



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000060/2006-91
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-007.776 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2019
Recorrentes REAL GRANDEZA - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA E ASSISTÊNCIA SOCIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/03/2001 a 30/11/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento e/ou declaração da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. COFINS. INCIDÊNCIA.

A Cofins, devida pelas Entidades Fechadas de Previdência Complementar, é calculada com base no seu faturamento, que corresponde à totalidade das receitas por ela auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Dentre essas receitas não incide a Cofins sobre aquelas cuja exclusão seja legalmente permitida.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. COFINS. RECEITAS DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS. EXCLUSÃO NÃO PERMITIDA ATÉ 29/08/2002.

Até 29/08/2002 as Entidades Fechadas de Previdência Complementar não podiam excluir da base de cálculo da Cofins as receitas oriundas de aluguel e de lucro na venda de bens imóveis que tenham sido destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates, como também as provenientes da reavaliação da carteira de investimentos imobiliários. A partir de 30/08/2002, com a publicação da MP nº 66/2002, a exclusão dessas receitas passou a ser permitida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2001 a 30/11/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002

FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento e/ou declaração da Contribuição para o PIS, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os devidos acréscimos legais.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. PIS. INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS devida pelas Entidades Fechadas de Previdência Complementar é calculada com base no seu faturamento, que corresponde à totalidade das receitas por ela auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Dentre essas receitas não incide a Contribuição para o PIS sobre aquelas cuja exclusão seja legalmente permitida.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. PIS. RECEITAS DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS. EXCLUSÃO NÃO PERMITIDA ATÉ 29/08/2002.

Até 29/08/2002 as Entidades Fechadas de Previdência Complementar não podiam excluir da base de cálculo da Contribuição para o PIS as receitas oriundas de aluguel e de lucro na venda de bens imóveis que tenham sido destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates, como também as provenientes da reavaliação da carteira de investimentos imobiliários. A partir de 30/08/2002, com a publicação da MP nº 66/2002, a exclusão dessas receitas passou a ser permitida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1997 a 28/02/2001

DECADÊNCIA. PIS E COFINS. SÚMULA VINCULANTE Nº 8 DO STF.

Afastada a aplicação do disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212/91 com a publicação da Súmula Vinculante nº 8 do STF, é de se considerar, no que diz respeito ao prazo para constituição de crédito tributário referente à Contribuição para o PIS e à Cofins, o estabelecido pelo § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional - 5 (cinco) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2001 a 30/11/2001, 01/05/2002 a 31/05/2002

INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMA LEGAL.

As arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade não são oponíveis na esfera administrativa, incumbindo ao Poder Judiciário apreciá-las. É vedado aos órgãos de julgamento administrativo afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

O presente processo foi formalizado em decorrência da lavratura dos Autos de Infração de fls. 100 a 115 e 116 a 126, referentes à falta de recolhimento da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, consubstanciando exigência de crédito tributário nos valores totais de R\$ 1.762.047,13 (PIS) e R\$ 4.634.256,79 (Cofins), concernentes aos fatos geradores ocorridos nos meses 01/1997 a 11/2001, 05/2002 (PIS), e 02/1999 a 11/2001, 05/2002 (Cofins), à multa de ofício de 75% e aos juros de mora calculados até 24/02/2006.

2. Relata a autoridade lançadora, no quadro “Descrição dos fatos e enquadramento legal”, às fls. 112 (PIS) e 124 (Cofins), que os valores foram apurados conforme descrito nos Termos de Verificação Fiscal de fls. 87 a 93 (PIS) e 94 a 99 (Cofins), que integram os presentes Autos de Infração.

3. Nos referidos Termos, a Autoridade Fiscal informa que:

A ação fiscal de que trata os presentes Termos de Verificação foi determinada pela Administração Tributária Federal através do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) nº 07.1.66.00-2005-00061-0 e foi motivada pela identificação, em procedimento anterior, de insuficiência de recolhimento de IRRF sobre Juros de Capital Próprio, de Contribuição para o PIS e de Cofins;

A referida ação teve por objeto as seguintes verificações:

Quanto ao cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte em relação ao IRRF sobre Juros sobre o Capital Próprio no período compreendido entre janeiro a dezembro de 2001, da Contribuição para o PIS no período compreendido entre janeiro de 1997 a novembro de 2001 e maio de 2002 e da Cofins no período compreendido entre fevereiro de 1999 a novembro de 2001 e maio de 2002 especificados no MPF de Fiscalização original e A complementar (fls. 01/02). Cabe esclarecer, que em procedimento anterior de diligência, visando a verificação do recolhimento previsto na condição de anistiado, conforme o artigo 5º da MP nº 2.222/01, foi auditada as bases de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins. sendo constatado que no período de dezembro de 2001 a julho de 2002, somente no mês de maio o valor recolhido foi inferior ao devido, ocasionando a sua inclusão no MPF original;

Quanto à correspondência, nos últimos cinco anos, entre os valores declarados e os apurados pelo contribuinte em sua escrita contábil e fiscal em relação aos tributos administrados pela SRF;

3.3 Como parte do resultado dos procedimentos de auditoria aplicados no curso desta fiscalização, efetuamos um encerramento parcial da ação fiscal em 19/01/2006, que integra o processo administrativo nº 19740.000021/2006-93 onde foram identificados os fatos que configuram infrações à legislação que regula o IRRF sobre Juros sobre Capital Próprio, no período de janeiro a agosto de 2001;

3.4. Em relação à Contribuição para o PIS e à Cofins, o procedimento está sendo encerrado neste ato, no qual foram identificados os fatos a seguir detalhados que

configuram infração as legislações dos tributos relacionados no MPF objeto desta fiscalização;

O contribuinte fez opção pelo RET, portanto usufruiu o benefício fiscal previsto no art. 5º da Medida Provisória nº 2.222/2001, que substitui o regime de tributação do imposto de renda sobre rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar, a partir de setembro de 2001;

A empresa foi intimada a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos:

Demonstrativo contendo apuração da base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS, no período de janeiro de 1997 a julho de 2002 e da Cofins, no período de fevereiro de 1999 a julho de 2002, utilizando a planilha anexa citada na IN SRF 170/2002 e respectivos balancetes;

Comprovantes de recolhimento da Contribuição para o PIS e da Cofins referentes ao período de setembro a dezembro de 2001;

Esclarecimento sobre a fundamentação legal para ter efetuado as deduções das bases de cálculos da Contribuição para o PIS e da Cofins sob o título "Recursos Utilizados Assistenciais" relativo à Contribuição para o PIS, no período de janeiro de 1997 a novembro de 2001, bem como referente à Cofins, no período de fevereiro de 1999 a novembro de 2001;

Cópias do estatuto da entidade, bem como suas alterações nos últimos 5 (cinco) anos;

Cópias das Declarações de Isenção de Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente ao ano-calendário de 2001;

Cópias dos autos de ações judiciais eventualmente impetradas pela entidade contra a exigência da Contribuição para o PIS e da Cofins dos anos-calendário de 1997 a 2001, compreendendo petições iniciais, liminares, sentenças terminativas ou definitivas, decisões interlocutórias, recursos de qualquer espécie e acórdãos, em todas as instâncias, bem como depósitos judiciais porventura efetuados;

Balanços e balancetes referentes ao período de Janeiro/1997 a Dezembro/2002;

Em resposta, foram apresentados os documentos, os quais foram analisados;

Do exame das planilhas utilizadas pelo contribuinte para recolher a Contribuição para o PIS (fls. 45 a 50) e a Cofins (fls. 69 a 72), foi constatado que as Receitas Imobiliárias não foram adicionadas às bases de cálculo devidas, em desacordo com a IN SRF nº 170/02;

Em função do exposto, foram ajustadas as bases de cálculo através de uma nova planilha consoante a IN SRF nº 170/02 (fls. 66 a 68 e 83).

Os dados informados foram conferidos com os registros contábeis para todos os períodos de apuração encerrados entre janeiro de 1997 e julho de 2002, sem que tenham sido identificadas inconsistências quando à sua forma e conteúdo;

Os valores apontados por essas planilhas a título de Contribuição para o PIS e de Cofins devidos e não recolhidos em cada período de apuração foram considerados confiáveis e exigíveis, uma vez que não foram declarados débitos das contribuições no período fiscalizado, como comprova os documentos de fls. 62 a 65 e 82; e

Esses valores foram lançados de ofício por meio dos Autos de Infração de fls. 100 a 126.

Os dispositivos legais infringidos constam da "Descrição dos fatos e enquadramento legal", de fls. 115 (PIS) e 126 (Cofins) dos referidos Autos de Infração e dos Termos de Verificação Fiscal de fls. 87 a 93 (PIS) e 94 a 99 (Cofins).

Cientificada em 06/03/2006 (fls. 100 e 116), a Interessada ingressou, em 03/04/2006, com as impugnações de fls. 166 a 184 (Cofins) e 235 a 254 (PIS), nas quais alega:

Preliminarmente, que:

Em 06/03/2006, data na qual foram concluídos os lançamentos, já tinha decorrido o prazo quinquenal para constituir crédito tributário cujos fatos geradores tenham ocorrido em data anterior a 06/03/2001, conforme previsto no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN);

Em virtude da ocorrência da decadência do direito de lançar devem ser desconsiderados todos os lançamentos efetuados referentes aos períodos de apuração anteriores ao mês 03/2001;

No mérito, que:

Não há incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins nos moldes da IN SRF nº 170/2002;

Com o advento da Instrução Normativa nº 170, de 7 de julho de 2002, pretendeu o Fisco ampliar a composição da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, qual seja, a receita bruta da entidade que corresponde à totalidade das receitas auferidas, independentemente da classificação contábil adotada para essas receitas.

