



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.000162/2009-41  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-010.264 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de dezembro de 2020  
**Recorrente** PREVIBOSCH SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 23/12/2008

RECEITA BRUTA. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. FATURAMENTO.O faturamento das entidades de previdência privada, equivalente a receita bruta, compreende a totalidade de suas receitas decorrentes das atividades econômicas do seu objeto social, ou seja, a totalidade das receitas operacionais.

RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES PREVISTAS EM LEI PARA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE PIS E DE COFINS. LIMITE DE RECEITA PARA ENTREGA DE DCTF SEMESTRAL. INAPLICABILIDADE. Para fins de determinação da receita bruta para aferição do limite de receita para entrega de DCTF semestral não devem ser deduzidas as exclusões previstas em lei para determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

IMPOSSIBILIDADE DE TRANSMISSÃO DE DCTF SEMESTRAL. INCOMPATIBILIDADE COM INSTRUÇÕES NORMATIVAS DA RECEITA FEDERAL. DATA DE ENTREGA PARA FINS DE COMINAÇÃO DE PENALIDADE. Uma vez comprovado que o contribuinte não conseguiu transmitir DCTF semestral por limitações dos sistemas da Receita Federal, em descompasso com as próprias instruções normativas que permitem essa entrega, mas com a cominação da penalidade por atraso na entrega de DCTFs mensais às quais o contribuinte seria obrigado, ajustam-se as multas aplicadas considerando-se como data de entrega dessas declarações àquela em que as DCTFs semestrais foram ou deveriam ser transmitidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei 10.522/2002, acrescido pelo artigo 28 da lei 13.988/2020, em face do empate do julgamento, dar-lhe provimento parcial ao recurso, para reduzir as multas aplicadas considerando-se o dia 04/10/2007 como data de entrega das DCTFs do primeiro semestre de 2007, o dia 07/04/2008 como data de entrega das DCTFs do segundo semestre de 2007, e o dia 07/10/2008 como data de entrega das DCTFs do primeiro semestre de 2008, todas com redução de 50%, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Vinicius Guimarães, Larissa Nunes Girard, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente), Larissa Nunes Girard, Jorge Lima Abud, Vinicius Guimarães, Raphael Madeira Abad, Walker Araujo, José Renato Pereira de Deus e Denise Madalena Green.

## Relatório

Por bem retratar os fatos, adoto o relatório da decisão piso:

Trata-se de Multa por Atraso na Entrega do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais — DAFON Mensal referente a Fevereiro de 2008, no valor de R\$ 656,37 (fls. 36).

Em 26/01/2009, o interessado supra qualificado apresentou a Impugnação, de fls. 01/14, na qual alega:

1) que até o ano-calendário de 2006 entregara a DAFON com periodicidade semestral; porém, ao tentar transmitir por via eletrônica a DAFON referente ao 1º semestre de 2007, o sistema informatizado da Receita Federal do Brasil (RFB) não permitiu a entrega da DAFON semestral, orientando-a pela utilização do "PGD DAFON Mensal";

2) inconformado com tal situação, em 04/10/2007, formalizou consulta perante a SRRF 8ª Região Fiscal, requerendo que se esclarecesse/atestasse que a consultante estava autorizada a entregar a DAFON semestral, que a impossibilidade do envio do arquivo decorria de erro/falha no sistema informatizado do órgão e que a multapor atraso na entrega da DAFON restaria afastada por força da consulta formulada;

3) posteriormente, quando do encerramento do segundo semestre de 2007, e tal como o ocorrido com a DAFON do primeiro semestre do mesmo ano, o sistema não aceitou a entrega do DAFON Semestral;

4) em 23/11/2008, o contribuinte foi cientificado da resposta à sua consulta (Despacho Decisório SRRF/8ª RF/Disit nº 45, de 10/03/2008), que teve a seguinte conclusão:

13. Posto isto declaro a ineficácia da consulta com base no art. 52, I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235, de 1972, dado não versar sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre a solução de problema concreto encontrado pela consultante para transmissão da DAFON semestral referente ao primeiro semestre do ano-calendário de 2007, uma vez que o programa não aceitou o documento, emitindo mensagem de obrigatoriedade de DAFON mensal, aparentemente não aplicável a seu caso, problemática essa que deveria ser solucionada por intermédio dos Centros de Atendimento ao Contribuinte - CAC, de sua unidade jurisdição, o qual, se não conseguisse encontrar solução imediata para a situação apresentada, deveria solicitar a intervenção dos órgãos superiores apropriados aos quais se subordina.

