



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10166.013533/2003-73
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-007.901 – 3ª Turma
Sessão de 23 de janeiro de 2019
Matéria PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REGIUS SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

PIS - ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ALARGAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS PROMOVIDA PELO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98.

Foi considerada inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da Cofins trazida pela Lei nº 9.718/98, conforme entendimento do Superior Tribunal Federal, ficando afastadas da tributação as demais receitas não decorrentes da atividade principal da empresa, o que não compreende as **receitas de reavaliação de investimentos imobiliários**.

Recurso Especial da Fazenda Desprovido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial **por contrariedade à lei** interposto pela **FAZENDA NACIONAL** (e-fls. 906 a 924) com fulcro nos artigos 7º, I, c/c art. 15, ambos do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007, buscando a reforma do **Acórdão nº 203-12.349** (e-fls. 885 a 894) proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 15 de agosto de 2007, dando provimento parcial ao recurso voluntário, por maioria de votos. O *decisum* foi assim ementado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 1999; 2000, 2001

Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO. SEGUNDO EXAME. POSSIBILIDADE.

Uma vez autorizado pela autoridade competente, é possível o reexame de período fiscalizado anteriormente, sendo que o lançamento decorrente não se confunde com a alteração de lançamento prevista no art. 145 do CTN, tampouco com a revisão de ofício prevista no art. 149 do mesmo Código.

Preliminar rejeitada.

PIS/FATURAMENTO. ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PERÍODOS DE APURAÇÃO DE 02/99 A 03/2001. BASE DE CALCULO. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. VALORES DO PROGRAMA ASSISTENCIAL. TRIBUTAÇÃO.

Nos termos do inciso III do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, somente os rendimentos de aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlios e resgates, todos inseridos no programa previdencial, é que são excluídos da base de cálculo do PIS/Faturamento e da Cofins. Os rendimentos de aplicações financeiras dos recursos do programa assistencial, por não serem destinados a tais benefícios, são tributados pelas duas Contribuições.

RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. VALORES DO PROGRAMA ADMINISTRATIVO. TRIBUTAÇÃO.

Os valores do programa administrativo, bem como os rendimentos de aplicações financeiras desses valores, sofrem a incidência do PIS Faturamento e da Cofins, pelo que descabe excluí-los da base de cálculo dos dois tributos.

ALUGUEIS E DEMAIS RENDIMENTOS DA CARTEIRA IMOBILIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Nos termos da Lei nº 9.718/98, as receitas de locação de imóveis e demais, rendimentos da carteira imobiliária das entidades de previdência privada integram a base de cálculo do PIS/Faturamento e da Cofins.

REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS. RECEITA NÃO AUFERIDA. NÃO-INCIDÊNCIA.

Nos termos da Lei nº 9.718/98, a reavaliação de investimentos imobiliários das entidades fechadas de previdência privada, enquanto não realizada, não sofre a incidência do PIS/Faturamento porque não se constitui em receita auferida. Somente por ocasião da realização é que os valores de tal reavaliação integram a base de cálculo do PIS/Faturamento e da Cofins.

Recurso provido em parte.

[...]

ACORDAM os Membros da TERCEIRA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) por maioria de votos, em rejeitar a prejudicial de mérito relacionada ao "reexame". Vencidos os Conselheiros Luciano Pontes de Maya Gomes e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; e II) no mérito, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: por maioria de votos, negou-se provimento em relação aos rendimentos financeiros vinculados As reservas assistenciais e administrativas. Vencido o Conselheiro Dalton Cesar Cordeiro de Miranda; b) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto às receitas de aluguéis e demais rendimentos da carteira imobiliária; e c) por maioria de votos, deu-se provimento em relação à reavaliação de rendimentos imobiliários. Vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto, que negava provimento. O Conselheiro Eric Moraes de Castro e Silva declarou-se impedido de votar (art. 15, § 1º, II, do RICC). Fez sustentação oral, pela Recorrente, o Dr. Leonardo Canção Bicalho.

O presente processo tem origem em Auto de Infração (e-fls. 22 a 32) lavrado para exigência de PIS/Faturamento cujos fatos geradores ocorreram nos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, em razão de recolhimentos a menor da contribuição pela entidade de previdência privada fechada, por exclusões da base de cálculo que a Fiscalização entendeu como indevidas.