A referida Instrução, em seu artigo 2º, determinou os valores passíveis de serem excluídos ou deduzidos na apuração da base de cálculo dessas contribuições, ressaltando, em seu artigo 5º, que as entidades de previdência complementar deverão apurar a Contribuição para o PIS e a Cofins de acordo com a planilha de cálculo constante do seu Anexo;

De acordo com esse Anexo os rendimentos imobiliários não poderão ser excluídos quando da apuração da base de cálculo dos tributos em comento;

As normas da Instrução Normativa, por representarem regulamentação de lei existente desde 1999, conforme interpretação da Receita Federal, estão ditando regras retroativas no tempo;

Apenas com a edição da IN nº 170 é que foi expressamente vedada a realização destas exclusões, razão pela qual não se poderia exigir das entidades a Contribuição para o PIS e a Cofins, nos moldes da IN nº 170/2002, no período que a antecedeu;

As instruções normativas são normas editadas com o condão de regulamentar situações anteriormente delimitadas por leis ou outros instrumentos normativos de caráter primário. Sua natureza jurídica, portanto, é a de um instrumento normativo secundário, cuja validade depende intrinsecamente da norma a qual vem interpretar ou especificar. Dessa forma, se a norma primária estabelece uma situação, não pode a norma secundária, posteriormente, inovar esta situação jurídica, pretendendo desconstituir a regra estabelecida, sob pena de violação ao princípio da legalidade, e aos demais princípios que regem a Administração Pública e o sistema tributário nacional;

A IN nº 170/2002 violou os princípios da legalidade, da razoabilidade da hierarquia das normas;

A Instrução Normativa em comento, no que diz respeito especificamente à estipulação da base de cálculo da Contribuição para o PIS e da Cofins, mesmo que afastada a inconstitucionalidade e ilegalidade já citada, ainda assim, não pode ser considerada para fins de aplicabilidade, pois mesmo que seja uma norma interpretativa, impõe a inclusão de parcelas, na base de cálculo da COFINS, anteriormente não definidas pelas normas primárias a que veio regulamentar;

Portanto, mesmo que se atribua à Instrução Normativa nº 170/2002 o caráter de norma interpretativa, ainda assim, esta seria inaplicável ao período anterior à sua publicação;

Foi equivocada a inclusão, na base de cálculo das contribuições, dos valores referentes à reavaliação da carteira de imóveis, notadamente na competência de dezembro de 1999; e

A reavaliação da carteira de investimentos imobiliários não se enquadra no conceito de receita, pois não implica em qualquer entrada, mas simples atualização contábil, que, acaso tributável pelas contribuições, esta somente estaria autorizada quando da realização daqueles bens.

O processo foi encaminhado a esta Delegacia para julgamento.

É o relatório.

Em 23 de dezembro de 2009, através do Acórdão nº **13-27.660**, a 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro II, julgou:

- Declarar nulos os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração em questão referentes aos meses 01/ 1997 a 02/2001 (PIS), e 02/1999 a 02/2001 (Cofins); e
- Manter, integralmente, os lançamentos efetuados da Contribuição para o PIS e da Cofins referentes aos meses 03/2001 a 11/2001 e 05/2002.

Houve Recurso de Ofício.

A empresa foi intimada do Acórdão de Manifestação de Inconformidade, via Aviso de Recebimento, em 19 de abril de 2010, às e-folhas 443.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de maio de 2010, e-folhas 418 à 440.

Foi alegado:

- Do poder de revisão dos atos do poder executivo - vedação legal unicamente quanto à alegação de inconstitucionalidade;
- Da não incidência do PIS e da COFINS nos moldes da IN SRF nº 170/2002;
- Da natureza das instruções normativas e seu alcance;
- Da impossibilidade de retroação da norma em questão mesmo se entendida como interpretativa;
- Da ausência de apreciação da alegação de que a reavaliação da carteira imobiliária não configura receita;
- Da incorreta classificação da reavaliação da carteira de imóveis como receita;
- Outros argumentos que reforçam a tese de ilegalidade da IN SRF nº 170/2002.

- DO PEDIDO

Pelo exposto, confia e espera a Recorrente que seja dado integral provimento ao presente recurso para que seja reconhecida a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 170/2002, ante sua flagrante ilegalidade, vez que extrapola os limites intrínsecos às Instruções Normativas, como instrumento regulamentador da Lei, reformando-se assim a decisão recorrida para cancelar o auto de infração em sua parte ainda subsistente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, por via eletrônica, em 19 de abril de 2010, às e-folhas 443.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 13 de maio de 2010, e-folhas 418.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Quanto ao Recurso de Ofício

- A decadência.

Quanto ao Recurso Voluntário:

- Do poder de revisão dos atos do poder executivo - vedação legal unicamente quanto à alegação de inconstitucionalidade;
- Da não incidência do PIS e da COFINS nos moldes da IN SRF nº 170/2002;
- Da natureza das instruções normativas e seu alcance;
- Da impossibilidade de retroação da norma em questão mesmo se entendida como interpretativa;
- Da ausência de apreciação da alegação de que a reavaliação da carteira imobiliária não configura receita;
- Da incorreta classificação da reavaliação da carteira de imóveis como receita;
- Outros argumentos que reforçam a tese de ilegalidade da IN SRF nº 170/2002.

Passa-se à análise.

PREJUDICIAL: - Da ausência de apreciação da alegação de que a reavaliação da carteira imobiliária não configura receita

O Acórdão de Impugnação enfrenta a questão a partir do item 22:

A reavaliação da carteira de investimentos imobiliários não se enquadra no conceito de receita, pois não implica em qualquer entrada, mas simples atualização contábil, que, acaso tributável pelas contribuições, esta somente estaria autorizada quando da realização daqueles bens.

O Acórdão de Impugnação, embora de forma sucinta, fornece uma resposta adequada a essa alegação: não é receita devido a ausência de entradas.

Se esse entendimento prospera, é uma questão a ser analisada NO MÉRITO.

Do Recurso de Ofício.

- Do valor exonerado frente ao atual LIMITE DE ALÇADA.

Em face da ausência do DEMONSTRATIVOS DE CÁLCULOS por parte do Acórdão de Impugnação, cabe a presente PRELIMINAR.

É fundamental saber se o crédito tributário exonerado ultrapassa o LIMITE DE ALÇADA estabelecido pela Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, no valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

O crédito tributário exigido foi o seguinte:

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2986	602.586,97
JUROS DE MORA (calculados até 24/02/2006)		707.520,15
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		451.940,01
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		1.762.047,13

Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$

	Cód.Receita-DARF	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2960	1.701.107,01
JUROS DE MORA (calculados até 24/02/2006)		1.657.319,65
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		1.275.830,13
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO		4.634.256,79
Valor por extenso QUATRO MILHÕES, SEISCENTOS E TRINTA E QUATRO MIL, DUZENTOS E CINQUENTA E SEIS REAIS E SETENTA E NOVE CENTAVOS.		

O período exonerado foi o seguinte:

- Os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração em questão referentes aos meses 01/ 1997 a 02/2001 (PIS), e 02/1999 a 02/2001 (Cofins)

- Do PIS.

Fazendo o caminho inverso, foram mantidos os seguintes lançamentos referentes ao PIS:

31/03/2001	R\$		
	4.925.753,95	32.017,40	
	0,65	23.962,97	8.054,43

30/04/2001	R\$			
	5.014.491,14	32.594,19		
	0,65	24.540,10		8.054,09
31/05/2001	R\$			
	6.412.837,89	41.683,44		
	0,65	33.629,51		8.053,93
30/06/2001	R\$			
	6.053.274,08	39.346,28		
	0,65	31.292,73		8.053,55
31/07/2001	R\$			
	6.923.670,21	45.003,85		
	0,65	36.051,18		8.952,67
31/07/2001	R\$			
	6.923.670,21	45.003,85		
	0,65	36.051,18		8.952,67
31/08/2001	R\$			
	7.005.978,18	45.538,85		
	0,65	36.561,71		8.977,14
30/09/2001	R\$			
	6.201.958,04	40.312,72		
	0,65	31.371,63		8.941,09
31/10/2001	R\$			
	6.708.351,12	43.604,28		
	0,65	34.699,55		8.904,73
30/11/2001	R\$			
	5.898.425,04	38.339,76		
	0,65	29.435,43		8.904,33
31/05/2002	R\$			
	3.736.136,42	24.284,88		
	0,65	8.967,90		15.316,98

O valor do Principal mantido foi de R\$ 101.165,61, valor que deve ser acrescido da multa de ofício (75%) e juros de mora do período.

- Da COFINS.

Fazendo o caminho inverso, foram mantidos os seguintes lançamentos referentes à COFINS:

31/03/2001	R\$			
		4.925.753,95	147.772,61	
		3,00	110.598,32	37.174,29
30/04/2001	R\$			
		5.014.491,14	150.434,73	
		3,00	113.262,00	37.172,73
31/05/2001	R\$			
		6.412.837,89	192.385,13	
		3,00	155.213,14	37.171,99
30/06/2001	R\$			
		6.053.274,08	181.598,22	
		3,00	144.428,01	37.170,21
31/07/2001	R\$			
		6.923.670,21	207.710,10	
		3,00	166.390,06	41.320,04
31/08/2001	R\$			
		7.005.978,18	210.179,34	
		3,00	168.801,48	41.377,86
30/09/2001	R\$			
		6.201.958,04	186.058,74	
		3,00	144.792,14	41.266,60
31/10/2001	R\$			
		6.708.351,12	201.250,53	
		3,00	160.151,78	41.098,75
30/11/2001	R\$			
		5.898.425,04	176.952,75	
		3,00	135.855,83	41.096,92
31/05/2002	R\$			
		3.736.136,42	112.084,09	
		3,00	79.614,93	32.469,16

O valor do Principal mantido foi de R\$ 387.318,55, valor que deve ser acrescido da multa de ofício (75%) e juros de mora do período.

Uma vez que o total do crédito tributário ora exigido foi de 6.396.303,92, **claramente cabe Recurso de Ofício.**

- Da decadência.

A Lei nº 8.212, de 1991, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, vem, em seu artigo 45, prever o prazo decadencial para a constituição dos créditos referentes às contribuições destinadas a financiar a seguridade social:

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

- i. do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;
- ii. da data em que se tomar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

Parágrafo único. A Seguridade Social nunca perde o direito de apurar e constituir créditos provenientes de importâncias descontadas dos segurados ou de terceiros ou decorrentes da prática de crimes previstos na alínea "j" do art. 95 desta lei."

A inconstitucionalidade do dispositivo acima transcrito foi, por inúmeras vezes, objeto de questionamento levado à apreciação do Poder Judiciário.

No que se refere à decadência das contribuições sociais, a questão foi pacificada com a publicação no DOU de 20/06/2008 da Súmula Vinculante nº 8, cujo enunciado foi editado pelo Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sessão de 12 de junho de 2008, nos seguintes termos:

Súmula Vinculante nº 8 - São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Tendo sido declarada a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, por meio da Súmula Vinculante nº 8, no que diz respeito ao prazo para constituição de crédito tributário referente à Contribuição para o PIS e à Cofins, deve-se considerar o estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

A interpretação sobre o art. 150 do CTN é a de que o lançamento por homologação ocorre quando o sujeito passivo antecipa o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, sob condição resolutória de ulterior homologação ao lançamento. Não havendo pagamento, não se cumpre o requisito básico disposto no mencionado artigo, verbis:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifou-se)

Dessa forma, conforme se observa na transcrição acima, entende-se que a lei atribuiu requisito ao lançamento por homologação, qual seja, a antecipação do pagamento.

Assim, não basta que a legislação determine o pagamento antecipado do tributo para que se caracterize o lançamento por homologação, mas sim, que haja efetivamente o pagamento.

Não atendida a condição, não se pode configurar o lançamento por homologação e, neste caso, aplica-se a regra geral de contagem do prazo decadencial prevista no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, a contagem do prazo tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A interpretação da RFB foi manifestada pela Cosit nas Soluções de Consulta Interna nº 16, de 5 de junho de 2003; 23, de 24 de agosto de 2004; e 26, de 1º de novembro de 2005. Em suma, havendo pagamento, ainda que parcial, aplica-se a regra do art. 150 do CTN; não havendo pagamento, aplica-se a regra do art. 173 do mesmo Código.

Nesse mesmo sentido concluiu a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, ao analisar a decadência das contribuições previdenciárias.

No referido parecer, a PGFN registra entendimentos dos então Conselhos de Contribuintes no sentido de que “se a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, o tributo amolda-se à sistemática de lançamento denominada homologação, onde a contagem do prazo decadencial dá-se com a ocorrência do fato gerador, na forma disciplinada pelo § 4º do art. 150 do CTN (...)”.

Ressalta-se que consta do item 36 desse parecer, a seguir transcrito, que os Conselhos estariam começando a mudar o entendimento:

(...)

36. Os Conselhos de Contribuintes, no entanto, começam a mudar o entendimento. Aplicou-se recentemente o art. 173, I, do CTN, em caso de lançamento de ofício, no qual não houve pagamento. Refiro-me ao Recurso RP/ 203-123287. Entendeu o Conselho que deve se verificar se o contribuinte recolheu valores no período fiscalizado. Na existência do recolhimento, deve se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN. Na inexistência de recolhimentos, deve ser aplicado o art. 173, I, do mesmo CTN. De igual modo, decidiu-se no Recurso RD/204-130232, bem como no RD/203-115797.

(...)

Ao final conclui o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008:

(...)

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(...)

Prescreve o art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (grifei).

O artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário via lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos. Estabelecido o *quantum* do prazo, é curial verificar seu dia de início. Podemos destacar três hipóteses:

- (i) primeiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, forte no artigo 173, inciso I, do CTN;
- (ii) segundo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, forte no artigo 173, inciso II, do CTN;
- (iii) terceiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN;

Assim temos que:

- Regra geral – prevista no artigo 173, inciso I do CTN que prevê que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- Regra especial – é retirada do artigo 150, parágrafo quarto e utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Determina que o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos casos de lançamento por homologação, aplica-se a regra geral;
- Regra do lançamento anulado – estabelece que, quando existir lançamento anulado por vício formal, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (art. 173, II, CTN).

Conforme cópia do Auto de Infração, folhas 103 a 127, existiram recolhimentos todos os meses, embora a menor.

Portanto, deve ser aplicado o artigo 150, § 4o, do Código Tributário Nacional.

No caso em questão, os fatos geradores ocorreram nos meses 01/ 1997 a 11/2001 e 05/2002 (PIS), e 02/1999 a 11/2001 e 05/2002 (Cofins). É de concluir, portanto, que, em

06/03/2006 (e-folhas 103), data na qual os lançamentos foram concluídos (data da ciência), já teria ocorrido a decadência do direito de lançar os créditos tributários referentes aos meses 01/1997 a 02/2001 (PIS), e 02/1999 a 02/2001 (Cofins), o que impõe a nulidade dos referidos lançamentos.

Diante do exposto, é de se declarar nulos os lançamentos consubstanciados nos Autos de Infração em questão referentes aos meses 01/ 1997 a 02/2001 (PIS), e 02/1999 a 02/2001 (Cofins).

Recurso de Ofício IMPROVIDO.

Do Recurso Voluntário.

A Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência Social é entidade fechada de previdência complementar, constituída nos termos da legislação então vigente qual seja a Lei 6.435/77. Em 29 de maio de 2001 foi promulgada a Lei Complementar nº 109, que passou a regular os aspectos formais e as atividades das entidades de previdência complementar, revogando expressamente a Lei nº 6.435/77.

As entidades fechadas de previdência complementar têm por objeto instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário, mediante contribuições de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.

Cabe ainda destacar que o contribuinte fez opção pelo RET, portanto usufruiu o benefício fiscal previsto no art. 5º da Medida Provisória nº 2.222/2001, que substituiu o regime de tributação do imposto de renda sobre rendimentos e ganhos auferidos por entidade fechada de previdência complementar, a partir de setembro de 2001.

- Da ação fiscal.

A empresa foi intimada a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos:

- Demonstrativo contendo apuração da base de cálculo mensal do PIS, no período de janeiro de 1997 a julho de 2002 e da COFINS, no período de fevereiro de 1999 a julho de 2002, utilizando a planilha anexa citada na IN SRF 170/2002 e respectivos balancetes;
- Comprovantes de recolhimento de PIS e COFINS referentes ao período de setembro a dezembro de 2001;
- Esclarecer a fundamentação legal para ter efetuado as deduções das bases de cálculos do PIS e COFINS sob o título “Recursos Utilizados Assistenciais” relativo ao PIS, no período de janeiro de 1997 a novembro de 2001, bem como referente à COFINS, no período de fevereiro de 1999 a novembro de 2001;
- Cópias do estatuto da entidade, bem como suas alterações nos últimos 5 (cinco) anos;
- cópias das Declarações de Isenção de Imposto de Renda Pessoa Jurídica referente ao ano- calendário de 2001;
- cópias dos autos de ações judiciais eventualmente impetradas pela entidade contra a exigência do PIS e COFINS dos anos-calendário de

1997 a 2001, compreendendo petições iniciais, liminares, sentenças terminativas ou definitivas, decisões interlocutórias, recursos de qualquer espécie e acórdãos, em todas as instâncias, bem como depósitos judiciais porventura efetuados;

- balanços e balancetes referentes ao período de Janeiro/97 a Dezembro/02.

Através das planilhas utilizadas pelo contribuinte para recolher o PIS e o COFINS, a fiscalização constatou que as Receitas Imobiliárias não foram adicionadas as bases de cálculos devidas, em desacordo com a IN SRF nº 170/02.

- Da legislação do PIS e da COFINS.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 instituiu, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência para saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e estabilização da economia. Como consequência, foram incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Esses artigos, dentre outras alterações de natureza orçamentária e tributária, instituíram (art. 72, inciso V) a cobrança do Pis à alíquota de 0,75% sobre a receita bruta operacional (tal como definida na legislação do imposto de renda) das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, dentre as quais estão incluídas as entidades de previdências privadas fechadas.

A cobrança do Pis, tal como estipulada pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94, foi sucessivamente prorrogada pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 e 17/97, de forma que a exigibilidade da contribuição, nos termos daquele diploma legal, foi estendida até 31 de dezembro de 1999.'

As exclusões da base de cálculo admitidas ao longo do período examinado ficaram restritas àquelas previstas no art. 1º, inciso V, da Medida Provisória nº 1.617/97 e respectivas reedições, posteriormente convertidas na Lei nº 9.701/98:

A partir de 01.02.99, a base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP das pessoas jurídicas de direito privado, com fundamento na Lei nº 9.718/98 (com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições), reduziu a alíquota para 0,65%, assim como, passou a ser calculada com base no faturamento, assim definida no artigo 3º:

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

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

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

(...)

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

São as seguintes as exclusões permitidas da Base de Cálculo:

a) parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas (art. 1º, inciso V, da Lei n.º 9.701, de 17 de novembro de 1998);

b) receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (art. 3º, §2º, inciso IV, da Lei n.º 9.718/98, de 27 de novembro de 1998);

c) rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates (art. 2º, §6º, inciso III, da MP n.º 1.807, de 28 de janeiro de 1999).

Posteriormente, a base de cálculo do PIS/COFINS incidente sobre a receita das entidades fechadas de previdência complementar foi assim detalhada pela Instrução Normativa SRF nº 170, de 04/07/2002:

RECEITAS	CONTA	DESCRIÇÃO
(+)	3.1	Recursos Coletados Previdências
(+)	4.1	Recursos Coletados Assistenciais
(+)	5.1	Receitas Administrativas
(+)	6.1	Receitas de Investimento (bruta)
EXCLUSÕES		
(+)	3.1	Recursos Coletados Previdências
(-)	3.3.2.3	Custeio do Programa Administrativo
(+)	6.1	Receitas de Investimento (bruta)
(-)	6.1.3...	Receitas de aluguéis e rendimentos equiparados na carteira imobiliária
(-)	6.1.3...	Resultado positivo da reavaliação de investimentos imobiliário
(-)	6.1.3...	Ganhos/lucros na venda de investimentos imobiliários
(-)	6.1.8...	Rendimentos/ganhos não equiparados a aplicações financeiras
(-)	6.3.2.2	Remuneração dos Investimentos Assistenciais
(-)	6.3.2.3	Remuneração dos Investimentos Administrativos

De acordo com o disposto do artigo 3º da Instrução Normativa SRF nº 170, de 4 de julho de 2002, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2001, as entidades de previdência complementar que operam planos de assistência à saúde poderão, ainda, deduzir Os valores previstos nos incisos I, II e III do § 9º, artigo 2º, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2002, ficando o conjunto de deduções, assim resumido, para as Entidades Fechadas de Previdência Complementar:

DEDUÇÕES	CONTA	DESCRIÇÃO
(+)	4.1...	Reversão de provisão e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingressos de novas receitas.
(+)	4.2...	Recursos utilizados Assistências
(+)	4...	Provisões Técnicas Assistências
(+)	5.1...	Ganhos na venda de bens do ativo permanente
(+)	5.1...	Reversão de provisão e recuperação de créditos baixados como perda que não representem ingressos de novas receitas.

APURAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS A PAGAR	VALOR
CONTRIBUIÇÃO	
BASE DE CÁLCULO	
PIS/PASEP = BASE DE CÁLCULO X 0,65%	
COFINS = BASE DE CÁLCULO X 3%	

O faturamento das entidades fechadas de previdência complementar é composto por receitas registradas na contabilidade de acordo com Resolução CGPC nº 5, de 30

de janeiro de 2002, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar, compondo, respectivamente, os grupos de contas do “Programa Previdencial” (do grupo de contas nº 3.0.0.0.00.00), do “Programa Assistencial” (do grupo de contas nº 4.0.0.0.00.00), do “Programa Administrativo” (do grupo de contas nº 5.0.0.0.00.00) e do “Programa de Investimentos” (do grupo de contas nº 6.0.0.0.00.00).

Com fundamento na Lei nº 9.718/98, a partir de 01/02/1999, todas essas receitas compõem a base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS, com as devidas exclusões/deduções legais.

Posteriormente, a base de cálculo do PIS e da Cofins incidente sobre a receita das entidades fechadas de previdência complementar foi detalhada através do que determina a IN SRF nº 170, de 04/07/2002, fundamentada no disposto no inciso V do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, no art. 2º e no art. 3º, caput e §§ 1º, 5º, 6º, inciso III, 7º e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2002.

O “Programa de Investimentos” (6.0.0.0.00.00) é o que recebe recursos dos outros três programas (além do “previdencial” e do “administrativo”, os do “Programa Assistencial”, em entidades que também prestam serviços de assistência à saúde de seus associados), por meio de transferências interprogramas, e os destina às aplicações financeiras. Num segundo momento, esses recursos e os possíveis ganhos advindos das aplicações efetuadas são repassados aos programas de origem.

O § 6º, III, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, introduzido pela Medida Provisória nº 1.807, de 28 de janeiro de 1999, estabelece:

“Art. 3º(...)

(...)

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

(...)

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates:

Quanto a essa possibilidade, o § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, também introduzido pela Medida Provisória nº 1.807, de 1998, previu:

“§ 7º As exclusões previstas nos incisos II a IV do parágrafo anterior restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras que não excedam o total das provisões técnicas, constituídas na forma fixada pela Superintendência de Seguros Privados - SUSEP.”

A Medida Provisória nº 1.991-14, de 11 de fevereiro de 2000, reedição da Medida Provisória nº 1.807, de 1999, apresentou pequena modificação na redação do § 7º, da seguinte forma:

“§ 7º As exclusões previstas nos incisos II a IV do parágrafo anterior restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras que não excedam o total das provisões técnicas, constituídas de acordo com o disposto na legislação vigente.”

Já pela Medida Provisória nº 1.991-15, de 10 de março de 2000, houve outra modificação no mesmo § 7º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1999, que passou a dispor:

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

Em sua essência, essa redação, apenas com a modificação de “parágrafo anterior” para “§ 6º” (pela Medida Provisória nº 2.113-32, de 21 de junho de 2001), é a que permanece vigente, por meio da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

A IN SRF nº 215, de 07/10/2002, detalhou as exclusões/deduções na apuração da base de cálculo das citadas contribuições preconizadas não publicada no DOU de 30/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002.

Art. 35. As entidades fechadas de previdência complementar poderão excluir da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins, além dos valores já previstos na legislação vigente, os referentes a:

rendimentos relativos a receitas de aluguel, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;

receita decorrente da venda de bens imóveis, destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;

o resultado positivo auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nos incisos I e II.

(...)

Art. 63. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

a partir de 7- de outubro de 2002, em relação aos arts. 31 e 49;

a partir de 7- de dezembro de 2002, em relação aos arts. 12 a 11;

a partir de 12 de janeiro de 2003, em relação aos arts. 12, 37, 40 a 45 e 48;

a partir da data da publicação desta Medida Provisória, em relação aos demais artigos.

No item 24 da exposição de motivos da medida provisória constou:

24. O art. 35 promove ajustes na determinação da base de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas pelas entidades fechadas de previdência complementar, em conformidade com as peculiaridades desse setor.

Evidencia-se, portanto, que o art. 35 da Medida Provisória nº 66, de 2002, contém um ajuste na determinação da base de cálculo, ou seja, uma modificação introduzida para atender às peculiaridades do setor, permitindo uma nova exclusão da base de cálculo, o que, por conseguinte, não alcança fatos geradores pretéritos.

Corroborando esse entendimento, quando da conversão da medida provisória na Lei nº 10.637, de 2002, foi acrescentado o parágrafo único ao dispositivo, tratando justamente dos fatos geradores pretéritos:

“Art. 32. As entidades fechadas de previdência complementar poderão excluir da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, além dos valores já previstos na legislação vigente, os referentes a:

i. - rendimentos relativos a receitas de aluguel, destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;

- ii. - receita decorrente da venda de bens imóveis, destinada ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates;
- iii. - resultado positivo auferido na reavaliação da carteira de investimentos imobiliários referida nos incisos I e II.

Parágrafo único. As entidades de que trata o caput poderão pagar em parcela única, até o último dia útil do mês de novembro de 2002, com dispensa de juros e multa, os débitos relativos à contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins,

São as receitas relacionadas nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 32 da Lei nº 10.637/2002 que foram objeto do lançamento em discussão.

Nesse ponto é de se esclarecer que a discussão se a reavaliação da carteira imobiliária configura ou não receita, pois o próprio legislador instituiu essa condição **no inciso III**.

Tomo por esteio o Acórdão de Recurso Voluntário nº 3401-003.272, da lavra do Ilustre Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, da 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF:’

O contraditório tem por foco a determinação se as receitas acima listadas deveriam ou não compor a base de tributação do PIS e da COFINS de uma entidade de previdência privada fechada.

É tema de profundas análises e intensos debates, especialmente quando se tem em mente o conteúdo da decisão do STF contida no RE 582.235/MG.

As entidades de previdência privada foram incluídas entre as pessoas sujeitas ao PIS e à COFINS com base na receita mensal. É de se reconhecer que, exceto o previsto no art. 1º da Lei n. 9.701/1998 e no inciso III do § 6º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 - conjugado com os §§ 7º e 8º desse mesmo artigo -, a lei não autorizou exclusões da base de cálculo diferentes das previstas às demais.

As entidades de previdência privada devem administrar seus recursos, e para tanto devem desenvolver meios para não só assegurar a expressão e valor econômico, patrimonial e financeiros desses recursos, mas procurar aperfeiçoá-los, obter seu crescimento e qualificação. São atividades essenciais de sua missão e objeto social administrar esses recursos em aplicações e em investimentos que possam proporcionar melhores condições de cumprir seu propósito de previdência privada.

Essas atividades lhe são operacionais, constituem suas ações operacionais, necessárias, sejam na forma de administrar uma carteira imobiliária como fonte de rendimento de aluguéis, ou de compra e venda de propriedades, ou de aplicações em fundos e outros tipos de investimentos.

A meu ver, os rendimentos indicados pela autoridade fiscal são, sim, receitas de suas atividades para o cumprimento essencial de sua missão e de seu objeto de empreendimento societário, e correspondem ao que a lei estabelece como tributável pelo PIS e pela COFINS e que devem compor a sua base de cálculo.

O vocábulo faturamento posto no texto legal deve significar a receita decorrente do exercício de suas atividades necessárias ao cumprimento de seu objeto. Invocar um sentido comercial (venda de bens e de prestação de serviços) é desviar-se da teleologia da lei, sugerindo que ela estaria criando tipo de sociedades que estariam excluídas da sua abrangência, como se fosse um propósito de criar tratamento privilegiado ou não isonômico para um tributo destinado ao social.

Este é o sentido que tenho conseguido ler nas Decisões emanadas do STF.

Esse sentido nada tem haver com a ideia de alargamento da base de cálculo como discutido a partir do § 1º do artigo 3º da Lei n. 9.718/1988, e já declarado inconstitucional.

Por essas razões que considero que não incorre em ilegalidade a inclusão dessas receitas na tributação do PIS e da COFINS. Ao contrário, elas devem ser tributadas, pelo que dispõem os artigos 2º, 3º e 8º dessa Lei, c/c Lei 8.212.

(Grifo e negrito nossos)

A base de cálculo do PIS/PASEP e da Cofins incidente sobre a receita das entidades fechadas de previdência complementar, e vigente desde fevereiro de 1999, foi detalhada através do anexo da **Instrução Normativa SRF nº 170, de 04/07/2002. Ou seja, essa Instrução Normativa veio apenas regulamentar texto de lei já vigente, sendo de caráter interpretativo e aplicando-se retroativamente à data de vigência da lei regulamentada. Outra não é a conclusão a que se chega ao ler-se a introdução da citada Instrução Normativa, que estabelece suas normas tendo em vista o disposto no inciso V do art. 1º da Lei nº 9.701, de 17 de novembro de 1998, no art. 2º e no art. 3º, caput e §§ 1º, 5º, 6º, inciso III, 7º, e 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2002.**

Assim, a forma de apuração do PIS e da COFINS das entidades de previdência privada complementar, para o período objeto da fiscalização (janeiro de 2001 a julho de 2002), dá-se conforme o anexo da IN nº 170/2002.

Não há o que se falar em retroatividade. Isso porque, as receitas relacionadas nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 32 da Lei nº 10.637/2002 passaram a ser excluídas da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a partir da vigência dessa Lei, em 30/12/2002.

Logo, o que a Instrução Normativa faz é apenas elucidar que fatos geradores antes da vigência da Lei, como no caso em questão, **devem ser incluídos** na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins as receitas relacionadas nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 32 da Lei nº 10.637/2002.

Saliente-se que, nessa apuração, são incluídas, dentre as exclusões e com sinal negativo (tendo assim o efeito de aumentar a base de cálculo) as receitas de aluguéis e rendimentos equiparados da carteira imobiliária, o ganho de capital na venda de investimentos imobiliários, assim como o resultado positivo na reavaliação de investimentos imobiliários (grupo contábil 6.1.3 do plano de contas dessas entidades).

Quanto à alegação de que é perfeitamente possível o reconhecimento na esfera administrativa da inconstitucionalidade, a Súmula CARF nº 2 assim se pronuncia:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

,

