



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MINISTÉRIO DA FAZENDA		
Segundo Conselho de Contribuintes		
Publicado no Diário Oficial da União		
De	02 / 06 / 06	
VISTO		

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SÃO BERNARDO ASSOCIAÇÃO DE PREVIDENCIA PRIVADA
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

MIN. DA FAZENDA - 2º CC	
CONFERE COM O ORIGINAL	
BRASILIA	07/11/05
VISTO	

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. A intimação por parte do Fisco para que a contribuinte apresente demonstrativo de base de cálculo e exclusões previstas na lei não são motivos de nulidade do Auto de Infração, quando a contabilidade da entidade não fornece elementos suficientes para que o Fisco efetue as exclusões devidas, consistindo, antes, uma prerrogativa de defesa concedida pela Administração.

Preliminar rejeitada.

PIS. DECADÊNCIA. Considera-se para início de contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ser efetuado, no caso de inexistência de pagamento da contribuição por parte da contribuinte.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Às instâncias administrativas não competem apreciar vícios de ilegalidade ou de inconstitucionalidade das normas tributárias, cabendo-lhes apenas dar fiel cumprimento à legislação vigente.

IMUNIDADE ARTIGO 150, III, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A imunidade prevista no art. 150, inciso III, alínea "c" da CF/88 aplica-se apenas aos impostos.

IMUNIDADE ART. 195, PARAGRAFO 7º da CF/88. As entidades de previdência privada fechadas não podem ser consideradas como entidades beneficentes de assistência social, para fruição da imunidade contida no art. 195, § 7º da CF, por faltar dos requisitos essenciais para ser enquadrada como tal.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. A base de cálculo da contribuição para o PIS no caso de entidades de previdência privada fechadas, é a receita bruta operacional, excluídas apenas as receitas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas e as suas respectivas atualizações monetárias. Incabível qualquer outra exclusão por absoluta falta de previsão legal.

PRECLUSÃO. Inadmissível a apreciação em grau de recurso, da pretensão do reclamante no que pertine aos juros moratórios, visto que tal matéria não foi suscitada na manifestação de inconformidade apresentada à instância *a quo*.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SÃO BERNARDO ASSOCIAÇÃO DE PREVIDENCIA PRIVADA.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 07/11/05
<i>B. Hamea</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sandra Barbon Lewis e Gustavo de Freitas Cavalcanti Costa (Suplente). Fez sustentação oral o Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Alexey Fabiani Vieira Maia.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
Henrique Pinheiro Torres

Presidente

Nayra Bastos Manatta
Nayra Bastos Manatta
Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Júlio César Alves Ramos.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : SÃO BERNARDO ASSOCIAÇÃO DE PREVIDENCIA PRIVADA.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração visando a cobrança da contribuição para o PIS, no período de janeiro/95 a janeiro/99, em virtude da falta de recolhimento da contribuição no citado período.

Inconformada com a autuação a contribuinte apresentou impugnação, fls. 92/112, alegando em sua defesa, em síntese:

1. sendo entidade de assistência privada sem fins lucrativos, goza da imunidade tributaria prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal;
2. no tocante às contribuições sociais goza do mesmo benefício nos termos do art. 195, parágrafo 7º da CF/88;
3. ingressou com ação própria, transitada em julgado, no Judiciário que lhe reconheceu a imunidade tributaria contida no art. 150, VI, "c" da CF/88, em relação ao imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos pela entidade;
4. o Auto de Infração foi lavrado com base na LC07/70, alterada pelo art. 72 do ADCT, com a redação dada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e as exclusões efetuadas foram fundamentadas na MP 517/94 e suas reedições, convalidada pela Lei nº 9.701/98;
5. o item III do art. 72 da ADCT aplica-se apenas à contribuição social sobre o lucro, sendo a entidade sem fins lucrativos não se aplicaria tal dispositivo;
6. não poderia ser dado à impugnante idêntico tratamento dado às instituições bancarias e financeiras como estipulado no item V do art. 72 da ADCT, por ferir os princípios constitucionais da capacidade contributiva, e da isonomia ao poder de tributar;
7. o legislador da EC nº 01/94 não poderia, como de fato o fez, ignorar que as entidades de previdência privada fechadas, por não almejarem o lucro ou qualquer tipo de riqueza, não poderiam ser equiparadas às instituições financeiras, inclusive tributando de forma mais gravosa as primeiras, o que configura-se um verdadeiro absurdo;
8. tal inconstitucionalidade foi repetida pelas EC nº 10/96 e 17/97, que estenderam a vigência do inciso V do art. 72 da ADCT para abranger os exercícios de 1996 a 1999;
9. a EC nº 01/94 não poderia ter alterado a base de cálculo do PIS, nem a alíquota aplicada, pois tal impedimento advém do art. 150, I e 146, inciso III, alínea "a" da própria Carta Magna;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/ M / 08
VISTO

2º CC-MF
Fl.

10. a EC 01/94 prorrogou a aplicação do art 72 da ADCT até 31/12/95 e só em 07/03/96 foi publicada a EC 10/96, pretendendo prorrogar até 30/06/97 a aplicação do referido artigo;
11. além de não haver continuidade nas citadas EC a EC nº 10/96 só poderia ter vigência após os 90 dias da sua publicação, o que não foi respeitado;
12. de igual forma ocorreu com a EC 17/97 publicada em 25/11/97 para regularizar a cobrança do PIS em períodos a ela anteriores, sem também respeitar o prazo nonagesimal de vigência;
13. antes da Lei nº 9.718/98 estar jungida ao recolhimento do PIS por não possuir receitas integrantes da base de cálculo da aludida exação, já que, a partir da EC 01/94, a citada contribuição incidiria sobre a receita bruta operacional e a impugnante não possuía qualquer receita bruta operacional;
14. na legislação do IR (art. 225 do RIR/94) o conceito de receita bruta operacional está atrelado ao conceito de lucro bruto, definido como "resultado da atividade de venda de bens ou serviços que constitua objeto da pessoa jurídica";
15. não possuindo nenhuma receita decorrente da venda de bens ou prestação de serviço não poderia a impugnante está submetida à exigência do PIS;
16. a associação não possui capacidade contributiva para arcar com o pagamento de tal exigência, já que não possui receita própria, sendo simples gestora de poupanças alheias, cumprindo papel de assistência e previdência pública, já que todos os rendimentos ou recursos auferidos são destinados ao pagamento do benefício de aposentadoria;
17. a MP 517/94 e demais legislações pertinentes possibilitam a exclusão da base de cálculo do PIS das contribuições destinadas a constituição de provisões, bem como de todo e qualquer rendimento auferido nas aplicações financeiras (junta planilha de cálculo onde efetua tais exclusões, fls. 143/192);
18. assim sendo restaria a ser tributado apenas as despesas administrativas da Entidade e receitas de carteira imobiliária, o que seria um absurdo, já que o rendimento dos imóveis, bem como as despesas administrativas são revertidas para pagamento dos benefícios;
19. as entidades de previdência privada fechadas são criadas exatamente para, em caráter assistencial, complementar a atuação do Estado, nesta área;
20. apesar de ter apresentado ao Fisco todos os livros fiscais e documentos solicitados foi acusada de deixar de proceder as exclusões devidas pela legislação pertinente, na apuração da base de cálculo da contribuição;
21. a impugnante não efetuou tais exclusões nem elaborou planilhas da suposta base de cálculo do PIS, por acredita-se imune à tributação;

124/11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
<i>Shanqa</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl.

22. caberia ao Fisco, de posse de todos os documentos, proceder a correta apuração da base de cálculo da contribuição, não delegar à contribuinte tal tarefa, que seria a ele cabível;
23. só depois da autuação pode ter noção da base de cálculo e legislação que a fiscalização entendeu como aplicável ao caso concreto; e
24. apresenta demonstrativo, fls. 231/280, com a base de cálculo, dita como correta pelo Fisco, com as devidas exclusões.

A DRJ em Campinas - SP manifestou-se por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 6.861, de 23/06/2004, fls. 294/301, julgando o lançamento procedente sob os fundamentos de que as entidades de previdência privada fechadas não se encontram abrangidas pelo conceito de assistência social contido no art. 195, §7º da CF/88, e que, com o advento da EC 01/94 tais entidades encontram-se obrigadas ao recolhimento do PIS incidente sobre a receita bruta operacional, deixando de apreciar as razões acerca da inconstitucionalidade de normas jurídicas postuladas pela impugnante por faltar-lhe competência para tal. Recusou, ainda, as exclusões apresentadas pela contribuinte por entende-las incabíveis.

Inconformada a contribuinte apresentou recurso voluntário, seguido de arrolamento de bens, no qual alega em sua defesa:

1. nulidade do Auto de Infração, pois o Fisco não considerou na apuração da base de cálculo da contribuição as exclusões previstas na alínea "b" do inciso V do art. 72 da ADCT, conforme previa a EC 01/94, limitando-se a transferir para a contribuinte o dever de fazer os cálculos de acordo com o entendimento da Administração;
2. decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos antes de 23/08/95;
3. aplicação da imunidade contida no art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88;
4. imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88;
5. existência de coisa julgada garantindo a aplicação da imunidade prevista no art. 150, VI, c da CF/88;
6. até 1997 a entidade era financiada, exclusivamente, pelas empresas patrocinadoras e não pelos empregados/beneficiários;
7. a Sumula nº 730 do STF, de 26/11/2003 garantiu que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "c" da Carta Magna alcança as entidades de previdência privada fechadas se não houver contribuição dos beneficiários;
8. não havendo contribuição por parte dos beneficiários salta aos olhos o caráter assistencial da recorrente, e portanto deve-se aplicar o art. 195, §7º da CF/88 ao caso concreto;
9. é dever da autoridade julgadora apreciar todas as matérias argüidas pela contribuinte, inclusive as que dizem respeito à constitucionalidade de lei;

134/11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 07/ M 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

10. repisa os argumentos acerca da inconstitucionalidade das EC 01/94, 10/96 e 17/97 expedidos na fase impugnatória;
11. inexistência de fato gerador do PIS até a edição da Lei nº 9.718/98, uma vez que a recorrente não possuía, até então, qualquer receita bruta operacional que pudesse ser tributada;
12. deve ser excluído da base de cálculo todo e qualquer rendimento auferido em aplicações financeiras, restando, tão-somente, a compor a base de cálculo da contribuição as despesas administrativas da Entidade e as receitas provenientes de carteira imobiliária;
13. os investimentos imobiliários também são revertidos para pagamento de benefícios o que inviabiliza a contribuição sobre tais valores; e
14. as entidades fechadas de previdência privada suprem a função de assistência social a ser desempenhada pelo Estado devendo, por isso, gozar da imunidade prevista no art. 195, §7º da CF/88;
15. ilegalidade da aplicação da Taxa Selic como juros de mora.

É o relatório.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/ M 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

VOTO DA CONSELHEIRA-RELATORA
NAYRA BASTOS MANATTA

O recurso interposto encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis, merecendo ser apreciado.

No que tange à nulidade argüida na peça recursal é de se observar que o fiscal autuante intimou (fl. 27), a Entidade a apresentar os demonstrativos da base de cálculo do PIS, bem como das exclusões permitidas por lei. Inclusive na intimação foi citada a legislação a ser aplicada ao caso concreto no entendimento do Fisco.

Descabe, pois a alegação de que somente após a autuação a contribuinte teve conhecimento das bases de cálculo e do entendimento acerca da matéria adotado pelo Fisco.

Não tendo cumprido a intimação feita, alegando ser imune à tributação do PIS, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88, restou ao Fisco analisar a escrituração contábil apresentada pela recorrente, o que foi feito segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, fls. 17/21, e demonstrativos de fls. 23/27. De acordo com tais demonstrativos verifica-se que a fiscalização excluiu da base de cálculo da contribuição as receitas previdenciárias subtraída dos débitos com os programas administrativos, consistindo o resultado de tal subtração a chamada reserva técnica, que foi abatida das receitas da entidade.

Não foi efetuada a exclusão das atualizações monetárias das provisões ou das reservas técnicas pelo fato de na contabilidade da contribuinte não estarem discriminados tais valores, bem como pelo fato de a contribuinte não os haver indicado. Observe-se, ainda, que mesmo na fase impugnatória ou recursal a recorrente não discriminou tais valores, excluindo, nos seus demonstrativos, fls. 231/280, da base de cálculo da contribuição todos os valores relativos a investimentos financeiros e não apenas as atualizações monetárias das provisões ou reserva técnica, como estabelece a legislação de vigência.

Diante da impossibilidade de efetuar tais exclusões por impossibilidade contida na escrita fiscal da recorrente não coube ao Fisco outra alternativa senão deixar de efetua-la, face à recusa da entidade de o fazer.

Ressalte-se, ainda, que o fato de a fiscalização intimar a contribuinte a apresentar as bases de cálculo da contribuição de acordo com a legislação aplicável não configura recusa ou transferência de obrigação do Fisco para a contribuinte. Ao contrário, representa uma chance dada pelo Fisco para que a contribuinte demonstrasse os valores que entendia como cabíveis, de acordo com a legislação apontada pela Administração. Vale lembrar que, mesmo que a recorrente houvesse apresentado tais demonstrativos, o que não o fez, caberia ao Fisco conferi-los de acordo com os registros contábeis e homologa-los ou não.

Assim sendo, não há de ser acatada a nulidade pleiteada pela entidade.

No que diz respeito à questão da decadência, é cediço que meu entendimento pessoal sobre a matéria é pela aplicação do prazo decadencial de dez para o PIS, lastreado na aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91 que dispõe especificamente sobre o prazo decadencial das contribuições destinadas à seguridade social, dentre as quais encontra-se o PIS.

Todavia, o posicionamento majoritário deste Órgão Colegiado, inclusive da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho de Contribuintes, votou

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

pelo reconhecimento do prazo decadencial para o PIS como sendo aquele estabelecido pelo CTN, ou seja 05 (cinco) anos contados ou da data da ocorrência do fato gerador (quando houver pagamento), estabelecido pelo art. 150 do CTN, ou do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado (quando não houver pagamento), estabelecido pelo art. 173 do CTN.

Ocorre que, no caso em concreto não houve pagamento da contribuição. Assim sendo, o prazo decadencial seria contado do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido no art. 173 do CTN.

O primeiro período lançado foi janeiro/95. Aplicando-se o art. 173 do CTN tem-se que o início do prazo decadencial seria contado a partir de 01/01/1996, restando findo em 01/01/2001. A ciência do lançamento foi dada em 23/08/2000, ou seja, ainda dentro do prazo dos cinco anos, contados de acordo com o estabelecido no dispositivo legal indicado.

Desta forma, é de se afastar a decadência suscitada pela recorrente.

No que tange à imunidade referida no art. 150, inciso VI, alínea "c" da CF/88 algumas considerações merecem ser feitas, em virtude de tal dispositivo aplicar-se unicamente aos impostos.

O imposto, segundo definição do CTN, é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O fato imponible não se refere a um comportamento das pessoas jurídicas de direito público interno, mas prendem-se a um fato, ato, situação, inerente a um particular, indicativos de sua capacidade contributiva.

Segundo Roque Carrazza *in* Curso de Direito Constitucional Tributário, "é a capacidade contributiva que, em matéria de impostos, atende às exigências do princípio da igualdade, realizando o ideal republicano de afastar, também na tributação, privilégios sem causa de pessoas ou categorias de pessoas".

O Estado não oferece qualquer utilidade, comodidade ou serviço fruível, não havendo vinculação alguma entre o pressuposto de fato previsto na norma instituidora do imposto e a atuação estatal.

Carrazza ensina que :

(. . .) a Constituição, implicitamente, determina que a lei coloque na hipótese de incidência dos impostos fatos regidos pelo direito privado, isto é, da esfera pessoal dos contribuintes, e, portanto, desvinculados da ação do Estado (esta sim regida pelo Direito Público). Realmente, o Texto Magno, nos mencionados arts. 153, 155 e 156, autoriza o legislador ordinário a adotar, como hipótese de incidência de impostos o fato de alguém (a) importar produtos; (b) exportar produtos; (c) auferir rendimentos; (d) praticar operações de crédito; (e) ser proprietário de imóvel rural; (f) praticar operação mercantil; (g) ser proprietário de veículo automotor; (h) ser proprietário de imóvel urbano; (i) prestar, em caráter negocial, serviços de qualquer natureza.

Acresce, ainda, o autor, que todos estes fatos tem a propriedade de revelar ou fazer presumir, em si mesmo, a capacidade econômica dos que os realizam, ou seja, são signos presuntivos de riqueza.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

É de se verificar, portanto, que os impostos são tributos que gravam atos, fatos ou situações denotativas de riqueza do contribuinte, não sendo exigida qualquer participação do Estado nestes atos, fatos ou situações.

As contribuições, por sua vez, se caracterizam por estarem relacionadas com uma despesa ou vantagem especial referidas aos sujeitos passivos respectivos, diferindo, portanto dos impostos. Outra característica marcante das contribuições sociais é o fato de sua receita estar previa, expressa e inequivocamente destinada ao fim para o qual foi instituída.

Nas contribuições sociais, diferentemente dos demais tributos, é relevante para caracterizar a exação não só sua finalidade para a qual foi instituída, mas, também, a afetação de sua receita ao custeio da atividade estatal que é pressuposto de sua criação.

Segundo José Eduardo Soares de Melo in "Contribuições Sociais no Sistema Tributário" *"as linhas básicas das contribuições (no caso, as de natureza social, do art. 195) repousam na sua vinculação com a Seguridade Social, sendo desnecessário argumentar-se com a existência de elementos e situações financeiras"*.

Embora a destinação, regra geral, não integre a definição do regime jurídico do tributo, quando valorizada pela norma constitucional como nota integrante do desenho de certa figura tributária, passa a representar critério hábil para distinguir essa figura de outras cujo perfil não apresente semelhante especificidade.

Assim sendo, a destinação específica das contribuições sociais e a destinação do seu produto representa requisito imprescindível para a sua configuração.

Esposando este entendimento Hugo de Brito Machado afirma que:

Nada impede que o legislador colha elementos da Ciência das Finanças para melhor delinear o perfil das espécies de tributos. Assim, parece-nos que na verdade a Constituição Federal de 1988 consagra as contribuições sociais como tributo com natureza específica, determinada pelos dois elementos conceituais acima indicados. São instituídas para atingir apenas aquelas pessoas ligadas por interesses profissionais ou econômicos, e a respectiva receita tem fim específico.

(...)

Tais contribuições caracterizam-se, portanto, simplesmente pelo fato de ingressarem diretamente naquele orçamento a que se refere o art. 165, § 5º, item III, da CF.

Ou seja, nas contribuições especiais a própria competência legislativa tributaria já nasce diretamente vinculada a um fim, eleito pela Constituição, e ao transformar a vinculação do produto da arrecadação em elemento distintivo da espécie tributaria, tem-se nova dimensão do fenômeno imposto pela norma autorizadora (Carta Magna).

As contribuições sociais constituem, pois, tributos de características específicas, vinculados a despesa especial ou vantagem referida aos contribuintes e que podem implicar, ou não, atuação estatal.

Assim sendo, é de se concluir que a natureza jurídica da contribuição para o PIS é a de contribuição social, diferindo dos impostos, previstos no art. 145 da CF/88. Entendimento

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

este já externado pelo STF quando do julgamento do ADC nº 01-01/DF, de 01/12/93, no qual o Ministro Relator Moreira Alves expressamente se manifestou no sentido de considerar que “as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social tem natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos”. (grifo nosso).

Segundo Hamilton Dias de Souza:

A contribuição não se caracteriza somente pelo seu fato gerador mas, sobretudo por sua finalidade, exteriorizada pela atividade estatal desenvolvida e que se conecta indiretamente com o sujeito passivo. Além disso, e exatamente por se tratar de exação causal, é traço característico das contribuições que o produto de sua arrecadação seja destinado à atividade estatal que é o seu pressuposto. Por esta razão, aliadas à redação do art. 149 da CF, que manda aplicar às contribuições apenas o disposto nos seus arts. 146, III e 150, I e III, assim indicando que as demais regras constitucionais a elas não se aplicam, parece-me que entre nós elas não foram tratadas como tributos.

O STF já se manifestou sobre tal matéria quando do julgamento do RE nº 138.284-8/CE, no qual o Ministro Carlos Velloso (relator) expressamente se manifesta no sentido de que “o PIS e o PESEP passam, por força do disposto no art. 239 da Constituição, a ter destinação previdenciária. Por tal razão, as incluímos entre as contribuições de seguridade social”. O Ministro Ilmar Galvão também se manifestou no mesmo sentido quando do julgamento do RE 259541-AL, incluindo o PIS dentre as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, nos termos do art. 195, *caput*, da Constituição Federal.

Desta forma, restando pacificada que a contribuição para o PIS é caracterizada como contribuição para o financiamento da seguridade social, e não imposto, conforme já explicitado anteriormente, e, portanto, não lhe seria aplicada a imunidade prevista no art. 150, inciso VI da CF/88, por se tratar de vedação específica de imposto.

A imunidade de impostos, como prevista no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988 aplica-se somente ao patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. Não está incluso em tal imunidade os impostos sobre a produção e a circulação de bens, onde incide o ICMS e IPI, bem como as contribuições para o extinto Fincosial, a atual Cofins e para o PIS.

Neste mesmo esteio é de se observar que a coisa julgada que a recorrente afirma possuir diz respeito unicamente à imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “c” da CF/88, aplicada no caso em concreto ao imposto de renda sobre aplicações financeiras. Verifica-se, portanto que tal provimento jurisdicional em nada afeta a exigência da contribuição para o PIS consubstanciada no presente processo, pelos motivos já expostos.

No que diz respeito à imunidade prevista no art. 195, § 7º da CF/88 é de se ressaltar que tal dispositivo isenta das contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

BM



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 07/11/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

alíneas a, b e c, acrescentadas pela Emenda Constitucional nº 20 de 15 de dezembro de 1998.

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Entidade beneficente é aquela que busca interesse de outrem ou atua em benefício de outrem que não a própria entidade ou os que a integram, segundo José Eduardo Sabo Paes in Fundações e Entidades de Interesse Social, 2001, pp. 447.

Nestas entidades o conceito de filantropia não perdeu seus efeitos. De fato, filantropia, significa atuar em benefício de outrem com dispêndio de seu próprio patrimônio, sem qualquer contrapartida. A filantropia está ligada ao espírito de ajuda ao próximo e à coletividade, com ausência de qualquer outro interesse próprio. A característica marcante das entidades filantrópicas é a ausência de qualquer contraprestação por parte dos beneficiários.

Todavia, embora não se confundam os conceitos de entidade filantrópica com entidade beneficente de assistência social, é de se reconhecer que para ser uma entidade beneficente deve haver a ação filantrópica, ainda que não exclusivamente, daí o porquê da necessidade do cumprimento do art 55, inciso II da Lei nº 8.212/91.

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins in pp. 249, “no conceito de beneficência enquadram-se todas as entidades que tem seu patrimônio e finalidade inteiramente dedicada a interesses altruísticos, e que ao complementar ou substituir funções que, na sua essência, são próprias do Estado, fazem-no, ainda, com objetivos caritativos, prestando serviços aos que não podem pagá-los, ainda que suas atividades não sejam exercidas de forma exclusivamente gratuita em relação a todas as pessoas. Cobram daqueles que podem pagar, para prestar gratuidade aos necessitados.”

A imunidade concedida a tais entidades pelo texto constitucional teve a função de estimular a prestação de serviços de assistência social, ainda que não exclusivamente, por particulares aos carentes, auxiliando o Estado nesta sua função.

Se a prestação dos serviços estiver diretamente relacionada à contraprestação, de qualquer tipo, por parte dos beneficiários, não se pode dizer que estas entidades pratiquem a filantropia e a beneficência, e, por consequência, não se teria o auxílio ao Estado nas suas funções de amparo aos necessitados. Desaparece assim a razão da concessão da imunidade concedida no texto constitucional.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

A imunidade é a contrapartida que o Estado oferece aos particulares que deixam de dedicar-se a atividade lucrativa ou de interesse pessoal para desempenhar as atividades de interesse público e de cunho altruístico que o Estado não consegue atender plenamente. Verifica-se que a finalidade de tal desoneração é incentivar a sociedade a organizar-se para suprir as deficiências do organismo estatal colaborando com o poder público no exercício de suas atividades de assistência social.

Verifica-se, da análise dos autos, que a recorrente não pode ser considerada como entidade beneficente simplesmente porque não existe o caráter filantrópico no desempenho de suas atividades. Os beneficiários contribuem com a previdência por meio de mensalidades. Vale ressaltar que mesmo no período de 1995 a 1997, no qual a recorrente alega não ter havido contraprestação por parte dos beneficiários, mas apenas por parte das mantenedoras, é de se observar que, ainda assim, os beneficiários continuavam a ser aqueles que podiam arcar com o pagamento mensal de uma contribuição, mesmo que não estivessem fazendo-o no momento. Os carentes ou necessitados não estavam amparados, sob qualquer hipótese, pela entidade. Desaparece, pois, o caráter beneficente exigido para se fazer jus à imunidade contida no art. 195, §7º da CF.

Estaria um beneficiário inicial do plano de previdência incluído nos serviços prestados pela entidade se não pudesse fazer frente, num segundo momento, às mensalidades cobradas? As mantenedoras e os demais beneficiários cobririam o valor da contribuição a ser paga por aquele que não pudesse fazê-lo? Certamente que não.

Verifica-se que desde a sua constituição a recorrente contava sempre com uma capacidade contributiva por parte dos beneficiários, já que todos são empregados das mantenedoras e, portanto, percebem um salário mensal, sobre o qual há de ser descontada a mensalidade. Tanto é assim que se o funcionário não mais integrar o quadro funcional das empresas mantenedoras ele estará excluído do rol de beneficiários da recorrente.

Por sua vez, o conceito de assistência social no texto constitucional pode ser dividido em *lato sensu* e *stricto sensu*, sendo o primeiro composto da saúde à previdência e assistência social (art. 194 e 197 da CF), e o segundo, da assistência social propriamente dita, conforme definido no art. 203 da CF.

Art. 194 - A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Art. 197 - São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 09/ M. 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

O STF entende que a entidade beneficente de assistência social à qual se refere o art. 195, § 7º da CF abarca a entidade beneficente de assistência à saúde e a beneficente de assistência educacional.

Assistência social é aquela destinada a assegurar os meios de vida aos indigentes, ou seja, a atividade que concede aos hipossuficientes os meios de satisfação de suas necessidades vitais, sem qualquer contraprestação de sua parte.

No Brasil, no que tange à organização da assistência social, foi a Lei nº 8.742/93 – que instituiu o Conselho Nacional de Assistência Social, que veio a definir, no seu art. 3º, o que seria considerado entidade e organização de assistência social nos seguintes termos: “*aquelas que prestam, sem fins lucrativos, atendimento e assessoramento aos beneficiários abrangidos por esta lei, bem como as que atuam na defesa de seus direitos*”.

Como já explicitado anteriormente a recorrente não presta assistência a hipossuficientes, mas apenas àqueles que podem contribuir para formação do fundo de previdência com prestações pecuniárias mensais. Desaparece aqui o cunho de assistência social estabelecido no texto constitucional para gozo da imunidade nele concedida.

Ao CNAS compete conceder atestado de registro de entidade de fins filantrópicos, bem como estabelecer as normas para a concessão de registro e certificado de fins filantrópicos às entidades privadas prestadoras de serviço e assessoramento de assistência social (art. 18, III e IV da Lei nº 8.742/93).

Por outro lado a Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social e instituiu Plano de Custeio, no seu art. 55, inciso II, trata dos requisitos que devem ser atendidos pelas entidades beneficentes de assistência social para fazerem jus à imunidade contida no art. 195, §7º da CF, dentre as quais encontra-se a necessidade de ser reconhecida como de utilidade pública federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal – condição esta ligada à condição básica de filantropia; e a de possuir certificado ou registro expedido pelo próprio CNAS.

Verifica-se que a recorrente não preenche os requisitos do art. 55 da Lei nº 8212/91 e, portanto não pode ser considerada, como de fato não o é, como entidade de interesse público, nem possui o certificado expedido pelo CNAS, razão pelas quais não poderia, em momento algum ser reconhecida como entidade beneficente de assistência social alcançada pela imunidade prevista no art. 195, §7º do texto constitucional.

Outra das características das entidades beneficentes de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º da CF, é a universalidade e generalidade na prestação dos serviços. Condição esta que resta prejudicada, no caso da recorrente, já que a assistência social só é prestada àqueles que contribuem por meio de mensalidade.

Vale ressaltar que o STF manifestou-se no sentido de considerar que as entidades fechadas de previdência privada não podem ser comparadas às instituições assistências, uma vez

184



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE CCM O ORIGINAL
BRÁSILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

que estas possuem o caráter da universalidade e generalidade e aquelas conferem benefícios apenas aos seus filiados mediante o recolhimento de contribuição, quando do julgamento do RE 202.700, interposto pelo Distrito Federal.

EMENTA. RECURSO EXTRAORDINARIO.CONSTITUCIONAL. PREVIDENCIA PRIVADA. IMUNIDADE. INEXISTENCIA.

1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefício aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributaria. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.

2. As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a integração no sistema.

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Embora tal recurso extraordinário versasse sobre a imunidade do art. 150, inciso III, alínea "c" da CF, entendo que se aplica ao caso em questão no que diz respeito à observância aos princípios da generalidade e universalidade, que caracterizam as entidades beneficentes de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º da CF/88.

Diante de todo o exposto, é de se considerar que a recorrente jamais possuiu os requisitos essenciais para estar enquadrada dentre as entidades beneficentes de assistência social consideradas imunes às contribuições para a seguridade social, dentre as quais encontra-se o PIS, nos termos do art. 195, § 7º da CF/88.

No que diz respeito à apreciação pelos órgãos julgadores da esfera Administrativa de matéria versando sobre inconstitucionalidade de lei, é de se observar que os mecanismos de controle da constitucionalidade das leis estão regulados na própria Constituição Federal, todos passando necessariamente pelo Poder Judiciário, que detém com exclusividade essa prerrogativa, conforme se infere dos artigos 97 a 102 da Carta Magna.

Corroborando essa orientação, cabe lembrar o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 329/70 (DOU de 21/10/70), que cita o seguinte ensinamento do Mestre Ruy Barbosa Nogueira:

Devemos distinguir o exercício da administração ativa da judicante. No exercício da administração ativa o funcionário não pode negar aplicação à lei, sob mera alegação de inconstitucionalidade, em primeiro lugar por que não lhe cabe a função de julgar, mas de cumprir e, em segundo, porque a sanção presidencial afastou do funcionário de administração ativa o exercício do "Poder Executivo".

Esse parecer também se arrimou em Tito Resende:

"É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e chegado à conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente aquela questão.”

Ainda sobre o tema, o Parecer COSIT/DITIR nº 650, de 28/05/1993, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, em processo de Consulta, assim dispôs:

“5.1 – De fato, se todos os Poderes têm a missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigor cumpri-la, mencione-se que o Poder Legislativo, em cumprimento a sua responsabilidade, anteriormente à aprovação de uma Lei, a submete à Comissão de Constituição e Justiça (C.F., art. 58), para salvaguarda de seus aspectos de constitucionalidade e/ou adequação à legislação complementar. Igualmente, o Poder Executivo, antes de sancioná-la, através de seu órgão técnico, Consultoria-Geral da República, aprecia os mesmos aspectos de constitucionalidade e conformação à legislação complementar. Nessa linha seqüencial, o Poder Legislativo, ao aprovar determinada lei, e o Poder Executivo, ao sancioná-la, ultrapassam em seus âmbitos, nos respectivos atos, a barreira da sua constitucionalidade ou de sua harmonização à legislação complementar. Somente a outro Poder, independente daqueles, caberia tal arguição.

*5.2 – Em reforço ao exposto, veja-se a diferença entre o controle judiciário e a verificação de inconstitucionalidade de outros Poderes: como ensina o Professor José Frederico Marques, citado pela requerente, se o primeiro é definitivo *hic et nunc*, a segunda está sujeita ao exame posterior pelas Cortes de Justiça. Assim, mesmo ultrapassada a barreira da constitucionalidade da Lei na órbita dos Poderes Legislativos e Executivo, como mencionado, chega-se, de novo, em etapa posterior, ao controle judicial de sua constitucionalidade.*

5.3 - (...) Pois, se ao Poder Executivo compete também o encargo de guardião da Constituição, o exame da constitucionalidade das leis, em sua órbita, é privativo do Presidente da República ou do Procurador-Geral da República (C.F., artigos 66, § 1º e 103, I, d VI).

Diante do exposto, seria estéril qualquer discussão na esfera administrativa sobre esse tema, como bem frisou a DRJ em Ribeirão Preto - SP.

A apreciação de matéria constitucional em tribunal administrativo exarceba a sua competência originária, que é a de órgão revisor dos atos praticados pela Administração, bem como invade competência atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal.

O Estado brasileiro assenta-se sobre o tripé dos três Poderes, quais sejam: Executivo, Legislativo e Judiciário. No seu Título IV, a Carta Magna de 1988 trata da organização destes três Poderes, estabelecendo sua estrutura básica e as respectivas competências.

No Capítulo III deste Título trata especialmente do Poder Judiciário, estabelecendo sua competência, que seria a de dizer o direito. Especificamente no que trata do controle da constitucionalidade das normas observa-se que o legislador constitucional teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Atribui, o constituinte, esta competência exclusivamente ao Poder Judiciário, e, em particular ao

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

Supremo Tribunal Federal, que se pronunciará de maneira definitiva sobre a constitucionalidade das leis.

Ainda no Supremo Tribunal Federal, para que uma norma seja declarada, de maneira definitiva, inconstitucional, é preciso que seja apreciada pelo seu pleno, e não apenas por suas turmas comuns. Ou seja, garante-se a manifestação da maioria absoluta dos representantes do órgão Máximo do Poder Judiciário na análise da constitucionalidade das normas jurídicas, tal é a importância desta matéria.

Toda esta preocupação por parte do legislador constituinte objetivou não permitir que a incoerência de se ter uma lei declarada inconstitucional por determinado Tribunal, e por outro não. Resguardou-se, desta forma, a competência para manifestar-se sobre a constitucionalidade das leis, de maneira definitiva, à instância superior do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal.

Permitir que órgãos colegiados administrativos apreciassem a constitucionalidade de lei seria infringir disposto da própria Constituição Federal, padecendo, portanto, a decisão que assim o fizer, ela própria, de vício de constitucionalidade, já que invadiu competência exclusiva de outro Poder definida no texto constitucional.

O professor Hugo de Brito Machado *in* "Mandado de Segurança em Matéria Tributária", Ed. Revista dos Tribunais, páginas 302/303, assim concluiu:

A conclusão mais consentânea com o sistema jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar uma lei por considera-la inconstitucional, ou mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é, ou não é inconstitucional.

Por ocasião da realização do 24º Simpósio Nacional de Direito Tributário, o ilustre professor, mais uma vez, manifestou acerca desta árdua questão afirmando que a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei que não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF, devendo, entretanto, deixar de aplicá-la, sob pena de responder pelos danos porventura daí decorrentes, apenas se a inconstitucionalidade da norma já tiver sido declarada pelo STF, em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já houver sido suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva em sede de controle difuso.

Ademais, como da decisão administrativa não cabe recurso obrigatório ao Poder Judiciário, em se permitindo a declaração de inconstitucionalidade de lei pelos órgãos administrativos judicantes, as decisões que assim a proferissem não estariam sujeitas ao crivo do Supremo Tribunal Federal que é a quem compete, em grau de definitividade, a guarda da Constituição. Poder-se-ia, nestes casos, ter a absurda hipótese de o tribunal administrativo declarar determinada norma inconstitucional e o Judiciário, em manifestação do seu órgão máximo, pronunciar-se em sentido inverso.

Como da decisão definitiva proferida na esfera administrativa não pode o Estado recorrer ao Judiciário, uma vez ocorrida a situação retrocitada, estar-se-ia dispensando o pagamento de tributo indevidamente, o que corresponde a crime de responsabilidade funcional, podendo o infrator responder pelos danos causados pelo seu ato.

07/11/05



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Desta forma, correta a decisão recorrida ao deixar de apreciar matéria versando sobre a inconstitucionalidade de lei, no caso: art. 72, inciso V da ADCT, EC 01/95, EC 10/96 e EC 17/97.

No que diz respeito à base de cálculo do PIS a contribuinte alega que por não possuir receitas advindas da venda de bens ou de prestação de serviços não poderia ser obrigado a recolher a contribuição sobre a receita bruta operacional, por ser esta inexistente.

Ocorre que a MP nº 517/94 expressamente determina:

Art. 1º Para efeito exclusivo 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, vedada a aplicação das disposições previstas na Lei nº 8.398, de 7 de janeiro de 1992, e nos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, de 29 de junho de 1988 e 21 de julho de 1988, respectivamente, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, as seguintes exclusões da receita bruta operacional:

(...)

V - no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas;

- a) parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;*
- b) atualização monetária das provisões ou reservas técnicas, limitada aos valores da variação monetária ativa incluídos na receita bruta operacional.*

A Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, e o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12 - matriz legal do art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 - explicita o que seja uma receita bruta e os critérios para que possa ser identificada como tal.

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.

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Entende-se por receita bruta operacional toda e qualquer receita que decorra do resultado de suas atividades, dos usufrutos que eventualmente lhe forem constituídos, das rendas provenientes dos títulos, das ações ou ativos financeiros de sua propriedade ou operações de crédito, ou as auferidas de seus bens patrimoniais, excetuando-se aquelas previstas na lei, quais sejam: as destinadas a constituição de provisões ou reservas técnicas e as atualizações monetárias correspondentes.

Além do mais, caso não existisse para as entidades de previdência privada fechadas base de cálculo para o PIS, por não existir receita bruta operacional, não haveria o porquê de se fazer referências às possíveis exclusões. A lei não contém palavras ou mandamentos inúteis. Assim sendo, é de se considerar que a base de cálculo do PIS para as entidades de previdência privada abertas ou fechadas são, como estabelecido pela EC 01/94, 10/96 e 17/97, todas as receitas da entidade excetuando-se aquelas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas, bem como as atualizações monetárias a elas correspondentes.

104



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/ M 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

O art. 40 da Lei nº 6353/77 determina que, "para garantia de todas as suas obrigações, as entidades fechadas constituirão reservas técnicas, fundos especiais e provisões em conformidade com os critérios fixados pelo órgão normativo do MPAS, além das reservas e fundos determinados em leis especiais", acrescentando no parágrafo 1º que "as aplicações decorrentes do disposto neste artigo serão feitas conforme diretrizes estabelecidas pelo CMN".

Disposições semelhantes, mas no mesmo sentido, constam do art. 9º da Lei Complementar nº 109, a qual contém outras disposições importantes no seu art. 18, abaixo transcrito.

Além disso, tendo em vista os fins dessas entidades, os art. 45 e 46 da Lei nº 6435 dispõem:

Art. 45 - Admitir-se-á, no caso das reservas técnicas relativas a benefícios a conceder sob a forma de renda, que os fundos de garantia sejam mantidos em níveis não inferiores a 70% (setenta por cento) das correspondentes necessidades, se as patrocinadoras das entidades assumirem o compromisso de manter, em seus respectivos patrimônios, parcelas equivalentes às insuficiências observadas, de modo que sua cobertura possa, em qualquer época, ser realizada.

Art. 46 - Nas entidades fechadas o resultado do exercício, satisfeitas todas as exigências legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, será destinado: a constituição de uma reserva de contingência de benefícios até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da reserva matemática; e, havendo sobra, ao reajustamento de benefícios acima dos valores estipulados nos parágrafos 1º e 2º do artigo 42, liberando, se for o caso, parcial ou totalmente as patrocinadoras do compromisso previsto no parágrafo 3º do mesmo artigo.

A Lei Complementar nº 109 também tem disposições claras nos art. 18 a 21, *in verbis*:

Art. 18 - O plano de custeio, com periodicidade mínima anual, estabelecerá o nível de contribuição necessário à constituição das reservas garantidoras de benefícios, fundos, provisões e à cobertura das demais despesas, em conformidade com os critérios fixados pelo órgão regulador e fiscalizador.

Parágrafo 1º - O regime financeiro de capitalização é obrigatório para os benefícios de pagamento em prestações que sejam programadas e continuadas.

Parágrafo 2º - Observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, o cálculo das reservas técnicas atenderá as peculiaridades de cada plano de benefícios e deverá estar expresso em nota técnica atuarial, de apresentação obrigatória, incluindo as hipóteses utilizadas, que deverão guardar relação com as características da massa e da atividade desenvolvida pelo patrocinador ou instituidor.

Parágrafo 3º - As reservas técnicas, provisões e fundos de cada plano de benefícios e os exigíveis a qualquer título deverão atender permanentemente à cobertura integral dos compromissos assumidos pelo plano de benefícios, ressalvadas excepcionalidades definidas pelo órgão regulador e fiscalizador.

Art. 19 - As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.

Parágrafo único - As contribuições referidas no caput classificam-se em:

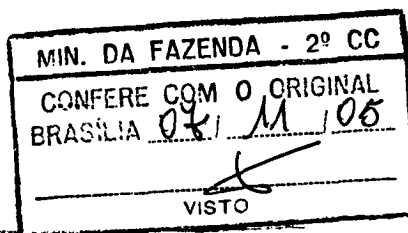
I - normais, aquelas destinadas ao custeio dos benefícios previstos no respectivo plano; e

124



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414



2º CC-MF
Fl. _____

II - extraordinárias, aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.

Art. 20 - O resultado superavitário dos planos de benefícios das entidades fechadas, ao final do exercício, satisfeitas as exigências regulamentares relativas aos mencionados planos, será destinado à constituição de reserva de contingência, para garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas matemáticas.

Parágrafo 1º - Constituída a reserva de contingência, com os valores excedentes será constituída reserva especial para revisão do plano de benefícios.

Parágrafo 2º - A não utilização da reserva especial por três exercícios consecutivos determinará a revisão obrigatória do plano de benefícios da entidade.

§3º Se a revisão do plano de benefícios implicar redução de contribuições, deverá ser levada em consideração a proporção existente entre as contribuições dos patrocinadores e dos participantes, inclusive dos assistidos.

Art. 21 - O resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que deram causa a dano ou prejuízo à entidade de previdência complementar.

Parágrafo 1º - O equacionamento referido no caput poderá ser feito, dentre outras formas, por meio do aumento do valor das contribuições, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador e fiscalizador.

Parágrafo 2º - A redução dos valores dos benefícios não se aplica aos assistidos, sendo cabível, nesse caso, a instituição de contribuição adicional para cobertura do acréscimo ocorrido em razão da revisão do plano.

Parágrafo 3º - Na hipótese de retorno à entidade dos recursos equivalentes ao déficit previsto no caput deste artigo, em consequência de apuração de responsabilidade mediante ação judicial ou administrativa, os respectivos valores deverão ser aplicados necessariamente na redução proporcional das contribuições devidas ao plano ou em melhoria dos benefícios."

estabelece:
A Lei nº 6435/77, tratando especificamente das EFPP, no seus arts. 40 e 42

Art. 40. Para garantia de todas as suas obrigações, as entidades fechadas constituirão reservas técnicas, fundos especiais e provisões em conformidade com os critérios fixados pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, além das reservas e fundos determinados em leis especiais.

Art. 42. Deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios, das propostas de inscrição e dos certificados dos participantes das entidades fechadas, dispositivos que indiquem:

I - condições de admissão dos participantes de cada plano de benefício;

II - período de carência, quando exigido, para concessão de benefício;

III - normas de cálculo dos benefícios;

IV - sistema de revisão dos valores das contribuições e dos benefícios;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/ M 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

V - existência ou não, nos planos de benefícios de valor de resgate das contribuições saldadas dos participantes e, em caso afirmativo, a norma de cálculo quando estes se retirem dos planos, depois de cumpridas condições previamente fixadas e antes da aquisição do direito pleno aos benefícios;

VI - especificação de qualquer parcela destinada a fim diverso da garantia estabelecida pelo pagamento da contribuição;

VII - condição de perda da qualidade de participantes dos planos de benefícios;

VIII - informações que, a critério do órgão normativo, visem ao esclarecimento dos participantes dos planos.

§ 1º Para efeito de revisão dos valores dos benefícios, deverão as entidades observar as condições que forem estipuladas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, baseadas nos índices de variação do valor nominal atualizado das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN.

§ 2º Admitir-se-á cláusula de correção dos benefícios diversa da de ORTN, baseada em variação coletiva de salários, nas condições estabelecidas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

§ 3º Faculta-se às patrocinadoras das entidades fechadas a assunção da responsabilidade de encargos adicionais, referentes a benefícios concedidos, resultantes de ajustamentos em bases superiores às previstas nos parágrafos anteriores, mediante o aumento do patrimônio líquido, resultante de doação, subvenção ou realização do capital necessário à cobertura da reserva correspondente, nas condições estabelecidas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

§ 4º Os administradores das patrocinadoras que não efetivarem regularmente as contribuições a que estiverem obrigadas, na forma dos regulamentos dos planos de benefícios, serão solidariamente responsáveis com os administradores das entidades fechadas, no caso de liquidação extrajudicial destas, a eles se aplicando, no que couber, as disposições do Capítulo IV desta Lei.

§ 5º Não será admitida a concessão de benefício sob a forma de renda vitalícia que, adicionada à aposentadoria concedida pela Previdência Social, exceda a média das remunerações sobre as quais incidirem as contribuições para a previdência privada nos 12 (doze) meses imediatamente anteriores à data da concessão, ressalvadas as hipóteses dos §§ 6º e 7º seguintes. (Redação dada pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 6º Observada a vedação do parágrafo anterior, é permitida a fixação, a título complementar, de um percentual, desde que não supere a 25% (vinte e cinco por cento) do valor correspondente ao teto do salário de contribuição para a previdência social, a ser adicionado ao benefício concedido. (Redação dada pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 7º No caso de perda parcial da remuneração recebida, será facultado ao participante manter o valor de sua contribuição, para assegurar a percepção dos benefícios dos níveis correspondentes àquela remuneração.

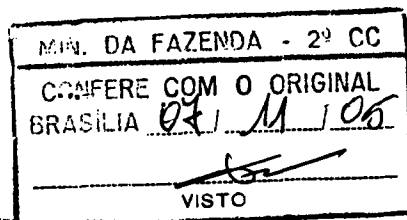
§ 8º Os pecúlios instituídos pelas entidades fechadas não poderão exceder ao equivalente a 40 (quarenta) vezes o teto do salário de contribuição para a Previdência Social, para cobertura da mesma pessoa, ressalvada a hipótese de morte por acidente do trabalho, em que o valor do pecúlio terá por limite a diferença entre o dobro desse valor máximo e o valor do pecúlio instituído pela Lei n. 6.367, de 19 de outubro de 1976.

104 ff



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414



2ª CC-MF
Fl. _____

§ 9º A todo participante será obrigatoriamente entregue, quando de sua inscrição, cópia do estatuto e do plano de benefícios, além de material explicativo que descreva, em linguagem simples e precisa, suas características.

§ 10 Se os planos de benefícios das entidades de previdência privada, vigentes à data da entrada em vigor desta Lei, previrem a concessão de complemento à aposentadoria da previdência social excedente do limite previsto nos §§ 5º e 6º, fica assegurada essa complementação aos participantes daqueles planos, nas condições vigentes, desde que tenham preenchido os requisitos necessários ao gozo do benefício, cujo direito poderá ser exercido a qualquer tempo. (Incluído pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

§ 11 Os participantes que ainda não tenham implementado as condições a que se refere o parágrafo anterior farão jus, quando se aposentarem, àquela complementação, de acordo com as normas do plano a que estejam vinculados, mas proporcionalmente aos anos completos computados pela entidade de previdência privada até o início da vigência desta Lei. (Incluído pela Lei nº 6.462, de 09/11/77)

A Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, entidade que, consoante o art. 36 do Decreto Lei nº 73/96, é a executora da política traçada pelo CNSP para as sociedades seguradoras e de previdência privada, baixou a Resolução SUSEP nº 25/94 que no seu art. 12 define que a “Nota Técnica Atuarial - NTA é o documento elaborado pelo atuário que contém a descrição e o equacionamento técnico dos benefícios”.

Por sua vez a Portaria MPAS nº 4858/98 especifica regras sobre a contabilidade das EFPP, sendo que no item C do Anexo A encontra-se a estrutura de Contas. As reservas técnicas são constituídas especificamente no programa de Previdência e recebem a numeração 2.3.

<i>Estrutura de Contas</i>		<i>Programa de Origem</i>
1.	-	Ativo
1.1	-	Disponível Investimento
1.2	-	Realizável
1.2.1	-	Programa Previdencial Previdencial
1.2.2	-	Programa Assistencial Assistencial
1.2.3	-	Programa Administrativo Administrativo
1.2.4	-	Programa de Investimentos Investimentos
1.3	-	Permanente Administrativo
2.	-	Passivo
2.1	-	Operacional
2.1.1	-	Programa Previdencial Previdencial
2.1.2	-	Programa Assistencial Assistencial
2.1.3	-	Programa Administrativo Administrativo
2.1.4	-	Programa de Investimentos Investimentos
2.2	-	Contingencial



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

2.2.1	-	Programa Previdencial Previdencial
2.2.2	-	Programa Assistencial Assistencial
2.2.3	-	Programa Administrativo Administrativo
2.2.4	-	Programa de Investimentos Investimentos
2.3	-	Reservas Técnicas Previdencial
2.4	-	Fundos
2.4.1	-	Programa Previdencial Previdencial
2.4.2	-	Programa Assistencial Assistencial
2.4.3	-	Programa Administrativo Administrativo
2.4.4	-	Programa de Investimentos Investimentos
3.	-	Programa Previdencial
3.1	-	Receitas Previdencial
3.2	-	Despesas Previdencial
3.3	-	Transferências Interprogramas Previdencial
3.4	-	Constituições Líquidas Previdencial
3.5	-	Atualização/Rev. dos Res. Exercícios Anteriores
Previdencial		
3.6	-	Destinação do Resultado do Exercício Previdencial
3.7	-	Operações Transitórias Previdencial
4.	-	Programa Assistencial
4.1	-	Receitas Assistencial
4.2	-	Despesas Assistencial
4.3	-	Transferências Interprograma Assistencial
4.4	-	Constituições Líquidas Assistencial
4.7	-	Operações Transitórias Assistencial
5		<i>Programa Administrativo</i>
5.1	-	<i>Receitas Administrativo</i>
5.2	-	<i>Despesa Administrativo</i>
5.3	-	<i>Transferências Interprogramas Administrativo</i>
5.4	-	<i>Constituições Líquidas Administrativo</i>
5.7	-	<i>Operações Transitórias Administrativo</i>
6		<i>Programa de Investimentos</i>
6.1	-	<i>Receitas Investimentos</i>
6.2	-	<i>Despesas Investimentos</i>
6.3	-	<i>Transferências Interprogramas Investimentos</i>

134 11 22



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 09/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

- 6.4 - Constituições Líquidas Investimentos
- 6.7 - Operações transitórias Investimentos
- 7. - Encerramento do Exercício

Por sua vez são contas do item 2.3:

Código: 2.3.1.1.01

Conta : Benefícios do Plano

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual dos benefícios a serem pagos pela Entidade aos participantes e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada (valor líquido, ou seja, avaliado excluindo-se as contribuições desses participantes e beneficiários).

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.02

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos pela Entidade aos participantes e beneficiários em gozo de benefício de prestação continuada. O valor desta conta será nulo sempre que o plano de custeio vigente não prever contribuições da patrocinadora para financiar os benefícios já em fase de pagamento pelo plano.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.03

Conta : (-) Outras Contribuições da Geração Atual

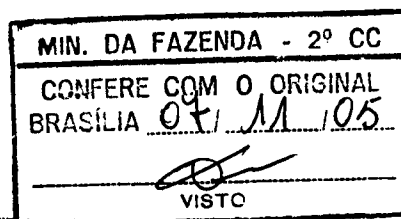
Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras e dos integrantes da Geração Atual ainda não em gozo de benefício de prestação continuada, destinado a financiar benefícios já em fase de pagamento, excluídas tanto as contribuições já consideradas nas sub-Contas 2.3.1.1.01 - Benefício do Plano e 2.3.1.1.02 - Contribuições das Patrocinadoras sobre Benefícios da Geração Atual, quanto as contribuições cujos recebimentos dependam do ingresso de novos participantes nos Planos (ou de novos empregados nas Patrocinadoras). O valor desta conta será nulo sempre que a constituição do valor atual dos benefícios, já em fase de

134/23



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414



2º CC-MF
Fl. _____

pagamento pelo Plano, dependa tão somente de contribuições dos participantes e da patrocinadora incidentes sobre o valor dos benefícios ou não dependa mais de qualquer contribuição futura.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.1.04

Conta : (-) Outras Contribuições das Gerações Futuras

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a receber das patrocinadoras e dos integrantes das Gerações Futuras, destinado a financiar benefícios já em fase de pagamento, incluídas tão somente as contribuições cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nos Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras). O valor desta conta será nulo sempre que a constituição do valor dos benefícios, já em fase de pagamento pelo Plano, dependa tão somente de contribuições dos participantes e das patrocinadoras incidentes sobre o valor dos benefícios ou não dependa mais de qualquer contribuição futura.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.01

Conta : Benefícios do Plano com a Geração Atual

Função: Registrar, de acordo com a Nota Técnica Atuarial e com o tipo de Plano (Contribuição Definida ou Benefício Definido), o seguinte:

Contribuição Definida: a totalidade dos saldos efetivamente acumulados nas contas previdenciárias de participantes, que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada.

Benefício Definido: o valor atual dos benefícios a serem concedidos aos integrantes da Geração Atual que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada, avaliado de acordo com a Nota Técnica Atuarial, líquido do valor atual das contribuições futuras por eles devidas quando do recebimento dos referidos benefícios. Compete ao atuário responsável, dentro da Avaliação Atuarial das Reservas Matemáticas, enquadrar os Benefícios do Plano como sendo do tipo Benefício Definido ou do tipo Contribuição Definida, podendo, considerando as características do Plano, enquadrar parte dos Benefícios como do tipo Benefício Definido ou parte como Contribuição Definida.

134 //



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 07/11/05
<i>[Assinatura]</i>
VISTO

2º CC-MF
Fl. _____

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.02

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios da Geração Atual

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos aos integrantes da Geração Atual quando estiverem em gozo de benefício de prestação continuada.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.03

Conta : (-) Outras Contribuições da Geração Atual

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a serem realizadas pelas patrocinadoras e pelos integrantes da Geração Atual que ainda não estejam em gozo de benefício de prestação continuada, excluindo-se toda e qualquer contribuição cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nesses Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras), bem como, as contribuições a serem recolhidas tanto pelos integrantes da Geração Atual durante o período de percepção do benefício, quanto pelas patrocinadoras sobre o valor dos benefícios a serem pagos a esses integrantes.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.04

Conta : Benefícios do Plano com as Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual dos benefícios a serem concedidos aos integrantes das Gerações Futuras, líquido do valor atual das contribuições futuras por eles devidas quando do recebimento do benefício.

[Assinatura]



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.05

Conta : (-) Contribuições da Patrocinadora sobre os Benefícios das Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor das contribuições futuras a receber das patrocinadoras, incidentes sobre os benefícios a serem pagos aos integrantes das Gerações Futuras quando estiverem em gozo de benefício de prestação continuada.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.2.06

Conta : (-) Outras Contribuições das Gerações Futuras

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, exclusivamente para os Planos de Benefício Definido, o valor atual das contribuições futuras, com prazo de vigência indeterminado, a serem realizadas pelas patrocinadoras e pelos integrantes das Gerações Futuras, incluindo-se tão somente as contribuições cujo recebimento dependa do ingresso de novos participantes nesses Planos (ou de novos empregados nas patrocinadoras) e que não se refiram tanto a contribuições a serem recolhidas pelos integrantes das Gerações Futuras, durante o período de percepção do benefício, quanto pelas patrocinadoras sobre o valor dos benefícios a serem pagos a esses integrantes.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.3.01

Conta : (-) Pelas Contribuições Especiais Vigentes

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, o valor atual das contribuições especiais futuras já vigentes no mês a que se referirem os valores Contabilizados como Reserva a Amortizar.

Funcionamento:

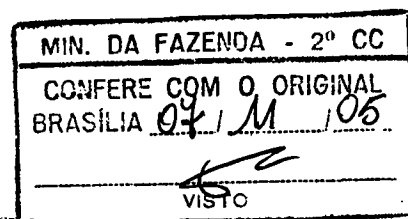
Debitada:

134/11



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414



2º CC-MF
Fl. _____

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.1.3.02

Conta : Por Ajustes das Contribuições Especiais Vigentes

Função: Registrar de acordo com a Nota Técnica Atuarial, a diferença entre o valor atual das novas contribuições especiais futuras, aprovadas de acordo com o Estatuto da Entidade e com a legislação vigentes para vigorarem imediatamente, subsequentes aos que se referirem os valores Contabilizados como Reserva a Amortizar e o valor atual das contribuições especiais futuras já vigentes na data da avaliação atuarial.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão.

Código: 2.3.2.1.01.01

Conta : Reserva de Contingência

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais, até o limite de 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela transferência da Reserva de Contingência do Exercício Atual e/ou reclassificação da Reserva de Ajuste do Plano - Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou pela reclassificação para a Reserva de Ajuste do Plano - Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.1.01.02

Conta : Reserva para Ajuste do Plano

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais no que superar os 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela transferência da Reserva de Contingência de Exercício Atual e/ou reclassificação da Reserva de Contingência - Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou pela reclassificação para a Reserva de Contingência - Exercício Anterior.

134/11
27



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL BRASÍLIA 04/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Código: 2.3.2.1.01.03

Conta : Fundo de Oscilação de Riscos Dec. 606/92

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais, no que superar os 25% do total das Reservas Matemáticas.

Funcionamento:

Creditada:

Pela Transferência de Reserva de Contingência do Exercício Atual e/ou reclassificação para a conta Reserva de Contingência – Exercício Anterior.

Debitada:

Pela reversão da reserva e/ou reclassificação para a conta Reserva de Contingência – Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.1.02

Conta : (-) Déficit Técnico

Função: Registrar a insuficiência patrimonial em relação aos compromissos totais.

Funcionamento:

Debitada:

Pela transferência do Déficit Técnico do exercício atual e/ou pela atualização monetária do saldo remanescente.

Creditada:

Pela reversão.

Código: 2.3.2.2.01.01

Conta : Reserva de Contingência

Função: Registrar o excedente patrimonial aos compromissos totais até o limite de 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo o saldo já constituído até o exercício anterior, conforme conta contábil 2.3.2.1.01.01.

Funcionamento:

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferência para Reserva de Contingência do Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.2.01.02

Conta : Reserva para Ajuste do Plano

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais que superar 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo os valores já Contabilizados em Reserva de Contingência - Exercício Anterior, Reservas para Ajuste do Plano - Exercício Anterior e Reserva de Contingência - Exercício Atual.

Funcionamento:

134



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 04/ M 105
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Creditada:

Pela constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferên

Código: 2.3.2.2.01.03

Conta: Fundo de Oscilação de Riscos Decreto 606/92

Função: Registrar o excedente patrimonial em relação aos compromissos totais que superar 25% do total das Reservas Matemáticas, deduzindo os valores já contabilizados em Reserva de contingência Exercício Anterior.

Funcionamento:

Creditada:

Pela Constituição.

Debitada:

Pela reversão e/ou transferência para Fundo de Oscilação de Riscos – Dec. 606/92 – Exercício Anterior.

Código: 2.3.2.2.02

Conta : (-) Déficit Técnico

Função: Registrar a insuficiência patrimonial no exercício atual em relação aos compromissos totais.

Funcionamento:

Debitada:

Pela constituição.

Creditada:

Pela reversão e/ou transferência para Déficit Técnico do Exercício Anterior.

Verifica-se, pois, que as a grande maioria dos registros contábeis admitidos como reserva técnica advém da contribuição dos beneficiários ou das mantenedoras, observados sempre as NTA e as chamadas reservas matemáticas e de contingência.

Merece, ainda, tecermos alguns comentários acerca do que são as chamadas reservas matemáticas e as reservas de contingência.

Como reservas matemáticas temos as Provisões Matemáticas de Benefícios a Conceder, Provisão Matemática de Benefícios Concedidos e a Provisão Matemática de Obrigações em Curso.

A primeira, básica para todo plano, é constituída na medida em que são recebidos os pagamentos dos participantes, observadas as tábuas biométricas – índices estatísticos das probabilidades de vida e morte, de se tornar invalido, medidas por idade, e as tábuas financeiras – índices estatísticos das probabilidades de rendimento dos ativos em que são aplicados os recursos recebidos. No final de cada mês calcula-se o mínimo a ser destinado à provisão técnica,

204
29



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 02/11/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

com base nas citadas tábuas, procedendo-se a escrituração contábil mediante débito na conta de resultado e a crédito na conta de reserva técnica.

A segunda é aquela correspondente ao evento que determina a obrigação de pagar o benefício. E a terceira, é aquela constituída sempre que ocorre o evento que determina a obrigação de pagar o benefício.

A Provisão de Contingência de Benefícios, por sua vez, é aquela destinada à garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas ou provisões matemáticas.

Vejamos, por fim, que as dentre as contas que compõem as reservas técnicas não estão aquelas que a recorrente deseja ver excluída da base de cálculo do PIS, quais sejam: despesas destinadas à administração da entidade; rendimentos de aplicações financeiras e rendimentos de carteira imobiliária.

No que tange às receitas destinadas à administração da entidade estas devem ser tributadas por expressa falta de previsão legal para se efetuar tal exclusão. Tais receitas são necessárias à manutenção da entidade, mas não ao pagamento dos benefícios, razão pela qual não podem ser excluídas da base de cálculo, por não se caracterizarem como provisões ou reserva técnicas.

Neste esteio é que a IN SRF nº 170/02, no seu art. 4º afirmou taxativamente a impossibilidade de exclusão das despesas administrativas da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins:

Art. 4º As deduções e exclusões de que tratam os arts. 2º e 3º restringem-se às operações autorizadas por órgão governamental, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente, vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

De igual sorte é de se considerar que os rendimentos de aplicações financeiras não podem ser considerados como excluídos da base de cálculo do PIS, por falta de previsão legal a amparar tal exclusão, devendo, portanto, serem tributados. Apenas os rendimentos financeiros derivados de aplicações destinadas à constituição de reserva técnica podem ser excluídos da base de cálculo da contribuição. No caso, a recorrente não mantém a correta escrituração contábil de forma a permitir a identificação dos valores correspondentes às reservas técnicas, razão pela qual foi tributado o total dos rendimentos advindos das aplicações financeiras.

Melhor sorte não assiste à recorrente no sentido de ver excluída da base de cálculo do PIS as receitas decorrentes da carteira imobiliária, sob o argumento de que tais receitas são revertidas para pagamento de benefícios. De acordo com as regras específicas que regem tais entidades as receitas decorrentes de carteira imobiliária não podem, em absoluto, constituírem reserva técnica, como restou anteriormente comprovado.

Ocorre que todas as receitas que a recorrente deseja excluir da base de cálculo do PIS não foram contabilizadas como sendo destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas, únicas que podem ser excluídas da base de cálculo do PIS de acordo com a legislação de vigência sobre a matéria, por absoluta impossibilidade de o serem. Por outro lado, não há dúvidas de que elas compõem a receita bruta da entidade. Conseqüentemente sofrem a incidência do PIS.

1348



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 07/ M 05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 16327.001651/00-57
Recurso nº : 128.216
Acórdão nº : 204-00.414

Observe-se, ainda, que as entidades fechadas de previdência privada devem manter escrituração específica, conforme determinação do CNSP e da SUSEP, e que a recorrente, não cumpriu todas as especificações, tanto assim, que o Fisco não conseguiu segregar quais os valores seriam relativos às atualizações monetárias das provisões ou reserva técnica, já que a empresa contabiliza tudo como resultado de aplicação financeira.

Quanto aos argumentos acerca da impossibilidade de utilização da Taxa Selic como juros de mora, argüida pela autuada em sua peça recursal, não pode ser conhecida por este Colegiado, porquanto não haver sido suscitada na impugnação.

Como é de todos sabido, só é lícito deduzir novas alegações, em supressão de instância, quando:

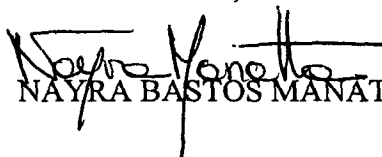
- relativas a direito superveniente;
- competir ao julgador delas conhecer de ofício, a exemplo da decadência; ou
- por expressa autorização legal.

As alegações de defesa são faculdades do demandado, mas constitui-se ônus processual, pois, embora o ato possa ser praticado e é instituído a seu favor. Todavia, caso não seja praticado no tempo certo, surgem para a parte consequências gravosas, dentre elas a perda do direito de a praticá-lo posteriormente, ocorrendo o fenômeno processual denominado de preclusão.

Daí, não tendo a contribuinte deduzida a tempo, em primeira instância, a razão apresentada na fase recursal, não se pode dela conhecer.

Com essas considerações, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, não conhecer do recurso, em relação à matéria preclusa e, em relação às demais, afasto a decadência e nego provimento ao recurso interposto, nos termos do voto.

Sala das Sessões, em 09 de agosto de 2005.


NAYRA BASTOS MANATTA

ⁱ Inciso II com nova redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.98

Redação Anterior:

"II - dos trabalhadores;