14. Quanto às condições a serem observadas para a apresentação da DCTF no ano de 2007, encontravam-se claramente estatuídas nos arts. 3º a 5º da IN SRF nº 695, de 2006, não ensejando, em princípio, maiores dúvidas.

5) em face da resposta da Disit/SRRF08, em 23/12/2008, o interessado optou por entregar por via eletrônica as DCTF e os DACTON mensais relativos a 2008, o que ensejou a expedição automática da Notificação de Lançamento da Multa pelo Atraso na Entrega do DACTON ora combatida;

6) entende ser descabida a exigência da multa, uma vez que o contribuinte está devidamente enquadrado na hipótese de entrega semestral da DCTF e do DACTON, e foi obrigado a apresentar os DACTON mensais por força de um erro do sistema informatizado da RFB;

7) por ser entidade de previdência privada complementar, para fins de cálculo de receita bruta operacional, as contribuições vertidas para a entidade não são incluídas, estando a reclamante dentro do limite de receita bruta estabelecida no inciso I, do art. 3º, da IN SRF nº 695/2006;

8) e por também não estar enquadrada nas hipóteses dos incisos II e III da IN SRF 695/2006, não estava obrigada a entregar a DCTF mensal e, portanto, também não estava obrigada a entregar o DACTON mensal;

9) sendo assim, conclui que a presente cobrança deve ser cancelada, devendo a notificação de lançamento ser declarada nula.

Analisando a impugnação apresentada, a decisão recorrida julgou a improcedente nos termos da ementa abaixo:

*DACTON. MULTA POR ATRASO NA ENTREGA. OPÇÃO PELO DACTON MENSAL.*

*Ainda que estivesse desobrigado a apresentar o DACTON mensal, seria cabível a multa pelo atraso na entrega. In casu, não restou comprovado que o contribuinte tomou as devidas providências para exercer o seu pretendo direito de entregar o DACTON semestral.*

O contribuinte foi cientificado da decisão e apresentou tempestivamente recurso voluntário, em resumo, aduzindo que:

- Por ser entidade de previdência complementar não auferiria qualquer tipo de receita, pois apenas administra os fundos de seus beneficiários, portanto, não estaria obrigada à entrega de DCTF mensal exigida pelo art. 3º, inciso I, da IN SRF nº 695/2006, matéria que independeria de prova como havia argumentado a decisão de primeira instância. E segundo a Dacton transmitida, a Fiscalização já teria meios para ter conhecimento da receita bruta por ela auferida ser inferior a R\$ 30.000.000,00;

- Os débitos declarados em DCTF seriam inferiores a R\$ 3.000.000,00, ou seja, não estaria obrigada à entrega de DCTF mensal exigida pelo art. 3º, inciso II, da IN SRF nº 695/2006;

- Inexistiu qualquer operação de incorporação, fusão ou cisão que implicasse a transmissão de DCTF mensal conforme previsto no art. 3º, inciso III, da IN SRF nº 695/2006;

- A multa por atraso na entrega da declaração seria indevida por diversas razões, a saber:

*a) erro exclusivo da administração que, erroneamente, não teria permitido a transmissão de DCTF semestral, sendo que o contribuinte adotou as providências necessárias para regularização, inclusive apresentando Consulta à RFB sobre o tema;*

*b) como a consulta foi considerada não formulada, o contribuinte, não tendo outra opção, antes do trigésimo dia da ciência da solução de consulta, transmitiu as DCTF mensais, fato que acabou por ensejar a penalidade ora contestada; restaria comprovada sua boa fé com a conduta adotada;*

*c) o erro da Receita Federal ficaria mais evidente ao ter aceitado a transmissão de DACON semestral relativa ao primeiro semestre de 2007, sendo que a IN SRF nº 590/2005, em seu art. 2º, exigia que a periodicidade da entrega de DACON deveria ser o mesmo prazo observado para entrega da DCTF;*

*requer, ao final, o cancelamento da cobrança com a declaração de nulidade do lançamento, uma vez que restaria demonstrado que a ausência de entrega da declaração decorreu de problemas do sistema da própria RFB que não permitiu a entrega da DCTF semestral, ainda que ela não fosse obrigada à transmissão de DCTF mensais.*

Em 24 de outubro de 2009, adotando o mesmo procedimento realizado no PA 16327.000145/2009-12, já que se tratam de questões idênticas ao presente caso, inclusive envolvendo mesmos períodos da autuação, o processo foi convertido em diligência para que fosse tomada as seguintes medidas:

*(i) dê ciência desta resolução à autuada, fornecendo-lhe cópia;*

*(ii) apure as receitas auferidas pelo contribuinte nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com as orientações contidas no item anterior deste voto;*

*(ii) ao final, elabore Relatório de Diligência concluindo sobre o valor das receitas auferidas nos períodos ora solicitados.*

*Para tanto, e havendo necessidade, a autoridade fiscal poderá intimar o contribuinte a apresentar documentos complementares e esclarecimentos adicionais antes de elaborar o relatório ora requerido.*

*Poderá ainda a autoridade fiscal apresentar os esclarecimentos que julgar necessários à melhor análise de tais fatos.*

*Ao final, a Recorrente deverá ser cientificada do resultado da diligência, abrindo-se prazo de 30 dias para que, querendo, manifeste-se sobre seu conteúdo (art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011).*

Os autos retornaram à unidade de origem e a autoridade fiscal responsável pela diligência, após intimações lavradas para que o contribuinte prestasse alguns esclarecimentos, elaborou o Relatório de Diligência de fls. 793-809. Em resumo, concluiu a autoridade fiscal que o conceito de receita bruta não se confunde com a base de cálculo de PIS e de Cofins, e que, portanto, o cálculo elaborado pelo contribuinte estaria incorreto, pois não haveria que fazer exclusões específicas na determinação do PIS e da Cofins para se determinar o valor da receita bruta auferida. Por fim, elaborou a seguinte planilha:

| MÊs           | Total da receita bruta auferida pela PreviBosch | MÊs           | Total da receita bruta auferida pela PreviBosch |
|---------------|-------------------------------------------------|---------------|-------------------------------------------------|
| jan/05        | 1.917.058,96                                    | jan/06        | 13.534.409,78                                   |
| fev/05        | 10.800.769,23                                   | fev/06        | 4.747.844,31                                    |
| mar/05        | 1.483.312,51                                    | mar/06        | 3.338.239,69                                    |
| abr/05        | 651.291,80                                      | abr/06        | 7.758.966,48                                    |
| mai/05        | 5.558.628,29                                    | mai/06        | 2.693.727,77                                    |
| jun/05        | 6.341.037,54                                    | jun/06        | 4.400.289,01                                    |
| jul/05        | 6.437.394,94                                    | jul/06        | 6.361.600,69                                    |
| ago/05        | 8.645.185,46                                    | ago/06        | 4.266.352,58                                    |
| set/05        | 9.681.284,65                                    | set/06        | 3.649.047,85                                    |
| out/05        | 3.899.432,85                                    | out/06        | 9.640.459,89                                    |
| nov/05        | 8.102.819,86                                    | nov/06        | 10.170.383,10                                   |
| dez/05        | 8.584.362,83                                    | dez/06        | 11.879.412,69                                   |
| TOTAL AC 2005 | 72.102.578,92                                   | TOTAL AC 2006 | 82.440.733,84                                   |

Intimado a se manifestar sobre as conclusões da Fiscalização, a Recorrente apresentou o expediente de fls. 749-761. Aduz que a diligência não atendeu o solicitado pela turma julgadora, pois não se ateu aos critérios adotados no Acórdão 9303-006.484, pois, tratando-se de aplicar o mesmo critério daquele adotado no citado acórdão, o cálculo correto deveria deduzir as exclusões previstas nos §§ 2º, 5º e 6º da Lei nº 9.718/98, em especial, nos casos 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 resgate (inciso III do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98).