A impugnação apresentada foi julgada improcedente, nos termos do Acórdão DRJ/BSA nº 09.919, de 03 de junho de 2004 (e-fls. 834 a 840), motivando a interposição de recurso voluntário, ao qual foi dado provimento parcial para determinar a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep das receitas decorrentes de reavaliação de investimentos imobiliários.

Não foram conhecidos os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 898 a 899), nos termos do despacho de 08 de agosto de 2008 (e-fls. 902 a 903), *in verbis*:

[...]

A Embargante alega haver omissão no julgado, porque não teria esclarecido em que dispositivo legal se baseou para excluir, da base de cálculo do PIS, as receitas de reavaliação. Após transcrever parte do voto (fl. 878, segundo parágrafo da página), afirma faltar ao Aresto a necessária fundamentação no trato dessa matéria.

Data venia, inexistente no Acórdão embargado a omissão indicada. É que o dispositivo legal reputado ausente pela Embargante está, sim, expresso no voto, exatamente no parágrafo imediatamente anterior àquele transcrito nos Embargos. Trata-se do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, como bem demonstra a leitura conjunta de três trechos do voto: o último parágrafo da fl. 877 e os dois primeiros da folha seguinte. Cabe repeti-los (negrito no original):

Quanto aos valores de aluguéis e demais rendimentos da carteira imobiliária, indubitavelmente estão abrangidos na receita bruta definida pelo, § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Dai não caber a exclusão da base de cálculo. Segundo o ,ç 1" referido, "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" (negrito ausente no original).

A expressão "auferidas" é de extrema importância para o deslinde dos últimos valores em debate: os da reavaliação de investimentos imobiliários. Tais valores, enquanto não realizados, não se constituem em receita auferida. Somente por ocasião da realização, o que pode ocorrer, por exemplo, pela venda do ativo, é que tais valores passam a integrar base de cálculo da Contribuição. Neste ponto cabe reformar a decisão recorrida, para permitir a dedução da base de cálculo.

[...]

Nessa oportunidade, insurge-se a Fazenda Nacional, por meio de recurso especial por contrariedade à lei (e-fls. 906 a 924), quanto à exclusão da base de cálculo do PIS das receitas referentes à reavaliação de ativos, alegando ter a decisão ferido o disposto no *caput* do art. 3º da Lei nº 9.718/98. A decisão do acórdão foi por maioria de votos e está demonstrada no recurso a lei que supostamente está sendo violada.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho S/Nº, de 15 de julho de 2010 (e-fls. 927 a 928).

Devidamente intimada a Contribuinte, não foram apresentadas contrarrazões (e-fls. 929 a 936).

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial por contrariedade à lei interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes nos artigos 7º e 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147/2007, devendo, portanto, ter prosseguimento.

Embora no despacho de admissibilidade o recurso tenha sido analisado sob o viés da comprovação da divergência jurisprudencial, e não da contrariedade à dispositivo de lei, tem-se que estão bem caracterizados os requisitos autorizadores de seu processamento: ter sido interposto contra acórdão não unânime e estar apontado no recurso o dispositivo de lei supostamente violado.

Por essa razão, e buscando dar maior efetividade ao processo administrativo, uma vez inexistente cerceamento ou prejuízo ao direito de defesa das partes nesse caso, encaminha-se pelo prosseguimento do recurso, com análise do mérito.

Assim, deve ter prosseguimento o recurso especial da Fazenda Nacional.

Mérito

1. Preliminar: pedido de nulidade. Impossibilidade de conhecimento por ausência de fundamentação

Foi registrado na parte dispositiva do recurso especial pedido de declaração de nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa e, por conseguinte, restabelecimento do lançamento efetuado.

No entanto, a alegação é genérica e consta tão somente no pedido do recurso especial, não sendo apontadas quaisquer circunstâncias ou fatos que indiquem vício no acórdão

recorrido, tendo, inclusive, apresentado recurso especial por contrariedade à lei para ver modificada a interpretação dada ao do art. 3º, da Lei n.º 9.718/98, que trata das receitas tributáveis. Para haver a declaração de nulidade de ato decisório, por cerceamento do direito de defesa, é necessário demonstrar a mácula e as razões pelas quais acarretaria prejuízo à defesa.

Não se desconhece que o Novo Código de Processo Civil de 2015, em seu art. 322, e 341, inciso III, afastou a interpretação restritiva dos pedidos da petição inicial e da peça de contestação e estabeleceu o método sistemático, em que o pedido deve ser interpretado além da literalidade e de acordo com a declaração de vontade, prevista nos artigos 112, 113 do Código Civil. Entretanto, para que essa interpretação seja possível, a pretensão das partes deve estar devidamente fundamentada no corpo da peça inicial ou recursal, o que não se verifica nos presentes autos com relação à declaração de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa.

Por essas razões, não se conhece do pedido de declaração de nulidade da decisão recorrida.

2. Mérito: Do conceito de receita

No mérito, a discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de faturamento para instituições de previdência privada para fins de incidência da contribuição para a COFINS no regime cumulativo.

A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.

Os fundamentos da decisão foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nºs 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871) (grifou-se)

Pertinente, ainda, colacionar a ementa de julgado do *leading case* RE nº 357.950/RS, refletindo a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Nessa linha relacional, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham sido afetadas à sistemática da repercussão geral são de observância obrigatória por este órgão administrativo de julgamento, conforme redação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, atualmente em vigor e que obriga os Conselheiros à sua aplicação:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Frente à declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS estabelecida pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas outras receitas.

De outro lado, as atividades da Recorrida também não podem ser equiparadas àquelas típicas de instituições financeiras. Conforme se verifica do estatuto social da Contribuinte, a mesma é uma entidade fechada de previdência privada, constituída sob a forma de sociedade civil e que tem por objetivo suplementar as prestações asseguradas pela previdência oficial. A discussão posta no recurso especial refere-se à exclusão da base de cálculo do PIS/Faturamento dos valores decorrentes da **reavaliação de investimentos imobiliários**.

O acórdão recorrido, que deu parcial provimento ao recurso voluntário, entendeu por manter a incidência do PIS, a partir de fevereiro de 1999, sobre as seguintes rubricas: rendimentos de aplicações financeiras do programa assistencial; rendimentos de aplicações financeiras do programa administrativo; aluguéis e demais rendimentos da carteira imobiliária. Por outro lado, excluiu da base de cálculo os valores relativos à reavaliação de investimentos imobiliários, com fundamentação nos seguintes termos, *in verbis*:

[...]

Antes de tratar desses temas, sublinho não poder considerar, nesta oportunidade, a inconstitucionalidade do § 10 do art. 3º da Lei nº 9.718/98, declarada pelo STF por ocasião dos julgamentos dos Recursos Extraordinários n's 357.950, 358.273 e 390.840 (relator, para estes três publicados no DJ de 15/08/2006, p. 25, o Min. Marco Aurélio) e 346.084 (relator para este último, publicado em 01/09/2006, o Min. Ilmar Galvão).

Como a inconstitucionalidade foi declarada na via incidental, cujos efeitos são erga omnes, até que sobrevenha ato do Secretário da Receita Federal ou do Procurador-Geral da Fazenda Nacional cancelando tais lançamentos, conforme autorizado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97, descabe a este órgão julgador administrativo considerar tal inconstitucionalidade. Outra alternativa, a evitar prejuízos para os cofres financeiros públicos e demora para os contribuintes, é a edição de súmula vinculante por parte do STF, nos termos da recente Lei nº 11.417, de 19/12/2006.

[...]

Quanto aos valores de aluguéis e demais rendimentos da carteira imobiliária, indubitavelmente estão abrangidos na receita bruta definida pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Dai não caber a exclusão da base cálculo.

Segundo o § 1º referido, "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" (negrito ausente no original).

A expressão "auferidas" é de extrema importância para o deslinde dos últimos valores em debate: os da reavaliação de investimentos imobiliários. Tais valores, enquanto não realizados, não se constituem em receita auferida. Somente por ocasião da realização, o que pode ocorrer, por exemplo, pela venda do ativo, é que tais valores passam a integrar a base de cálculo da contribuição. Neste ponto cabe reformar a decisão recorrida para permitir a dedução da base de cálculo.

[...]

Depreende-se que foram excluídas da base de cálculo do PIS/Faturamento as receitas decorrentes de reavaliação de investimentos imobiliários porque ainda não realizados, não se constituindo em "receita auferida", disposição contida no então vigente §1º, do art. 3º da Lei n.º 9.718/98.

Sobrevindo a declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS pelo STF, em sede de repercussão geral, com ainda mais razão devem ser excluídas do campo de incidência da referida contribuição todas as demais receitas que não sejam provenientes do faturamento, no caso, àquelas relativas à reavaliação de investimentos imobiliários.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello