concomitância de pedidos nas esferas judicial e administrativa;

- que da análise da petição inicial do mandado de Segurança, resta claro que a referida associação de classe buscou no âmbito judicial o reconhecimento da sua natureza não lucrativa e, subsidiariamente, a aplicação do princípio da igualdade, permitindo a utilização do mesmo critério para a apuração do limite do imposto de renda estabelecido para as Entidades Abertas. Ou seja, requereu-se na esfera judicial o direito de calcular o imposto de renda devido limitado a 12% do total das contribuições de pessoas jurídicas efetuadas em planos com novos participantes a partir de 01/01/02. A matéria discutida diverge, portanto, do objeto do presente processo, já que a impugnante não adotou, para o cálculo do limite referido no art. 2º da MP 2222/01, o critério previsto para as Entidades Abertas de previdência Privada;

- que o auto de infração vem exigir o imposto de renda supostamente devido, em decorrência da utilização da totalidade das contribuições para a formação do patrimônio do impugnante para fins de determinação do limite de 12%, ao invés de considerar que deveriam integrar a base de cálculo do limite apenas as contribuições que foram feitas em cada período de apuração, como disposto na Medida Provisória;

- que isto é, o Sr. Auditor Fiscal exigiu que, independentemente do que foi determinado pela legislação, o impugnante deveria ter considerado todas as contribuições que formaram o patrimônio do FUNBEP e não apenas aquelas efetuadas em cada trimestre-calendário

• • MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

- que a discussão, portanto, não é a mesma da ação judicial coletiva: naquela, pleiteia-se o direito de calcular o limite considerando apenas as contribuições de novos participantes; nestes autos, discute-se se no cálculo do limite devem ser computadas todas as contribuições vertidas ao plano, ou se apenas as contribuições vertidas ao plano no período de apuração;

- que a Medida provisória nº 2.222/01 determinou que, para as Entidades Abertas, o limite de que trata o inciso I do § 1º do art. 2º deveria ser calculado considerando as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a planos de benefícios firmados com novos participantes a partir de 1º de janeiro de 2002;

- que para calcular o imposto de renda devido, as Entidades Abertas de previdência privada deviam efetuar o somatório de todas as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a planos de benefícios firmados com novos participantes a partir de 1º de janeiro de 2002;

- que apurado o total das contribuições, cabia-lhes verificar o limite do imposto. Referido limite era calculado com base no produto do total das contribuições pelo percentual de 12%;

-que após a obtenção desse valor, fazia-se à comparação com o montante apurado mediante a aplicação da alíquota de 20% sobre resultado positivo dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos em cada trimestre-calendário. O menor dos dois valores obtidos correspondia ao imposto a ser recolhido aos cofres públicos;

- que, para as Entidades Fechadas, ao contrário do que foi feito para as Entidades Abertas, o legislador não previu que o limite do imposto deveria ser calculado com base em contribuições referentes a planos com novos ou antigos participantes. Ou seja, a previsão nesse sentido, constante do § 3º do art. 2º da referida Medida provisória, alcançava

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

apenas as Entidades Abertas, o que, como já dito motivou a discussão judicial do tema na ação coletiva acima mencionada;

- que, dessa forma, considerando a inexistência de dispositivo restringindo a composição da base de cálculo do limite a planos com novos participantes, a única interpretação que pode ser obtida da Medida provisória é a de que integram o referido limite às contribuições de todos os participantes efetuadas em cada período de apuração, ou seja, cada trimestre-calendário, sejam tais participantes integrantes de planos novos ou antigos;

- que a diferença entre o cálculo do imposto devido pelas Entidades Abertas e pelas Entidades Fechadas está única e exclusivamente na determinação das contribuições que integram o limite estabelecido pelo § 1º, I, do artigo 2º da MP 2.222/01. Isto é, inicialmente apurava-se o valor devido de imposto de renda, mediante a aplicação da alíquota de 20% sobre os rendimentos e ganhos explicitados na Medida Provisória. E, após, comparava-se o montante apurado com aquele obtido mediante a aplicação do limite de 12% sobre o valor das contribuições de todos os participantes, novos e antigos. Outra vez, o menor valor obtido correspondia ao imposto a ser pago pela impugnante;

- que o equívoco cometido pelo Sr. Auditor Fiscal se deu na interpretação feita quanto à base de cálculo do limite aplicável ao imposto a pagar pelas Entidades Fechadas. Interpretação esta transcrita a seguir: "Quanto as Entidades Fechadas de previdência Complementar a Lei não estabeleceu nenhuma data de início para a acumulação das contribuições das patrocinadoras do plano previdenciário, como também não exclui as contribuições de planos antigos ou novos ou vintouros, apenas possibilitam às Entidades de Previdência Fechada, excluir, para fins de determinação do limite de 12% do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, art. 3º, par. 5º, IN/SRF - 126/02. Destarte, conclui-se que o limite deverá ser determinado tomando-se o total das contribuições para formação do patrimônio da ora fiscalizada, permitindo somente a exclusão das contribuições extraordinárias, conforme previsto.";

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

- que na visão da Fiscalização, portanto, o cálculo do limite feito pela impugnante está incorreto, pois deveria computar não somente o total das contribuições vertidas ao plano no respectivo período de apuração, sejam elas referentes a planos com novos ou antigos participantes, mas o total das contribuições vertidas desde o início do plano;

- que isso é facilmente verificável das planilhas de cálculo que acompanham o auto de infração: o autuante computa, a cada vez que calcula limite de 12%, as contribuições vertidas ao plano desde 1990, sempre acrescentando ao saldo o valor aportado no respectivo período de apuração;

- que se o regime especial de tributação permite que o resultado auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos seja tributado à alíquota de 20%, limitado a 12% das contribuições recebidas de pessoas jurídicas, referentes aos participantes dos planos, e a data de início para a apuração é 1º de setembro de 2001, de onde se pode concluir que esse resultado deve ser auferido com base em todas as contribuições que formaram o patrimônio da entidade?;

- que o impugnante obedeceu ao disposto na legislação e calculou o seu imposto devido observando o limite concedido pela Medida Provisória e, ainda, observando os critérios para a determinação desse limite, ou seja, exerceu o direito de recolher o imposto com base no que lhe foi determinado pela legislação;

- que deflui da Medida Provisória que o pagamento do imposto alcança o resultado positivo auferido em cada trimestre-calendário. Não há nenhum sentido que o limite seja calculado considerando as contribuições feitas em período de apuração diferente daquela para o qual está sendo calculado o imposto, sob pena de fazer letra morta do aludido limite que, em qualquer caso, seria mesmo sempre maior do que o imposto apurado pela aplicação da alíquota de 20% sobre os rendimentos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

- que isso seria, portanto, ilógico e absurdo, além de contrariar a máxima segundo a qual a lei não contém palavras inúteis. Ora, afinal qual teria sido a intenção do legislador ao estabelecer limite ao imposto a pagar, se o limite seria sempre e inevitavelmente maior do que o valor calculados nos termos da lei?;

- que na tentativa de elucidar o equívoco cometido pela fiscalização, o impugnante elaborou planilha demonstrativa, na qual fica evidente a acumulação de valores de contribuição. Por exemplo, até 31/08/01, o total de contribuições dos patrocinadores ao FUNBEP gerava o limite de R\$ 37.385.484,86;

- que no período referente ao 3º quadrimestre de 2001, o limite calculado sobre as contribuições vertidas à entidade foi no valor de R\$ 1.253.109,68. Todavia, ao invés de considerar apenas esse valor limite, como determinou a medida provisória, a fiscalização acumulou ambos, ou seja, considerou como limite de pagamento do imposto o total de R\$ 38.638.594,55 (soma de R\$ 37.385.484,86 e R\$ 1.253.109,68) e assim passou a fazer até o último trimestre de 2004;

- que, portanto, o valor estabelecido pela fiscalização para calcular o limite do 4º trimestre de 2004, nada mais é do que aquele primeiro valor de R\$ 37.385.484,86, acrescido de todos os limites calculados sobre as contribuições efetuadas desde 2001. Ou seja, a primeira base de cálculo do limite foi computada no cálculo do limite de 2001 a 2004;

- que analisando o cálculo elaborado pela fiscalização, o impugnante verificou que por um equívoco deixou de considerar na base de cálculo do limite do imposto, os valores correspondentes às contribuições destinadas ao custeio administrativo;

- que no primeiro quadro da planilha anexa à presente, está demonstrado o montante de contribuições vertidas pelas patrocinadoras para custeio dos planos previdenciários, acrescido do valor correspondente à provisão para o 13 salário, além de R\$

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

269.103,85, que se refere à cobertura de déficit apurado na retirada da patrocinadora Banestado S/A Reflorestadora e, finalmente, o valor correspondente às contribuições para o custeio administrativo;

- que no segundo quadro estão descritas as exclusões efetuadas em todos os períodos de apuração e no terceiro quadro consta à base de cálculo o limite revisada, incluindo os valores que o impugnante por equívoco deixou de considerar no passado;

- que a outra planilha que também segue anexa demonstra a diferença entre a base de cálculo do limite apurada no passado e aquela revisada, considerando os ajustes explicitados na planilha anterior. Nesse documento, o impugnante efetuou a revisão dos cálculos do seu imposto de renda devido e apurou uma diferença de R\$ 944.329,38, que acrescida de juros Selic e multa com redução de 50%, como lhe é permitido, totaliza R\$ 1.668.330,62. Sendo que esse valor foi devidamente recolhido, conforme documentação anexa.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, a Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, conclui pela improcedência da ação fiscal e pelo provimento da parte impugnada do crédito tributário lançado, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que, inicialmente, há que se ponderar acerca da existência de concomitância entre o processo judicial e o administrativo. Conforme se extrai dos autos, a Associação das Entidades Fechadas de Previdência Privada ABRAPP impetrou, em favor de suas filiadas, Mandado de Segurança, que trata, dentre outros, do direito de as Entidades Fechadas de Previdência Privada calcularem o limite para o pagamento do IR-RET de forma semelhante à que foi prevista para as Entidades Abertas. Foi requerido na esfera judicial o direito de calcular o imposto de renda devido limitado a 12% do total das contribuições de pessoas jurídicas efetuadas em planos com novos participantes a partir de 01/01/02;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

- que como se verifica da impugnação apresentada, a interessada não contesta o previsto no § 3º do art. 2º da Medida Provisória nº 2.222/2001, para as Entidades Abertas de Previdência Privada, mas o critério utilizado pela fiscalização para o cálculo do limite do § 1º, do mesmo artigo da citada Medida Provisória;

- que a impugnante tomo como base de cálculo para apuração do limite os valores das contribuições efetuadas pelas patrocinadoras em cada período de apuração, enquanto a fiscalização utiliza o montante das contribuições efetuadas para a formação do patrimônio da fiscalizada, desde 1990;

- que pelos dispositivos legais transcritos, constata-se que a base de cálculo do limitador é o fluxo de contribuições durante o trimestre de apuração;

- que a diferença entre a tributação das entidades abertas e das entidades fechadas consiste em que, para as primeiras, o limitador é condicionado ao aporte de novas contribuições para novos participantes, enquanto, para as segundas, o limite a ser considerado é o total das contribuições, não importando se são novos ou antigos participantes;

- que como exemplo, se um fundo tivesse patrimônio de R\$ 100 milhões, e a patrocinadora fizesse aportes mensais de R\$ 10 milhões referente a participantes antigos e R\$ 1 milhão de novas contribuições, para as entidades abertas o limitador mensal de 12% seria calculado sobre o montante de R\$ 1 milhão (novas contribuições), enquanto para as entidades fechadas o cálculo teria como base o valor de R\$ 11 milhões (R\$ 10 milhões + R\$ 1 milhão);

- que tal entendimento pode ser constatado pelo art. 4º da MP nº 16/2001 e § 5º do art. 3º da IN SRF nº 126/2002, ao prever que as contribuições extraordinárias relativas ao custeio de déficit de serviços passados não seriam consideradas, para fins de determinação do limite do valor do imposto de renda a ser pago. Ou seja, se a patrocinadora

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

fizesse uma contribuição extraordinária para cobertura de custeio de déficits de serviços passados, havia a previsão, desde que regulamentada, para a não inclusão na base de cálculo do limitador do imposto devido, o que significa que as contribuições a serem consideradas são as do próprio período de apuração;

- que finalmente, deve ser observado que a impugnação ao lançamento foi parcial conforme consta do item 3 da impugnação, fl. 820, havendo o recolhimento de parte do crédito tributário.

A decisão de Primeira Instância está consubstanciada na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Ementa: REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (RET). BASE DE CÁLCULO. LIMITADOR IMPOSTO DE RENDA.

O imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar que optar pelo regime especial de tributação será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica, relativo ao período de apuração, pelo percentual resultante da diferença entre a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais, e oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Lançamento Improcedente.”

Deste ato, a Presidência da Primeira Turma de Julgamento da DRJ em Curitiba - PR, recorre de ofício ao Primeiro Conselho de Contribuintes, em conformidade com o art. 3º, inciso II, da Lei nº 8.748, de 1993, com nova redação dada pelo art. 67, da Lei nº 9.532, de 1997.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Da análise dos autos se constata que a decisão de Primeira Instância decidiu tomar conhecimento da impugnação por apresentação tempestiva para, no mérito deferi-la, determinando o cancelamento dos créditos tributários constituídos relativo falta de recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos de Entidade Fechada de Previdência Complementar, sob o entendimento de que o imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar que optar pelo regime especial de tributação será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica, relativo ao período de apuração, pelo percentual resultante da diferença entre a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais, e oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Como se vê, a discussão abrange a forma de tributação das Entidades de Previdência Privada (Abertas ou Fechadas). As entidades fechadas de Previdência Privada e as Entidades Abertas sem fins lucrativos estavam isentas do imposto de renda sobre o lucro real, conforme o disposto no art. 175 do RIR/99. Entretanto, a isenção não alcançava os juros, rendimentos e ganhos de capital auferidos, que assim se sujeitavam à tributação definitiva na fonte. Dessa forma, essas entidades sujeitavam-se à retenção do imposto de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

renda na fonte sobre os rendimentos de suas aplicações financeiras. A incidência do imposto de renda sobre os rendimentos de aplicações financeiras, no entanto, sempre foi objeto de discussão judicial onde se questionava a constitucionalidade da exigência.

Nos questionamentos judiciais, os fundos de pensão e as Entidades de Previdência Privada argumentavam judicialmente a condição de entidades imunes ao pagamento de impostos, buscando amparo no art. 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal. Em razão da polemica em torno do assunto o governo federal resolveu editar a Medida Provisória nº 2.222, de 2001, alterando a sistemática de tributação destas entidades.

Dispõe a Medida Provisória nº 2.222/2001:

"Art. 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo:

I - será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:

- a) A soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais; e
- b) oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física;

II - será apurado trimestralmente e pago até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração;

III - não poderá ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.

§ 2º A opção pelo regime de que trata este artigo substitui o regime de tributação do imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos auferidos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

por entidade fechada de previdência complementar e pelo FAPI, previsto na legislação vigente, bem assim o de que trata o art. 1º, relativamente às entidades abertas de previdência complementar e às sociedades seguradoras.

§ 3º No caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora, o limite de que trata o inciso I do § 1º será calculado tomando-se por base, exclusivamente, as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a planos de benefícios firmados com novos participantes a partir de 1º de janeiro de 2002.”

Já o art. 4º da Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, estabelece:

“Art. 4º Relativamente às entidades fechadas de previdência complementar optantes por regime especial de tributação, não serão consideradas, para fins de determinação do limite do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, conforme dispuser o regulamento.”

E a Instrução Normativa SRF nº 126/2002, estabelece:

Art. 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos, será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se resultado positivo a soma algébrica de todos os rendimentos e ganhos auferidos, inclusive os decorrentes de aluguéis, de juros remuneratórios sobre o capital próprio e da alienação de qualquer ativo, com as perdas incorridas em operações e as despesas necessárias à percepção dos rendimentos e ganhos, vedada a dedução de qualquer outra despesa, inclusive as de caráter administrativo.

§ 2º Na base de cálculo de incidência do imposto, incluem-se todos os rendimentos e ganhos produzidos pelos recursos garantidores de provisões, reservas técnicas e fundos, independentemente da data de constituição do plano ou do ingresso do beneficiário, inclusive no caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

(...).

§ 9º Para fins de determinação do imposto de que trata este artigo e do limite referido no art. 3º:

I - a apuração dar-se-á por plano ou conjunto de planos patrocinados por uma mesma pessoa jurídica, a critério da entidade;

II - serão excluídos os rendimentos, ganhos e contribuições referentes a planos patrocinados exclusivamente por pessoa jurídica imune.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a entidade deverá manter sistema de registro e controle, em meio magnético, que permita a segregação dos recursos de pessoa jurídica imune.

(...).

Art. 3º O imposto de que trata o artigo anterior será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:

I - a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais; e

II - oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

§ 1º No caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora, o limite de que trata o caput será calculado tomando-se por base, exclusivamente, as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a:

I - planos de benefícios constituídos a partir de janeiro de 2002;

II - novos participantes incluídos, a partir de 1º de janeiro de 2002, em planos preexistentes;

III - parcela destinada à acumulação de provisões para benefícios de natureza previdenciária.

(...).

§ 5º No caso de entidade fechada de previdência complementar não serão considerados, para fins de determinação do limite do valor do imposto de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, conforme dispuser ato conjunto editado pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda.

§ 6º O disposto no parágrafo anterior aplica-se também à entidade aberta de previdência complementar na hipótese de migração ou transferência de planos oriundos de entidades fechadas de previdência complementar.”

Como se vê, as normas tributárias, anteriormente transcritas, estabelecem duas possibilidades de tributação para as aplicações financeiras das Entidades de Previdência Privada realizadas com recursos de suas provisões, reservas técnicas e fundos, cabendo às entidades a opção pela sistemática que considerar mais vantajosa.

Primeira possibilidade: Tributação dos ganhos com compensação do imposto retido. Não há dúvidas, que para estes efeitos, o imposto incidirá sobre os rendimentos e ganhos proporcionados por recursos provenientes de aporte de contribuições durante o período de acumulação. A incidência dar-se-á sobre os:

I - rendimentos produzidos pelos títulos e valores mobiliários de renda fixa, a partir de 1º de janeiro de 2002, apropriados pelo regime de competência;

II - rendimentos ou ganhos líquidos em renda variável, liquidados ou resgatados a partir de 1º de janeiro de 2002, apropriados pelo regime de caixa;

III - demais rendimentos e ganhos de capital, inclusive juros remuneratórios sobre o capital próprio, auferidos a partir de 1º de janeiro de 2002, apropriados pelo regime de competência.

Segunda possibilidade: Tributação pela diferença de alíquota entre pessoa jurídica e pessoa física. Facultativamente o artigo 2º da Medida Provisória possibilitou a adoção da seguinte sistemática de tributação. Adotando esta sistemática as Entidades de

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Previdência não necessitam calcular o imposto sobre o Lucro Real e tampouco sofrerão retenção do imposto sobre as aplicações financeiras na fonte. Ou seja, trimestralmente será apurado o resultado positivo dos ganhos e rendimentos das provisões, reservas técnicas e fundos e sobre este ganho é aplicada à alíquota de 20%.

O resultado então será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:

a) a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais: e

b) oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Assim, atualmente a alíquota do IRPJ é de 15%, o adicional é de 10% e a alíquota da CSL é de 9%. Sendo o somatório 34%. A alíquota máxima do IRPF é de 27,5%, sendo que os 80% representa 22%. Então a diferença de alíquotas é de 12%. Ou seja, o imposto calculado a alíquota de 20% ficará sujeito ao limite de 12% sobre o valor da contribuição das pessoas jurídicas.

Não há dúvidas, que a Medida Provisória nº 2.222, de 2001, estabeleceu um novo Regime de Tributação para as Entidades Abertas e Fechadas de Previdência Complementar, com vigência a partir de 01/01/02 para as Entidades Abertas e podendo as entidades de previdência Fechada aderirem ao Regime a partir de 01/09/01.

Da mesma forma, estabeleceu que quanto aos tributos devidos por fatos geradores ocorridos até 31/08/01, o art. 5º, da referida MP, possibilita aos optantes do Novo Regime a recolher os tributos sem juros (SELIC) e multa, ou seja, somente o valor originário.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Observa-se, que na data de 27 de dezembro de 2001 a autuada protocolou o Termo de Opção para 2001 e 2002 (fls. 13). Sendo admitida no Novo Regime, a autuada efetuou o recolhimento dos débitos de IRF gerados até 31/08/01, em 6 parcelas, vencendo a primeira em 31/01/02 e as outras no último dia útil dos meses subseqüentes.

Observa-se, também, que para as Entidades Fechadas, ao contrário do que foi feito para as Entidades Abertas, o legislador não previu que o limite do imposto deveria ser calculado com base em contribuições referentes a planos com novos ou antigos participantes. Ou seja, a previsão nesse sentido, constante do § 3º do art. 2º da referida Medida provisória, alcançava apenas as Entidades Abertas.

Assim, não tenho dúvidas que a razão está com a autoridade julgadora de Primeira Instância de que os dispositivos anteriormente transcritos são claros quando se referem à base de cálculo do limitador. Ou seja, a base de cálculo do limitador da tributação é o fluxo de contribuições durante o trimestre de apuração.

Considerando a inexistência de dispositivo restringindo a composição da base de cálculo do limite a planos com novos participantes, a única interpretação que pode ser obtida da Medida provisória é a de que integram o referido limite às contribuições de todos os participantes efetuadas em cada período de apuração, ou seja, cada trimestre-calendário, sejam tais participantes integrantes de planos novos ou antigos.

Assim, não procede ao comportamento da autoridade lançadora que computa, a cada vez que calcula limite de 12%, as contribuições vertidas ao plano desde 1990, sempre acrescentando ao saldo o valor aportado no respectivo período de apuração.

Só posso concordar com a autuada de que o equívoco cometido pelo Auditor Fiscal se deu na interpretação feita quanto à base de cálculo do limite aplicável ao imposto a pagar pelas Entidades Fechadas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Interpretou a autoridade lançadora que quanto as Entidades Fechadas de previdência Complementar a Lei não estabeleceu nenhuma data de início para a acumulação das contribuições das patrocinadoras do plano previdenciário, como também não exclui as contribuições de planos antigos ou novos ou vindouros, apenas possibilitam às Entidades de Previdência Fechada, excluir, para fins de determinação do limite de 12% do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica relativas ao custeio de déficit de serviços passados.

Partindo dessa premissa equivocada a autoridade lançadora conclui que o limite deverá ser determinado tomando-se o total das contribuições para formação do patrimônio da ora fiscalizada, permitindo somente a exclusão das contribuições extraordinárias, conforme previsto.

Assim, na visão da autoridade lançadora, o cálculo do limite feito pela impugnante estava incorreto, pois deveria computar não somente o total das contribuições vertidas ao plano no respectivo período de apuração, sejam elas referentes a planos com novos ou antigos participantes, mas o total das contribuições vertidas desde o início do plano.

Ora, com a devida vênia, se o regime especial de tributação permite que o resultado auferido em cada trimestre-calendário dos rendimentos, ganhos das provisões, reservas técnicas, e fundos sejam tributado à alíquota de 20%, limitado a 12% das contribuições recebidas de pessoas jurídicas, referentes aos participantes dos planos, e a data de início para a apuração é 1º de setembro de 2001, é perfeitamente lógico que a base de cálculo do limitador seja o fluxo de contribuições durante o trimestre de apuração.

Nesta linha de raciocínio, entendo que a autuada obedeceu ao disposto na legislação e calculou o seu imposto devido observando o limite concedido pela Medida Provisória e, ainda, observando os critérios para a determinação desse limite, ou seja, exerceu o direito de recolher o imposto com base no que lhe foi determinado pela legislação.

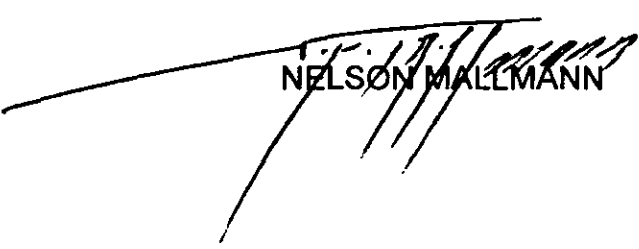
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 10980.006113/2005-07
Acórdão nº. : 104-21.676

Sendo improcedente a linha de pensamento da autoridade lançadora no sentido que o limite seja calculado considerando as contribuições feitas em período de apuração diferente daquela para o qual está sendo calculado o imposto, sob pena de inovar e tornar sem efeito as normas que norteiam o Regime Especial de Tributação, principalmente, do limitador do imposto de renda que, em qualquer caso, seria mesmo sempre maior do que o imposto apurado pela aplicação da alíquota de 20% sobre os rendimentos.

Assim sendo e considerando que todos os elementos de prova que compõe a presente lide foram objeto de cuidadoso exame por parte da autoridade julgadora de Primeira Instância e que a mesma deu correta solução à demanda, aplicando a legislação de regência à época da ocorrência do fato gerador, fazendo prevalecer à justiça tributária, VOTO pelo conhecimento do presente recurso de ofício, e, no mérito, NEGO provimento.

Sala das Sessões - DF, em 22 de junho de 2006



NELSON MALLMANN