Com base nas bases de cálculo de PIS e de Cofins noticiadas em sua petição de fls. 749-761, conclui a Recorrente que sua receita bruta auferida no ano de 2005 foi de R\$ 1.901.530,86 e, no ano de 2006, de R\$ 2.332.073,62, restando “*comprovado que a Recorrente auferira menos de R\$ 30 milhões de receitas no segundo ano anterior ao que se referia à DCTF, confirmando não ter a obrigatoriedade da transmissão da declaração mensal*”. A seguir, discorre a Recorrente sobre a legislação que trata das bases de cálculo de PIS e de Cofins, em especial no que atine às especificidades das entidades de previdência complementar.

É relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araújo, Relator.

O recurso...

Conforme exposto anteriormente, a presente lide versa sobre a exigência de multa por atraso na transmissão da DCTF.

Essa matéria não é nova neste Conselho e, por diversas oportunidades já se julgou processos envolvendo a Recorrente, a saber: PA's 16327.000145/2009-12 (acórdão 1301-004.518); 16327.000144/2009-60 (acórdão 1301-004.523); 16327.000143/2009-15 (acórdão

1301-004.522); 16327.000142/2009-71 (acórdão 1301-004.521), sendo que em todos os casos, foi dado parcial provimento ao recurso voluntário do contribuinte para redução da multa.

Neste cenário, entendo que, por se tratar de questões idênticas aos citados processos, envolvendo, inclusive períodos e fatos idênticos, adoto como razões de decidir a decisão proferida no processo 16327.000145/2009-12 (1301-004.518), a saber:

### **1 ADMISSIBILIDADE**

*O recurso voluntário já foi conhecido quando de sua conversão em diligência. De todo modo, ante à sua tempestividade e assinatura por procurador devidamente habilitado, ratifico o seu conhecimento.*

### **2 MÉRITO**

*Conforme relatado, o contribuinte transmitia DCTF semestrais até o ano-calendário de 2006 e, quando da sua tentativa de entrega de DCTF também semestral relativa ao primeiro semestre de 2007 o sistema da Receita Federal não permitiu sua transmissão, remetendo-lhe aviso que estaria sujeito à transmissão de DCTF mensal.*

*A respeito do tema, assim constava na IN SRF nº 695/2006:*

*Art. 3º Ficam obrigadas à apresentação da DCTF Mensal as pessoas jurídicas:*

*I - cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais);*

*II - cujo somatório dos débitos declarados nas DCTF relativas ao segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais);*

*ou*

*III - sucessoras, nos casos de incorporação, fusão ou cisão total ou parcial ocorridos quando a incorporada, fusionada ou cindida estava sujeita à mesma obrigação em decorrência de seu enquadramento nos parâmetros de receita bruta auferida ou de débitos declarados.*

*Alega o contribuinte que não seria obrigado à transmissão da DCTF mensal por não se enquadrar em nenhuma das hipóteses previstas no art. 3º da IN SRF nº 695/2006.*

*Compulsando os autos, não há qualquer indício de que o contribuinte incidisse nas hipóteses dos incisos II e III do art. 3º da IN SRF nº 695/2006 que o obrigasse à entrega da DCTF mensal (do mesmo modo tratado nas IN SRF 786/2007 e 903/2008).*

*Há de se analisar, pois, se procede o argumento da Recorrente de que não auferiria receitas por ser entidade de previdência complementar, ou seja, se realmente não teria como auferir receita superior a R\$ 30 milhões em qualquer ano-calendário.*

*Isso porque, a meu ver, restou caracterizada a impossibilidade de o contribuinte transmitir a DCTF Semestral referente ao primeiro semestre de 2007 (doc. 4 da impugnação), por limitações do sistema, essa também aplicável em relação ao segundo semestre de 2007 e primeiro semestre de 2008.*

*O prazo para entrega de da DCTF, segundo a alínea “a” do inciso II do art. 8º da IN SRF nº 695/2006, era o quinto dia útil do mês de outubro. Observa-se que a Consulta apresentada pelo contribuinte foi protocolada em 04/10/2007 (doc. 5 da impugnação), ou seja, não procede a afirmação da decisão de primeira instância de que não haveria provas que o contribuinte tentou transmitir a DCTF Semestral no prazo fixado na referida norma complementar.*

*Por oportuno, é importante frisar que a apresentação de consulta não suspende o prazo para apresentação de declarações.*

*De todo modo, aguardou o contribuinte o resultado da consulta para verificar se haveria ou não erro no sistema da RFB. Entretanto, como a consulta envolvia questões sobre problemas operacionais do contribuinte para entrega de declaração, a Divisão de Tributação considerou-a não formulada, e, não lhe restando outra alternativa, antes de 30 dias após a ciência da solução de consulta, o contribuinte procedeu à transmissão de todas as DCTF mensais do período. Frise-se: não se tratou de opção do contribuinte, mas sim a única alternativa, já que o sistema não aceitava sua DCTF semestral, e, até mesmo ao arrepio da própria norma da Receita Federal, pois o parágrafo único do art. 13 da IN SRF nº 695/2006 determina que “Em se tratando de entrega indevida da DCTF Semestral por pessoas jurídicas que se enquadrem nas hipóteses de obrigatoriedade de entrega da DCTF Mensal, será devida a multa pelo atraso na entrega das DCTF Mensais relativas ao período considerado”, ou seja, o sistema deveria ter acatado a DCTF transmitida, realizando a cobrança, se fosse o caso, das multas por atraso na entrega das DCTF mensais, o que poderia, ao menos em tese, reduzir a penalidade aplicável.*

*É importante frisar que a multa automática que foi gerada em relação à entrega em atraso da DCTF mensal não levou em consideração a obrigatoriedade do contribuinte de transmitir a declaração mensal, mas tão somente o atraso em sua transmissão. Por essa razão, não havia que se falar em prova, por parte do Fisco, de comprovação de que o contribuinte auferira mais de R\$ 30 milhões de receitas no segundo anterior ao que se referia à DCTF a fim de se comprovar a obrigatoriedade da transmissão da declaração mensal.*

*Por essas razões, entendo ser de extrema relevância analisar se o contribuinte auferiu receitas, e, em caso afirmativo, se nos dois anos anteriores ao período a que se referem as DCTF transmitidas em atraso, se o montante de receitas superou R\$ 30 milhões.*

*Retornando a esse ponto, a respeito das entidades de previdência complementar auferirem ou não receitas, a 3ª Turma da CSRF firmou entendimento em sentido afirmativo, conforme se observa no Acórdão nº 9303-006.484, julgado na sessão de 13 de março de 2018, cujos principais fundamentos reproduzo a seguir:*

*As entidades de previdência complementar estão sujeitas à contribuição para o PIS de Cofins, nos termos da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que assim dispõe:*

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

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

*[...]*

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

*I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;*

*II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos*

*pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;*

*[...]*

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

*[...]*

*§5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.*

***§6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 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;***

*[...]*

*§7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringe-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.*

*[...]*

*Ora, de conformidade com este diploma legal, as receitas contabilizadas sob as rubricas "custeio do programa administrativo" e "remuneração dos investimentos administrativos e custeio" decorrem de atividades operacionais das entidades de previdência privada e integram o faturamento destas pessoas jurídicas. Tais receitas não estão elencadas, no dispositivo legal transcrito acima, dentre aquelas passíveis de dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins.*

***Ressalte-se, ainda, que o faturamento das entidades de previdência privada corresponde à soma de todas as receitas decorrentes das atividades econômicas do seu objeto social, ou seja, suas receitas operacionais, dentre elas as de prestação de serviços tributadas nos lançamentos em discussão.***

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

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

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

*Ainda, segundo o Ilmo. Ministro, "se determinadas instituições prestam tipo de serviço cuja remuneração entra na classe das receitas chamadas financeiras, isso não desnatura a remuneração de atividade própria do campo empresarial, de modo que tal produto entra no conceito de 'receita bruta igual a faturamento'".*

*Dessa forma, independentemente do julgamento do STF que julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei*

no 8.212, de 1991, dentre elas as entidades de previdência privada, estão sujeitas a esta contribuição nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º, ou seja, sobre o seu faturamento mensal correspondente à soma de todas as receitas oriundas de suas atividades típicas decorrente de seu objeto social. [grifos nossos]

Outro não é o entendimento do STJ, conforme se verifica, por exemplo, no RESP nº 1.526.447/RS, cujos trechos de interesse de sua ementa, reproduzem-se a seguir:

[...] CONCEITO DE FATURAMENTO OU RECEITA. MATÉRIA DE ÍNDOLE CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO À INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 284 DO STF. DEDUÇÕES DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS PREVISTAS NOS ARTS. 3º, § 6º, III, DA LEI Nº 9.718/98 E 1º, V, DA LEI Nº 9.701/98. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELOS PARTICIPANTES / BENEFICIÁRIOS E PATROCINADORES ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. RECEITAS OPERACIONAIS DAS REFERIDAS ENTIDADES. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E À COFINS. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01. PRECEDENTE.

[...]

5. As únicas receitas das entidades de previdência complementar, além dos rendimentos auferidos com a aplicação das reservas técnicas, provisões e fundos constituídos na forma do art. 9º da Lei Complementar nº 109/01, correspondem às contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores, as quais elas utilizam não só para o pagamento dos benefícios, mas também para manter-se em funcionamento. Veja-se, portanto, que o argumento de que todas essas receitas são dos beneficiários é impróprio. Assim, caso as contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores não fossem tributadas como receitas das entidades de previdência complementar, haveria uma exoneração total de PIS/PASEP e COFINS de tais entidades.

6. A legislação específica aplicável às entidades de previdência complementar (Lei n. 9.718/98 e Lei n. 9.701/98) não traz isenção das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas correspondentes às contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores, apenas permite determinadas deduções das respectivas bases de cálculo, a exemplo do disposto nos arts. 3º, § 6º, III, da Lei nº 9.718/98 e 1º, V, da Lei nº 9.701/98.

7. O disposto no § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/01, que exclui a incidência de tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, não se refere a tais entidades, mas sim àqueles que vertem as contribuições para elas, ou seja, a patrocinadora e os participantes/beneficiários.

8. À semelhança do caput, o § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/01 somente pode se referir às contribuições devidas pela patrocinadora e pelo participante/beneficiário, não aproveitando à entidade de previdência complementar aberta ou fechada. Na mesma linha o § 2º do referido dispositivo legal exclui a incidência de tributação e contribuições de qualquer natureza sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, tendo em vista que o valor da portabilidade é do participante/beneficiário, diferente das contribuições vertidas às entidades de previdência complementar que são receita operacional delas, pois dali é que elas tiram o seu sustento.

9. Indubitável a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, correspondentes às contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores. Precedente: AgRg no REsp nº 1.249.476/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26.6.2012. (STJ - REsp: 1.526.447 RS, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, sessão de 01/12/2015)

Nesse mesmo sentido, a própria IN SRF nº 247/2002, citada pelo contribuinte, depõe contra seu argumento. Veja-se:

Art. 29. As entidades fechadas e abertas de previdência complementar, para efeito de apuração da base de cálculo das contribuições, podem excluir ou deduzir da receita bruta o valor:

I - da parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

II - dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras de recursos destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; e

III - do imposto de renda de que trata o art. 2º da Medida Provisória nº 2.222, de 4 de setembro de 2001.

Ora, se as entidades de previdência complementar podem excluir da base de cálculo de PIS e de Cofins determinadas rubricas, e considerando-se que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, sendo esse considerado como a receita bruta, é evidente que a Recorrente auferiu receita bruta.

Contudo, o fato de o contribuinte auferir receitas não significa, automaticamente, que estaria obrigado à entrega da DCTF mensal.

Em seu recurso voluntário, contrapondo-se aos argumentos da DRJ (a teor do que dispõe o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72), o contribuinte anexou cópia de seus balancetes referentes aos anos-calendário de 2005 e 2006 (a fim de comprovar que nos dois anos anteriores ao período a que se referem as DCTF mensais em questão não teria auferido receitas).

Em sede de diligência, a autoridade fiscal apontou que não se confundem os conceitos de receita bruta e da base de cálculo do PIS e da Cofins. Já a Recorrente aponta que esta turma julgadora determinou a utilização do critério adotado no Acórdão nº 9303-006.484, ou seja, excluindo-se as rubricas previstas em lei para determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Pois bem, entendo não assistir razão ao contribuinte. Ao me referir ao precedente firmado no Acórdão nº 9303-006.484, obviamente quis dele extrair o conceito de receita bruta, sem qualquer relação com as exclusões da própria receita bruta que se realizam para determinar as bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Conforme já salientado, o art. 2º da Lei nº 9.718/98, determina que as contribuições para o PIS e para a Cofins serão calculadas **com base no seu faturamento**, assim entendido como **receita bruta** (art. 3º). Aliás, as exclusões citadas pela Recorrente, nos exatos termos do § 2º do art. 3º desse mesmo diploma legal, se fazem da própria receita bruta. Peço vênha para mais uma vez transcrever esses trechos da referida norma:

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

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

[...]

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

[...]

§5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§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;

Conforme já salientado quando comentei sobre o art. 29 da IN SRF nº 247/2002, se é autorizado às entidades de previdência complementar excluir da base de cálculo de PIS e de Cofins determinadas rubricas, e levando-se em conta que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, sendo esse considerado como a receita bruta, é evidente que as entidades de previdência complementar auferem receita bruta, sendo distintos os conceitos de receita bruta auferida pelo contribuinte e as bases de cálculo de PIS e de Cofins.

Desse modo, as receitas auferidas pela Recorrente em 2005 e 2006 foram superiores a R\$ 30 milhões, e, conseqüentemente, em 2007 e 2008, a teor do que dispõe o já transcrito inciso I do art. 3º da IN SRF nº 695/2006 - e mesmo dispositivo na IN SRF 786/2007 vigente a partir de 01/01/2008, IN SRF nº 903/2008 vigente a partir de 01/01/2009 -, era obrigada à transmissão de DCTFs mensais.

Ressalto ainda que o fato de o sistema ter permitido o contribuinte transmitir Dacons Semestrais em nada altera o panorama, pois, a rigor, poderia a interessada ter recebido notificações de lançamento em razão do atraso na transmissão também daquelas declarações no regime mensal.

Contudo, entendo ser o caso de se dar provimento parcial ao recurso voluntário para adequar a penalidade exigida do contribuinte à legislação que rege a matéria.

Veja-se que o art. 13 da IN SRF nº 695/2006<sup>4-5</sup> assim dispõe:

Art. 13. A DCTF apresentada com periodicidade diversa da primeira declaração entregue relativa ao mesmo ano-calendário não produzirá efeitos, **salvo nos casos de entrega indevida da DCTF Semestral por pessoas jurídicas que se enquadrem nas hipóteses de obrigatoriedade de entrega da DCTF Mensal.**

Parágrafo único. **Em se tratando de entrega indevida da DCTF Semestral por pessoas jurídicas que se enquadrem nas hipóteses de obrigatoriedade de entrega da DCTF Mensal, será devida a multa pelo atraso na entrega das DCTF Mensais relativas ao período considerado.**

No caso concreto, não há dúvidas que o contribuinte aguardou o resultado da consulta para verificar se haveria ou não erro no sistema da RFB.

Cientificado da decisão em 23/11/2008 da consulta que concluiu que a dúvida apresentada envolvia questões sobre problemas operacionais do contribuinte para entrega de declaração, considerando-a não formulada, e, não lhe restando outra alternativa, antes de 30 dias após a ciência da solução de consulta (23/12/2008), o contribuinte procedeu à transmissão de todas as DCTF mensais do período.

Desse modo, resta evidente que a entrega em atraso não se tratou de opção do contribuinte, mas sim a única alternativa, já que o sistema não aceitava sua DCTF semestral, aliás, ao arrepio da própria norma da Receita Federal, pois o parágrafo único do art. 13 da IN SRF nº 695/2006 determinava que “Em se tratando de entrega indevida da DCTF Semestral por pessoas jurídicas que se enquadrem nas hipóteses de obrigatoriedade de entrega da DCTF Mensal, será devida a multa pelo atraso na

*entrega das DCTF Mensais relativas ao período considerado”, ou seja, o sistema deveria ter acatado a DCTF transmitida, realizando a cobrança, se fosse o caso, das multas por atraso na entrega das DCTF mensais.*

*Não o sendo de feito de forma automática, entendo que se deve aplicar esse entendimento no julgamento do presente recurso, devendo a penalidade ser cominada levando-se em consideração a data em que o contribuinte buscou, sem sucesso, transmitir inicialmente a DCTF do primeiro semestre (conforme doc. 4 anexo à manifestação de inconformidade). Considerando-se que a Consulta foi apresentada em 04/10/2007, à guisa de outra informação, pode-se concluir que ao menos nessa data houve a tentativa de transmissão da DCTF Semestral que deveria ter sido acatada pelo Fisco como DCTFs mensais, calculando-se as penalidades de acordo com a data de entrega que seria prevista para cada DCTF mensal.*

*De igual forma, em relação às DCTFs do segundo semestre de 2007, o prazo limite para entrega era o 5º dia útil do mês de abril de 2008, e, relativamente à DCTF do 1º semestre de 2008, o prazo fatal seria o 5º dia útil do mês de outubro de 2008, nos termos do art. 7º da IN SRF nº 786/2007, vigente a partir de 01/01/2008.*

*Assim sendo, para a DCTF do 1º semestre de 2007, a penalidade deve ser recalculada nos termos do art. 10 da IN SRF nº 695/2006, qual seja, de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante dos impostos e contribuições informados na DCTF (inciso I), tendo como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para a entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega (§ 1º) - assim considerada a data de 04/10/2007 – aplicando-se a redução de 50% prevista no inciso I do § 2º do mesmo artigo, uma vez que a DCTF foi apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício.*

*Em relação à DCTF do segundo semestre de 2007, a penalidade prevista no art. 9º da IN SRF 786/2007 (com redação idêntica ao art. 10 da IN SRF nº 695/2006) deve ser aplicada considerando-se como tendo sido transmitidas as DCTF em 07/04/2008 (5º dia útil do mês de abril de 2008), aplicando-se também a redução de 50% prevista no inciso I do § 2º do mesmo artigo.*

*No que atine à DCTF do primeiro semestre de 2008, a data limite para entrega era o dia 07/10/2008, e deve-se considerar essa data como sendo a data de entrega das DCTF mensais para fins de aplicação da penalidade prevista no art. 9º da IN SRF 903/2008 (com redação idêntica ao art. 10 da IN SRF nº 695/2006), também com a redução de 50% prevista no inciso I do § 2º do mesmo artigo.*

*Especificamente em relação às DCTF de julho, agosto e setembro de 2008, considerando que foram efetivamente transmitidas somente após a ciência da solução de consulta, mas antes do prazo que seria previsto para a entrega das DCTF semestral (5º dia útil de abril de 2009), e tendo em vista que já foi aplicado o redutor de 50% em razão de terem sido transmitidas antes do início de qualquer procedimento fiscal, as penalidades se mantêm integralmente.*

### 3 CONCLUSÃO

*Isso posto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas aplicadas considerando-se o dia 04/10/2007 como data de entrega das DCTFs do primeiro semestre de 2007, o dia 07/04/2008 como data de entrega das DCTFs do segundo semestre de 2007, e o dia 07/10/2008 como data de entrega das DCTFs do primeiro semestre de 2008, todas com redução de 50%, conforme descrito no item anterior deste voto.*

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para reduzir as multas aplicadas considerando-se o dia 04/10/2007 como data de entrega das DCTFs

do primeiro semestre de 2007, o dia 07/04/2008 como data de entrega das DCTFs do segundo semestre de 2007, e o dia 07/10/2008 como data de entrega das DCTFs do primeiro semestre de 2008, todas com redução de 50%, conforme descrito no item anterior deste voto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo