



Solução de Consulta nº 212 - Cosit

Data 3 de maio de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

COFINS. TRIBUTAÇÃO. FUNDAÇÃO. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DOS SERVIDORES PÚBLICOS DA UNIÃO TITULARES DE CARGOS EFETIVOS.

As fundações, de natureza pública, com personalidade jurídica de direito privado, criadas ao amparo da Lei nº 12.618, de 2012, sujeitam-se à incidência da Cofins, na condição de entidades fechadas de previdência complementar, observando-se o disposto na IN RFB nº 1.285, de 2012.

A isenção de que trata o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não se aplica às referidas fundações.

A exclusão da base de cálculo da Cofins estabelecida pelo art. 28, I, do Decreto nº 4.524, de 2002, não alcança os valores relacionados com o plano de gestão administrativa da entidade.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, arts. 40 e 202; Lei Complementar nº 108, de 2001; Lei Complementar nº 109, de 2001; Lei nº 12.618, de 2012; Lei nº 9.718, de 1998; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 3º, § 1º, 28 e 30; e IN RFB nº 1.285, de 2012, arts. 1º, VI, 7º, 11 e 12.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na hipótese de entidades fechadas administradoras e executoras de previdência complementar dos servidores públicos federais; especificamente, das fundações (entidades fechadas), de natureza pública, com personalidade jurídica de direito privado, criadas ao amparo da Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012.

2. Referenciando os arts. 4º e 8º da Lei nº 12.618, de 2012, a consulente enfatiza aspectos relativos ao enquadramento jurídico estabelecido em lei (fl. 4), suscitando que “(...) no entendimento desta Fundação, suas receitas não constituem ‘auferimento de receita por pessoa jurídica de direito privado’, mas sim auferimento de receita por fundação pública de direito privado, (...)”.

Consulta (fl. 4).

8. (...). Embora esteja expresso no Decreto n. 4.524, de 2002, art. 3º, § 1º, que “as entidades fechadas e abertas de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição”, o fato é que a [consulente], independentemente da forma de sua constituição (fundação), possui natureza jurídica híbrida, público-privada, tendo sido instituída pelo Poder Público como fundação de natureza pública, com personalidade privada, sendo entidade da Administração Pública Indireta da União, vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, estando fora do âmbito de incidência da Cofins por não se enquadrar no referido art. 3º, § 1º, haja vista tratar-se de entidade distinta das demais entidades fechadas de previdência complementar neste aspecto específico. (grifado)

9. Daí a dúvida: as receitas da [consulente] constituem “auferimento de receita por pessoa jurídica de direito privado” para os fins do art. 2º, II, do Decreto n. 4.524, de 2002? Ou a [consulente], por sua natureza híbrida, está fora da hipótese de incidência da Cofins? [**Questionamento 1**]

3. Em relação ao auferimento de receitas pelas entidades em questão (fl. 4), a consulente enfatiza que “(...) não vende mercadorias e nem presta serviços (...)” e não possui finalidade lucrativa (art. 31, § 1º, da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001). Assim questiona: “a receita de contribuições da [consulente] pode ser considerada ‘faturamento mensal’ decorrente da ‘venda de mercadorias e/ou serviços’ para fins da incidência da Cofins?”

[Questionamento 2]

Consulta (fl. 4).

12. Ademais, consoante os arts. 2º e 32, parágrafo único, da referida Lei Complementar n. 109, de 2001, “é vedada às entidades fechadas a prestação de quaisquer serviços”, sendo-lhes legalmente permitido apenas “instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário”. Assim, as receitas da [consulente] decorrem do pagamento de contribuições previdenciárias que lhe é feito por seus patrocinadores e participantes. Tal receita de contribuições integralizará as reservas, provisões e fundos destinados ao futuro pagamento de benefícios de natureza previdenciária complementar executados pela [consulente]. Desta forma, a receita da [consulente] decorrente do pagamento de contribuições previdenciárias não constitui base de cálculo da Cofins, (...).

4. Discorrendo sobre o alcance dos incisos I e II do art. 28 do Decreto nº 4.524, de 2002, e do inciso III do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e as deduções cabíveis sobre a “(...) eventual base de cálculo da Cofins (...)” (fls. 4 e 5), a consulente argumenta que “A rigor, não apenas os rendimentos auferidos nas aplicações dos recursos financeiros destinados ao pagamento de benefícios previdenciários podem ser deduzidos, como também os próprios recursos financeiros ingressos na instituição como receitas oriundas de ‘parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas’, (...)”.

4.1. Entende a consulente que a parcela de 7% (sete por cento) das contribuições destinadas ao Plano de Gestão Administrativa (PGA), “(...) sendo o PGA uma provisão técnica para despesas administrativas, como define a Resolução [do Conselho Nacional de Previdência Complementar] CNPC nº 8, de 31 de outubro de 2011”, fl. 6), deve ser deduzido da base de cálculo da Cofins. Assim, compreende que “O inciso I [do art. 28 do Decreto nº 4.524, de 2002] trata da constituição de ‘provisões e reservas técnicas’ e não da constituição de

‘provisões e reservas técnicas destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates’. Desse modo, outra dúvida da [consulente] é se pode também ser excluída da base de cálculo da Cofins, (...), a parcela das contribuições destinadas ao [PGA], atualmente correspondente a 7% (...) do valor das contribuições de seus patrocinadores e participantes (taxa de carregamento)”. [Questionamento 3]

Consulta (fl. 6).

19. Pode a [consulente] deduzir da base de cálculo da Cofins, com fundamento no inciso I do art. 28 do Decreto n. 4.524, de 2002, o valor da parcela das contribuições destinada à constituição de provisões técnicas para o custeio das despesas administrativas da fundação?

5. Alternativamente à hipótese de exclusão ou dedução amparada art. 28 do Decreto n.º 4.524, de 2002, a consulente, considerando a sua condição de fundação, também defende que, ao amparo dos arts. 13, VIII, e 14, X, da Medida Provisória n.º 2.158, de 24 de agosto de 2001 – relacionados com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep determinada com base na folha de salários –, tem-se que a isenção prevista no art. 47, II e § 2º, da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 247, de 21 de novembro de 2002, é “(...) outra razão para que seja afastada a cobrança de Cofins sobre a receita correspondente à parcela das contribuições [dos patrocinadores e dos participantes] contabilizada no Plano de Gestão Administrativa (PGA)”, haja vista que tais contribuições constituem receitas derivadas das atividades próprias da consulente (fls. 6 e 7).

Consulta (fl. 8).

26. A incidência de Cofins sobre o PGA parte da premissa de que a gestão administrativa não seria atividade própria da entidade de previdência. No entanto, o [PGA] custeia a área de relacionamentos da Fundação com seus participantes e patrocinadores, responsável pela difusão dos planos, a gestão de cadastros dos participantes, a gestão dos investimentos dos recursos garantidores, a gestão dos benefícios previdenciários, os sistemas informatizados, contábeis e de gestão previdenciária, os quais controlam, conforme exigência do órgão regulador, o fluxo de contribuições, o pagamento de benefícios, as contas individuais dos participantes etc.

27. (...) todas as suas [da consulente] atividades e gastos administrativos prestam-se à gestão desses planos de previdência e ao suporte direto das atividades de gestão desses planos. Tanto quanto o aluguel de uma escola e o salário dos professores constituem “atividades próprias” de uma fundação educacional, o aluguel do imóvel onde se localiza a sede da [consulente], os salários de seus empregados e todos os demais gastos administrativos constituem gastos de gestão e execução dos planos de previdência complementar, isto é, atividades próprias da [consulente].

28. A dúvida, destarte, é a seguinte: considerando que as receitas de contribuições da [consulente] destinadas ao custeio administrativo da própria [consulente] estão abarcadas pelo § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, pode a [consulente] entender que a elas é aplicável a isenção prevista no art. 47, II, da IN SRF 247, de 2002? [**Questionamento 4**]

6. A consulente invoca, ainda, a imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988) porque é fundação integrante da Administração Pública Indireta da União, vinculada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (fls. 9 e 10). Nesse sentido, compreende que a alegada imunidade alcança os demais tributos, a exemplo da Cofins: “Ou seja, por se tratar de uma fundação de natureza pública, com personalidade de direito privado, instituída pela União e integrante de sua Administração Indireta, a [consulente] deve ser beneficiada com a imunidade tributária em questão, não podendo ser tributada pela Cofins no que diz respeito à receita alocada em seu (...) PGA” (fl. 10).

6.1. Ainda no plano da imunidade tributária, a consulente invoca o disposto no art. 150, § 2º, da Constituição Federal de 1988, considerando que não explora atividade econômica com finalidade de lucro, na condição de fundação de natureza pública.

Consulta (fl. 11).

39. Exsurge, assim, a seguinte dúvida: em função da natureza jurídica da [consulente], de fundação de natureza pública com personalidade jurídica de direito privado, integrante da Administração Indireta da União, vinculada ao Ministério (...), bem como do fato de não explorar atividade econômica com finalidade de lucro, está a [consulente] abrangida pela imunidade a que se refere

o art. 150, VI, “a”, e seu § 2º, da Constituição Federal? Ou, eventualmente, outra espécie de imunidade tributária? [**Questionamento 5**]

Fundamentos

7. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pela pessoa jurídica interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações ou ações procedidas da consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a solução de consulta. Acrescente-se que o sujeito passivo, ao formular uma consulta, deve ter em mente que o objetivo desse processo é dirimir eventuais dificuldades na interpretação de dispositivos da legislação tributária federal, que eventualmente podem ser dúbios ou obscuros.

8. A Lei nº 12.618, de 2012, que institui o regime de previdência complementar a que se referem os §§ 14, 15 e 16 do art. 40 da Constituição Federal de 1988, em benefício dos servidores públicos federais titulares de cargo efetivo, expressamente autoriza a criação de fundações públicas dotadas de personalidade jurídica de direito privado, para administrar e executar os planos de benefícios de caráter previdenciário dos servidores que facultativamente aderirem ao regime, nos termos das Leis Complementares nº 108 e nº 109, de 29 de maio de 2001 (entidades fechadas de previdência complementar).

8.1. [omissis]

8.2. A natureza pública da referida entidade encontra-se definida nos estritos termos dos arts. 8º e 9º da Lei nº 12.618, de 2012:

Lei nº 12.618, de 2012.

Art. 8º Além da sujeição às normas de direito público que decorram de sua instituição pela União como fundação de direito privado, integrante da sua administração indireta, a natureza pública das entidades fechadas a que se refere o § 15 do art. 40 da Constituição Federal consistirá na: [grifado]

-
- I - submissão à legislação federal sobre licitação e contratos administrativos;
- II - realização de concurso público para a contratação de pessoal, no caso de empregos permanentes, ou de processo seletivo, em se tratando de contrato temporário, conforme a Lei nº 8.745, de 9 de dezembro de 1993;
- III - publicação anual, na imprensa oficial ou em sítio oficial da administração pública certificado digitalmente por autoridade para esse fim credenciada no âmbito da Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP Brasil), de seus demonstrativos contábeis, atuariais, financeiros e de benefícios, sem prejuízo do fornecimento de informações aos participantes e assistidos dos planos de benefícios e ao órgão fiscalizador das entidades fechadas de previdência complementar, na forma das Leis Complementares nºs 108 e 109, de 29 de maio de 2001.

9. Para a presente solução, há que se partir da premissa de que as chamadas contribuições aportadas pelos participantes (servidores públicos) e pelo patrocinador (União) – conforme definição nos arts. 2º e 12 da Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012 – não possuem natureza jurídica tributária, mas sim contratual e decorrentes de adesão facultativa a plano de previdência complementar do sistema oficial de previdência social; não se confundindo, portanto, com as contribuições de natureza tributária referidas no **caput** do art. 40 ou no **caput** do art. 201 da Constituição Federal de 1988 (contribuições tributárias devidas aos regimes de previdência oficial).

9.1. No caso sob análise, as chamadas contribuições, em suma, dizem respeito ao aporte de recursos garantidores dos planos de benefícios, administrados pela consulente, em favor de particulares: os assistidos (arts. 2º e 15 da Lei nº 12.618, de 2012). O patrimônio acumulado é mantido em favor do participante, nesse sentido, é privado. Ademais, cumpre observar a definição de plano de contribuição definida (art. 3º da Resolução MPS/CGPC nº 16, de 22 de novembro de 2005): “Entende-se por plano de benefícios de caráter previdenciário na modalidade de contribuição definida [cf. art. 40, § 15, da CF/1988] aquele cujos benefícios programados têm seu valor permanentemente ajustado ao saldo de conta mantido em favor do participante, inclusive na fase de percepção de benefícios, considerando o resultado líquido de sua aplicação, os valores aportados e os benefícios pagos” (grifado).

9.2. Nesse ponto, importa observar que o parágrafo único do art. 13 da Lei nº 12.618, de 2012, dispõe acerca de hipótese em que a União (patrocinadora) não aporta recursos ao plano de benefício: “O servidor com remuneração inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social poderá aderir aos planos de benefícios administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar de que trata esta Lei, sem contrapartida do patrocinador, cuja base de cálculo será definida nos regulamentos” (grifado).

9.3. Com fulcro no art. 202 da Constituição, tem-se: a constituição de reservas para garantir o benefício contratado, mediante a adoção do regime financeiro de capitalização (cf. art. 18 da Lei Complementar nº 109, de 2001); e a gestão compartilhada, com composição paritária, nos conselhos deliberativo e fiscal, para os quais os participantes elegem representantes com poder decisório (art. 5º da Lei nº 12.618, de 2012, e arts. 10 a 15 da Lei Complementar nº 108, de 2001).

10. Em consonância com o entendimento de a consulente ser fundação que possui personalidade jurídica de direito privado, integrante da administração pública indireta, é importante destacar que a relação firmada pelos participantes, no que se refere aos planos de benefícios (arts. 12 a 14 e 17 da Lei nº 12.618, de 2012), possui cunho contratual (privado), com observância às disposições da Lei Complementar nº 108, de 2001, independentemente do existir aporte de recursos pelo patrocinador (ente público).

Lei nº 12.618, de 2012.

Art. 13. Os requisitos para aquisição, manutenção e perda da qualidade de participante, assim como os requisitos de elegibilidade e a forma de concessão, cálculo e pagamento dos benefícios, deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios, observadas as disposições das Leis Complementares nºs 108 e 109, de 29 de maio de 2001, e a regulamentação do órgão regulador das entidades fechadas de previdência complementar. [grifado]

Parágrafo único. O servidor com remuneração inferior ao limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social poderá aderir aos planos de benefícios administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar de que trata esta Lei, sem contrapartida do patrocinador, cuja base de cálculo será definida nos regulamentos.

10.1. O art. 202, § 2º, da Constituição Federal de 1988 expressamente faz remissão à contratualidade do plano de benefício como característica do regime de previdência complementar: “(...) condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada (...)”. Em complemento, cumpre transcrever excertos de entendimentos doutrinários, que abordam especificamente aspectos jurídicos da previdência complementar do servidor público:

Cumpra observar apenas que os princípios da facultatividade e da contratualidade nada mais são do que os mais acentuados reflexos do sobreprincípio da autonomia privada, verdadeira pedra de toque do regime de direito privado, que informa inequivocamente o regime de previdência complementar em nossa Constituição.

Uma única observação deve ser feita aqui. É que apesar de inequivocamente submetido a regime jurídico de direito privado, o sistema de previdência complementar desenvolve-se dentro de limites acentuadamente marcados em lei. Afinal, decorre da própria finalidade previdenciária (complementar, como visto) desse regime, de suma importância para o constituinte no sistema de proteção social, não poucas restrições, imposições, desestímulos e incentivos estatais fixadas pela própria Constituição, pelas Leis Complementares ns. 108 e 109, ambas de 29 de maio de 2001, e por outras leis que porventura disciplinem o setor (p. ex., neste último caso, as leis referentes à tributação das relações de previdência complementar).

(...)

Pois bem. (...) surgem as reformas constitucionais tendentes a **estender, no Brasil, a previdência privada (ou complementar) para o âmbito dos servidores públicos**, porque, afinal, num certo sentido, *a principal diferença* que há entre os regimes próprios de previdência social (RPPS's) e o regime geral de previdência social, administrado pelo INSS, é justamente o *limite máximo quantitativo de cobertura* da proteção previdenciária, vale dizer, o *chamado "teto"* dos benefícios, e a solução que se encontrou para acabar com essa significativa (e econômica e politicamente sensível) diferença foi a de poder-se adotar, para o futuro, no âmbito dos RPPS's o mesmo valor-teto usado

pelo RGPS, *desde que* o respectivo ente político que o queira promover (U, E, DF, M) ofereça a seus servidores possibilidade de complementação previdenciária acima do teto do INSS, por intermédio justamente de uma entidade fechada de previdência privada. (...).

(...)

Assim, a instituição de previdência complementar do servidor público deverá obedecer, além das características impostas pela Constituição nos §§ 14, 15 e 16, do art. 40, que passam a ser arroladas na sequência, também aos fundamentos impostos ao regime de previdência complementar pelo art. 202 da Constituição, que são, entre outros: a) caráter complementar, pois não substituirá a cobertura básica (até o mesmo valor-teto usado pelo INSS), a ser concedida pelo respectivo RPPS ao qual estiver vinculado o servidor (e não, portanto, pelo INSS, é bom ter isso claro); b) autonomia em relação à proteção básica, não podendo, em princípio, a concessão e o valor da complementação estarem necessariamente atrelados à concessão do benefício pelo RPPS; c) facultatividade, de modo que o servidor titular de cargo efetivo (quer os atuais, quer os futuros, como logo se verá) somente poderá vincular-se ao plano complementar se expressamente assim manifestar sua opção; d) contratual, significando que a extensão e os limites da proteção previdenciária complementar será pactuada no regulamento de benefícios do respectivo plano, não sendo dada, em seu conteúdo, totalmente por lei; e) o regime financeiro de capitalização será obrigatório para os benefícios programados; f) os servidores terão assento obrigatório nos Conselhos Deliberativo e Fiscal da entidade previdenciária gestora do plano complementar, assegurando-se, ademais, pleno acesso de cada servidor participante a todas as informações relativas à gestão de seu plano. [grifado]

(...)

A Constituição, em seu § 15, art. 40, diz que a administradora da nova previdência que aqui analisamos será uma entidade fechada de previdência complementar “de natureza pública”. Está-se aqui, ao menos aparentemente, diante de uma contradição que precisará ser objeto de interpretação para

adequada solução. Ora, o que seria isso, essa entidade privada (dado que, no sistema brasileiro, são sinônimas as expressões “previdência complementar” e “previdência privada”) “de natureza pública”? [grifado]

(...)

Em suma, resta claro que, em nossa atual Constituição, a previdência oficial (estatal, de filiação obrigatória e submetida a regime de direito público), disciplinada basicamente pelos arts. 40 e 201, não se confunde com a previdência privada (complementar, facultativa, contratual, baseada na constituição de reservas garantidoras dos benefícios, e, por tudo isso, submetida a regime jurídico de direito privado, com restrições de ordem pública), disposta no art. 202, **não nos parecendo possível que o só emprego da expressão “de natureza pública” pelo art. 40, § 15, da Constituição tenha, numa interpretação sistemática e em vista da unidade do texto constitucional, o condão de alterar essa conformação jurídico-constitucional do sistema previdenciário brasileiro.** [grifado]

(...)

Tal lei complementar [Lei Complementar n.º 108, de 29 de maio de 2001], portanto, também se aplicará plenamente às entidades fechadas de previdência complementar dos servidores públicos ocupantes de cargo de provimento efetivo, pois deriva diretamente do vigente comando constitucional inserido no art. 202, § 4.º, da Constituição.

Em suma, não vemos como se possa negar vigência (ou mesmo particular eficácia para a matéria relativa à previdência complementar dos servidores) à redação do art. 202 e seus parágrafos e, sendo assim, pensamos que o “regime” jurídico de direito privado nele traduzido – eis o que nos parece decisivo! – há, sim, de se aplicar à previdência complementar do servidor público ocupante de cargo de provimento efetivo, em que pese a aparente confusão gerada pela expressão “natureza pública”, veiculada pelo art. 40, § 15, da Constituição.

Esta nos parece, entre outras significações que se queira eventualmente dar à expressão ora examinada, aquela que guarda “conformidade” com as demais

normas da Constituição, aquela que – com o merecido respeito aos que porventura tomem outra posição – evita contradição, antagonismo, antinomia dentro do vigente texto constitucional.

(...)

Dentro dessa linha, é importante observar, ainda, que não nos parece relevante, para determinar a submissão das EFPCs administradoras da previdência complementar dos servidores efetivos ao regime jurídico de direito público, a circunstância de os recursos que alimentarão os planos de benefícios por elas operados terem origem, parcialmente, em recursos públicos, advindos justamente das contribuições que, ao lado daquelas vertidas pelos próprios servidores, serão recolhidas por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações públicas.

É que tal origem dos recursos não transmudaria a *finalidade privada* das “reservas constituídas para garantir os benefícios contratados”, na dicção do art. 202, *caput*, da Constituição.

De fato, os ativos amealhados pelos planos de previdência complementar dos servidores ocupantes de cargo de provimento efetivo teriam sido constituídos, única e exclusivamente, para proteção e benefício dos respectivos participantes e assistidos – como de resto sói acontecer com os planos de previdência fechados já existentes – constituindo, nessa medida, patrimônio dos servidores-participantes, independentemente da parcial origem pública das contribuições que alimentaram tais planos.

Em suma, embora não se pudesse negar o interesse coletivo (a coletividade dos servidores da Administração direta ou autárquica deste ou daquele ente político, e dos respectivos membros de Poder) na formação das reservas e fundos dos planos de previdência complementar dos servidores, não haveria como sustentar que tais recursos fossem vocacionados a satisfazer necessidades de toda a coletividade. Portanto, embora coletivo, presidiria a formação daquelas reservas e fundos uma finalidade privada, um interesse privado, não um interesse público – entendido este como o que é próprio de toda a coletividade.

(...)

Não é demais mencionar que existem, desde o final da década de 70, não poucas EFPCs patrocinadas por empresas públicas – com cem por cento, repita-se, de capital público – e nem por isso se questionou a natureza jurídica dessas entidades, nem se tem notícia de que se haja pretendido submetê-las a regime jurídico de direito público.

(...)

Em suma, se o que realmente importa para a definição da natureza jurídica das fundações é o regime jurídico a que estas se submetem (de direito público ou de direito privado) e já se tendo chegado à constatação de que a conformação do sistema previdenciário de nossa Constituição induz irresistivelmente a que a EFPC de que trata o art. 40, § 15, da Constituição submeta-se ao regime de direito privado, como as demais EFPCs hoje existentes, parece claro que *as leis que autorizarem a criação dessas entidades terão de conformá-las sob a forma de fundações, impondo-lhes, em princípio, a disciplina jus-privatista*, de acordo com aquilo que já vimos no item precedente. [grifado]

Afinal, a submissão das entidades fechadas de previdência complementar ao regime jurídico de direito privado está adstrita, constitucionalmente, ao fato de exercerem elas atividade complementar à atuação do Estado em matéria previdenciária. [grifado]

PULINO, Daniel. *Previdência Complementar do Servidor Público*. In: VIEIRA, Lúcia Helena (Coord.). *Regimes Próprios: Aspectos Relevantes*, APEPREM, São Paulo, v. 4, 2010, pp. 1-34. Disponível em <http://www.apeprem.com.br/sobre/acervo/edicoes/22.pdf>, acesso em 9/2/2017.

Pois bem, as entidades de previdência complementar, sejam fechadas ou abertas, sempre ostentaram a natureza jurídica privada enquanto pessoas jurídicas que desenvolvem como atividade principal a administração de planos de benefícios. Desta maneira, a revogada Lei nº 6.435/77 apenas distinguia as modalidades de entidades no aspecto da busca de lucro, sendo as fechadas organizadas nas formas de sociedades civis ou fundações. [grifado]

(...)

Verifica-se que a atual legislação [Leis Complementares nº 108 e 109 de 2001] manteve a modalidade jurídica de fundação ou sociedade civil para as entidades fechadas.

Como já dito acima, a Emenda Constitucional nº 20/1998 determinou no texto do § 15 do art. 40 que as entidades fechadas terão “natureza pública”. Portanto, coube ao diploma legal de criação da Funpresp a especificação da característica singular destas novas entidades.

(...)

[*omissis*]

As fundações de direito privado instituídas pelo poder público são objeto de regulamentação pelo Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, com redação dada pela Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987:

(...)

Comentando o conceito legal acima [art. 5º, IV e § 3º, do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, incluído pelo art. 1º da Lei nº 7.596, de 10 de abril de 1987], José dos Santos Carvalho Filho [*Manual de Direito Administrativo*. São Paulo, Atlas, 2012, p.518] tece esclarecimentos acerca do dispositivo normativo:

Não parece haver dúvida de que o legislador tinha em mente a já consolidada ideia relativa às fundações instituídas pelo Poder Público, como pessoas jurídicas de direito privado, dotada de muitos pontos de assemelhação com as fundações criadas pela iniciativa privada, inclusive quanto à aquisição da personalidade jurídica através do registro do ato constitutivo. Desse modo, é indiscutível que as entidades introduzidas na Administração Indireta se caracterizam como fundações públicas com personalidade jurídica de direito privado e com sua configuração estrutural básica regulada pelo Direito Civil.

A Constituição de 1988 por várias vezes se referiu às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, mas em nenhum momento tratou de sua personalidade jurídica. Sendo assim, tem-se que as fundações públicas de direito privado, previstas no Decreto-lei nº 200/1967, não guardam qualquer incompatibilidade com as regras constitucionais, o que permite inferir que a regra que as definiu tem inteira eficácia.

Afiliando-me à corrente doutrinária acima, parece-me então não remanescer dúvidas quanto à possibilidade de uma fundação pública ostentar a condição de pessoa jurídica de direito privado.

HENRIQUE, Adriano Cardoso. *Regime de Previdência Complementar do Servidor Público Federal – Aspectos Constitucionais Controversos*. Publicações da Escola da AGU: Encontro Nacional dos Advogados Públicos da Previdência - Escola da Advocacia-Geral da União Ministro Victor Nunes Leal - Ano V, n. 32, Edição especial (dez. 2013), pp. 7 a 34. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/27296184>, acesso em 9/2/2017.

O sistema previdenciário brasileiro é dotado de dois Regimes Básicos (Regime Geral de Previdência Social e Regime Próprio de Previdência de Servidores Públicos e Militares) e dois Regimes Complementares de Previdência (aberto ou fechado no RGPS e unicamente fechado no RGPS)

(...)

Já para os Regimes Próprios de Previdência de Servidores, a previdência complementar, quando criada, de acordo com a literalidade da Constituição, teria, como visto, natureza pública (em divergência ao RGPS) e seria exclusivamente fechada, já que o ingresso, naturalmente, seria restrito a servidores vinculados a determinado RPPS (art. 40, § 15 da Constituição).

Tal previsão relativa aos servidores é problemática, pois traz uma diferenciação de tratamento diante do RGPS que não se justifica. Se tais fundos de pensão

serão, em tese, públicos, poderão beneficiar-se da imunidade recíproca, em detrimento das entidades privadas? Terão de seguir os ditames da lei de licitação ao terceirizar as atividades de investimento? É certo que tal inclusão teve o intuito de tranquilizar os servidores – pois, tendo tal entidade natureza pública, não estaria submetida às mesmas intempéries do mercado que as privadas – mas flagrantemente viola a isonomia e pretende criar uma absurda entidade pública administrando recursos privados, já que a cotização do servidor não é receita pública, e a contribuição do ente também se vincula ao patrimônio futuro do servidor.

Em edições anteriores, assumi, com base na literalidade da Constituição, a segmentação da previdência complementar em privada e pública, frente ao atendimento de trabalhadores privados e públicos, respectivamente. Todavia, os fundos de pensão de servidores criados desde então, incluindo o da União, têm superado essa questão, dando natureza privada aos mesmos. (...).

(...)

Como forma de contornar a questão, a Lei nº 12.618/12 traz a figura inusitada da *fundação privada com natureza pública*, como forma de moldar o texto constitucional à pré-compreensão do sistema de previdência complementar. De modo mais enfático, o art. 8º da Lei nº 12.618/12 discorre sobre os efeitos práticos dessa natureza pública, basicamente limitando-a a necessidade de concurso para a contratação de pessoal, submissão ao procedimento licitatório e a publicidade no funcionamento da entidade.

[*omissis*]

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *Curso de Direito Previdenciário*. 20ª ed. Niterói: Impetus, 2015, pp. 34, 35 e 810.

11. Historicamente, para melhor compreensão da matéria, importa observar que a Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977 (revogada pela Lei Complementar nº 109, de 2001) estabelecia o conceito de “entidades de previdência privada” nos seguintes termos: “Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objeto instituir planos privados (...), de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social,

mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos” (art. 1º). Registre-se que tais entidades podiam atuar em segmento diverso (assistência à saúde, por exemplo – art. 76 da Lei Complementar nº 109, de 2001).

Lei nº 6.435, de 1977 (revogada).

Art. 4º Para os efeitos da presente Lei, as entidades de previdência privada são classificadas:

I - De acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios, em:

a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;

(...)

§ 1º As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.

(...)

Art. 34. As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social. [grifado]

11.1. O Decreto nº 81.240, de 20 de janeiro de 1978 (revogado), regulamentando a Lei nº 6.435, de 1977 (revogada), assim conceituava:

Decreto nº 81.240, de 1978 (revogado).

Art 1º - Entidades fechadas de previdência privada são sociedades civis ou fundações criadas com objetivo de instituir planos privados de concessão de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social, acessíveis aos empregados ou dirigentes de uma empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos deste regulamento, serão denominadas patrocinadoras.

(...)

Art 3º - As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social - MPAS.
[grifado]

11.2. A Lei nº 8.020, de 12 de abril de 1990 (revogada pela Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001), estabeleceu as relações entre as entidades fechadas de previdência privada e suas patrocinadoras, no âmbito da Administração Pública Federal. A norma foi regulamentada pelo Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992 (revogado pelo Decreto nº 7.075, de 26 de janeiro de 2010, o qual aprovou a estrutura regimental da Previc). As patrocinadoras eram “as autarquias, as fundações, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União”.

Decreto nº 606, de 1992 (revogado).

Art. 1º Para os fins deste decreto consideram-se:

I - patrocinadoras: as autarquias, as fundações, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União;

II - entidades: as entidades fechadas de previdência privada patrocinadas pelas pessoas jurídicas referidas no inciso anterior. [grifado]

Decreto nº 7.075, de 2010.

Art. 1º A Superintendência Nacional de Previdência Complementar - PREVIC, (...) como entidade de fiscalização e supervisão das atividades das entidades fechadas de previdência complementar e de execução das políticas para o regime de previdência complementar operado pelas referidas entidades.
[grifado]

11.3. Com base na ITG 2001 – Entidade Fechada de Previdência Complementar, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.272, de 22 de janeiro de 2010 (cf. Resolução CPC n.º 1.329, de 2011), tem-se as seguintes definições:

ITG 2001 – Entidade Fechada de Previdência Complementar

Plano de Benefícios: conjunto de direitos e obrigações reunidos em um regulamento com o objetivo de pagar benefícios previdenciais (...) aos seus participantes e beneficiários, mediante a formação de poupança advinda das contribuições de patrocinadores e participantes e da rentabilidade dos investimentos.

Plano de Gestão Administrativa (PGA): ente contábil com a finalidade de registrar as atividades referentes à gestão administrativa da EFPC, na forma do seu regulamento.

(...)

Receitas: contribuições, remunerações de contribuições em atraso e contratadas do PGA, bem como dotações iniciais, doações, resultado dos investimentos, receitas próprias destinadas ao custeio administrativo e outras.

11.4. Em suma, entende-se por entidades fechadas de previdência privada as que têm por objetivo principal a instituição e a execução de planos privados de benefícios (ou seja, planos complementares do sistema oficial de previdência¹) de caráter previdenciário, acessíveis exclusivamente a grupos específicos de pessoas, e que sejam constituídas sem fins lucrativos. Conseqüentemente, a consulente, na condição de “entidade fechada de previdência complementar” – subordinada a ditames da Lei Complementar nº 108, de 2001, e do art. 202 da Constituição Federal de 1988 – há que ser considerada também como “entidade fechada de previdência privada”, para fins de análise da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

¹ “(...) a previdência oficial dos servidores públicos, assim denominada em razão da sua compulsoriedade e caráter solidário, assegura aos seus beneficiários o pagamento de benefícios indispensáveis à sua manutenção quando da ocorrência de situações marcadas pela vulnerabilidade do servidor. (...) o sistema público, aquele que verdadeiramente pode ser intitulado de social, caracteriza-se por ser mantido por pessoa jurídica de direito público, ter natureza institucional, ser de filiação compulsória, com contribuições de natureza tributária; pode ser destinado aos servidores públicos e mantido pelos entes políticos da Federação, ou aos trabalhadores da iniciativa privada e gerido por uma autarquia federal – INSS.” – Excerto do Parecer nº 439/2012/Conjur-MPS/CGU/AGU, de 5 de setembro de 2012, referenciado no item 17 da Nota Técnica nº 7/2014/CGACI/DRPSP/SPPS/MPS, de 1º de setembro de 2014, disponibilizado em <http://www.aprem.com.br/legislacao/notas/nota-tecnica-n-07-de-01-09-2014-aplicacoes-no-exterior.pdf>.

12. Nesse ponto, é necessário delimitar que a consulta apresentada refere-se apenas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em observância ao § 9º do art. 3º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

13. Em relação ao **Questionamento 5** [“(…) *está a (consulente) abrangida pela imunidade a que se refere o art. 150, VI, “a”, e seu § 2º, da Constituição Federal? Ou, eventualmente, outra espécie de imunidade tributária?*”], importa considerar que, a despeito dos argumentos da consulente (fls. 9 a 11) e de abstrações acerca da natureza da atividade exercida pela interessada [omissis], a hipótese de imunidade aventada não alcança a Contribuição para o PIS/Pasep nem a Cofins, conforme a literalidade do dispositivo constitucional. Portanto, não deve ser objeto de análise na presente solução, a qual não trata de impostos.

13.1. Quanto à parte final do questionamento [*Ou, eventualmente, outra espécie de imunidade tributária?*”], tem-se que a pergunta não se amolda ao instituto da consulta. Para que a consulta seja eficaz, é necessária a exposição detalhada da matéria suscitada, cotejando a matéria exposta com a legislação que a disciplina, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente (arts. 46, caput, e 52, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 18, XI e XIV, da IN RFB 1.396, de 2013, Parecer Normativo CST nº 342, de 07 de outubro de 1970, publicado no Diário Oficial de 22 de outubro de 1970).

14. Em seu **Questionamento 1**, a interessada compreende que “estando fora do âmbito de incidência da Cofins por não se enquadrar no referido art. 3º, § 1º [do Decreto nº 4.524, de 2002], haja vista tratar-se de entidade distinta das demais entidades fechadas de previdência complementar neste aspecto específico” (fl. 4). Assim pergunta: “(…) *as receitas da [consulente] constituem ‘auferimento de receita por pessoa jurídica de direito privado’ para os fins do art. 2º, II, do Decreto n. 4.524, de 2002? Ou a [consulente], por sua natureza híbrida, está fora da hipótese de incidência da Cofins?*”

14.1. Em suma, a interessada, na qualidade de fundação instituída pelo Poder Público e que recebe recursos da União na condição de patrocinadora de planos de previdência complementar, alega não ser contribuinte da Cofins. Necessário considerar aspectos históricos relativos à matéria. Do Parecer Cosit nº 44, de 31 de outubro de 2000, cuja ementa se encontra publicada no Diário Oficial de 18 de dezembro de 2000, extrai-se:

Parecer Cosit nº 44, de 2000.

9. Da análise da legislação pertinente ao assunto, observa-se que com o advento da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1, de 1.º de março de 1994, e das Emendas Constitucionais n.º 10, de 4 de março de 1996, e n.º 17, de 22 de novembro de 1997, o legislador ao exercer o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada abertas e fechadas, deveriam contribuir para o PIS/PASEP, mediante aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, com base na receita bruta operacional, nos exercícios financeiros de 1994 a 1999. Com a edição da Medida Provisória n.º 1.807, de 28/01/1999, referida alíquota ficou reduzida para sessenta e cinco centésimos por cento.

9.1 Igualmente, ao regular as disposições das citadas emendas constitucionais sobre o regime das contribuições devidas pelas referidas pessoas jurídicas, o texto da Medida Provisória n.º 517, de 31 de maio de 1994, fez menção expressa aos contribuintes de que trata o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991. Tal referência se repetiu em todas as reedições daquela Medida Provisória, até a edição da de n.º 1.674-57/1998, convertida na Lei n.º 9.701, de 17 de novembro de 1998.

10. Entretanto, o art. 13 da Medida Provisória n.º 1.858-6/1999, atualmente Medida Provisória n.º 2.037-23/2000 [cf. os atuais arts. 13 e 14, X, da atual Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001], não faz qualquer menção àquele rol de entidades e, desta forma, não se refere às entidades de previdência privada abertas e fechadas, o que as exclui do regime de contribuição para o PIS/PASEP sobre a folha de salários, ficando, conseqüentemente, também excluídas da isenção da COFINS quanto às receitas relativas às suas atividades próprias.

11. Até o advento da Lei n.º 9.718/1998, as entidades de previdência privada abertas e fechadas não estavam sujeitas ao recolhimento da COFINS, em razão da exclusão literal constante no art. 11, caput e parágrafo único da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, transcritos a seguir:

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto nesse artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

(...)

16. De acordo com o teor das disposições da legislação transcrita neste Parecer, infere-se com bastante clareza que o legislador ao incluir as entidades de previdência privada abertas e fechadas, no rol das pessoas jurídicas sujeitas aos recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, com base na receita bruta mensal, o fez de maneira literal, inclusive quando autorizou a exclusão da base de cálculo de determinadas receitas específicas dessas instituições. Logo, permite concluir que se fosse intenção do legislador conceder os benefícios previstos no art. 13 c/c com o art. 14, X da Medida Provisória nº 1.858-6/1999, e reedições, (...) [arts. 13 e 14, X, da atual Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001], às entidades de previdência privada, teria ele determinado a inclusão de inciso específico contemplando-as literalmente. Se assim não procedeu, é porque a intenção do legislador foi no sentido de mantê-las enquadradas como contribuintes das mencionadas contribuições.

17. Diante do exposto, chega-se a conclusão, também, de que não importa a natureza jurídica das entidades de previdência privada abertas ou fechadas, sejam elas constituídas sob a forma de sociedade anônima, sociedade civil ou fundação, estão sujeitas a efetuarem os recolhimentos das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, com base na receita bruta auferida mensalmente, após efetuadas as deduções e exclusões da base de cálculo admitidas pela legislação vigente. Caso contrário, seria um contra-senso do legislador contemplar num mesmo diploma legal, as hipóteses de incidência e ao mesmo tempo de isenção para o mesmo grupo de pessoas jurídicas.

14.2. Em perfeita consonância com o Parecer citado, a questão foi disciplinada de forma vinculante no § 1º do art. 3º do Decreto nº 4.524, de 2002: “As entidades fechadas (...) de previdência complementar são contribuintes do PIS/Pasep e da Cofins na modalidade de incidência prevista neste artigo, sendo irrelevante a forma de sua constituição”.

14.3. O artigo 3º, § 1º, da IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 (revogado), reproduziu o comando. Atualmente, a matéria encontra-se disciplinada no art. 1º, VI, da IN RFB nº 1.285, de 13 de agosto de 2012:

IN RFB nº 1.285, de 2012.

Art. 1º Esta Instrução Normativa disciplina a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins das seguintes pessoas jurídicas, sujeitas ao regime de apuração cumulativa:

(...)

VI - as entidades de previdência complementar privada, abertas e fechadas, sendo irrelevante a forma de sua constituição; e

14.4. Por oportuno, transcreve-se excerto de decisão proferida pela Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em sede de recurso voluntário (Acórdão nº 3201-002.001, de 26 de janeiro de 2016), apresentado por entidade fechada de previdência complementar vinculada a autarquia federal que tem por escopo administrar e executar planos de natureza previdencial instituída sem finalidade lucrativa:

Acórdão nº 3201-002.001, de 2016.

SOCIEDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – BASE DE CÁLCULO.

A entidade de previdência privada aberta ou fechada está obrigada a contribuir para a Cofins com base na receita bruta mensal.

FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO INSTITUÍDA OU MANTIDA PELO PODER PÚBLICO. ISENÇÃO. ARTS. 14, X, E 13, VIII, DA MP 2.15835/2001.

Não se aplica às entidades fechadas ou abertas de previdência privada a hipótese de isenção de que trata o art. 14, X, combinado com o art. 13, VIII, da MP n.º 2.158-35/2001.

(...)

14.5. Considerando todo o já exposto na presente fundamentação (itens 8 a 14), inexistente motivo para que a consulente receba tratamento tributário diferenciado em relação a outras fundações que receberam recursos públicos e que estiveram sujeitas ao comando da Lei n.º 6.435, de 1977, e da Lei n.º 8.020, de 1990, a qual disciplinava “as relações entre as entidades fechadas de previdência privada e suas patrocinadoras, no âmbito da Administração Pública Federal” (revogada pela Lei Complementar n.º 108, de 2001). Portanto, em resposta ao **Questionamento 1**, tem-se que a consulente encontra-se sujeita à incidência da Cofins, observando-se, na condição de entidade fechada de previdência complementar, o disposto na IN RFB n.º 1.285, de 2012, no que couber (cf. arts. 1.º, VI, 7.º, 11 e 12).

15. Nesse ponto (cf. itens 8 a 14), também já é possível responder à consulente que ela não está sujeita à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a folha de pagamento (art. 13, VIII, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001). Portanto, a ela é inaplicável a isenção a que se refere o art. 14, X, da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, referenciada na consulta (fls. 6 a 8). Por oportuno, transcreve-se excerto do precedente já referido (Acórdão Carf n.º 3201-002.001, de 2016).

Acórdão n.º 3201-002.001, de 2016.

(...)

O Parecer Cosit n.º 44, de 31 de outubro de 2000, reproduzido, em parte, na decisão recorrida, bem esclareceu a matéria.

Dúvidas não pairam de que as receitas auferidas pelas entidades de previdência complementar estão dentro do campo de incidência do PIS/Cofins, (...).

E tanto assim é que a Medida Provisória – MP n.º 2.158-35, de 2001, ao introduzir o §§ 6.º e 7.º no art. 3.º da Lei n.º 9.718, de 1998, expressamente permitiu, para as entidades de previdência privada, abertas e fechadas, a exclusão, embora limitada, dos rendimentos auferidos nas aplicações financeiras

destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates. Confira-se:

(...)

Ao alterar a legislação do PIS/Cofins, a mesma MP nº 2.158-35, de 2001, também previu que as fundações de direito privado e as fundações públicas instituídas ou mantidas pelo Poder Público, entre outras entidades, passariam a ser tributadas pelo PIS com base na folha de salários (art. 13, VIII), e que, a partir de 1º/2/1999, estas entidades estariam isentas da Cofins quanto às receitas decorrentes de suas atividades próprias (art. 14, X).

Ora, se, no mesmo diploma legal, o legislador previu a incidência da Cofins sobre as receitas auferidas pelas entidades fechadas de previdência privada, seria absolutamente ilógico, para dizer o mínimo, que, na mesma lei e para a mesma entidade, também previsse a sua isenção.

15.1. Conseqüentemente, à consulente não se aplica o art. 9º da IN SRF nº 247, de 2002, referenciado no **caput** do art. 47 da mesma Instrução Normativa. Assim, resta prejudicado o **Questionamento 4**: “A dúvida, destarte, é a seguinte: considerando que as receitas de contribuições da [consulente] destinadas ao custeio administrativo da própria [consulente] estão abarcadas pelo § 2º do art. 47 da IN SRF nº 247, de 2002, pode a [consulente] entender que a elas é aplicável a isenção prevista no art. 47, II, da IN SRF 247, de 2002?”

16. Argumentando que não é prestadora de serviços e não possui “faturamento”, a consulente questiona: “a receita de contribuições da [consulente] pode ser considerada ‘faturamento mensal’ decorrente da ‘venda de mercadorias e/ou serviços’ para fins da incidência da Cofins?” [**Questionamento 2**]

16.1. Quanto ao segundo questionamento, tem-se que a legislação específica aplicável às entidades de previdência complementar não traz isenção da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas correspondentes às contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores e receitas advindas de investimentos, apenas permite determinadas exclusões e deduções nas respectivas bases de cálculo, como se pode

observar no inciso III do § 6º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e nos arts. 7º, 11 e 12 da IN RFB nº 1.285, de 2012.

16.2. No mesmo sentido, cumpre referenciar a Solução de Consulta Cosit nº 54, de 12 de maio de 2016, na qual se observa transcrito de julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ) – Recurso Especial nº 1.526.447/RS:

(...)

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

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

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

(...)

9. Indubitável a incidência de PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, correspondentes às contribuições vertidas pelos participantes/beneficiários e patrocinadores. Precedente: AgRg no REsp nº 1.249.476/DF, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26.6.2012.

16.3. Assim, em resposta à consulente (**Questionamento 2**), tem-se que a tributação em questão encontra-se amparada em dispositivos legais específicos (cf. REsp nº 1.249.476, Rel. Ministro Herman Benjamin, Dje de 19/3/2012), os quais não afastam a hipótese de incidência da Cofins sobre as receitas auferidas pela entidade.

17. Em relação ao terceiro questionamento, entende a consulente que a parcela de 7% (sete por cento) das contribuições destinadas ao Plano de Gestão Administrativa (PGA), que é uma provisão técnica para despesas administrativas (“como define a Resolução CNPC nº 8, de 31 de outubro de 2011”, deve ser deduzido da base de cálculo da Cofins. Assim, compreende que “O inciso I [do art. 28 do Decreto nº 4.524, de 2002] trata da constituição de ‘provisões e reservas técnicas’ e não da constituição de ‘provisões e reservas técnicas destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates’. Assim, questiona se pode ser excluída da base de cálculo da Cofins “(...) a parcela das contribuições destinadas ao [PGA], atualmente correspondente a 7% (...) do valor das contribuições de seus patrocinadores e participantes (taxa de carregamento)”.

[Questionamento 3]

17.1. O conceito de provisões técnicas para fins da dedução a que se refere o art. 11, I, da IN RFB nº 1.285, de 2012 (art. 28, I, do Decreto nº 4.524, de 2002), deve estar em conformidade com o conceito dado pela Resolução CNPC nº 12, de 19 de agosto de 2013 (precedente: Acórdão Carf nº 3201-002.001, de 2016²), a qual alterou a Resolução CNPC nº 8, de 2011. Por conseguinte, em resposta à consulente [**Questionamento 3**], tem-se que a provisão técnica a que se refere o art. 28, I, do Decreto nº 4.524, de 2002, encontra-se estritamente vinculada aos compromissos dos planos de benefício, não alcançando valores relacionados com a provisão para despesas com a gestão administrativa da consulente (PGA).

² “E a sua definição [definição de *provisão técnica*], obviamente, só pode ser extraída das normas que disciplinam os procedimentos contábeis das entidades fechadas de previdência complementar, aquelas, portanto, expedidas pelo CNPC [Resolução CNPC nº 12, de 2013], órgão regulador do Regime de Previdência Complementar operado pelas entidades fechadas de previdência complementar. A razão é tão evidente que dispensaria maiores comentários”.

Portanto, ao contrário do que pretende a consulente, a parcela das contribuições destinadas ao PGA não pode ser excluída da base de cálculo da Cofins.

Resolução CNPC nº 12, de 2013.

2) Provisões Técnicas representam a totalidade dos compromissos dos planos de benefícios previdenciais administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar.

ITG 2001 – Entidade Fechada de Previdência Complementar

Plano de Benefícios: conjunto de direitos e obrigações reunidos em um regulamento com o objetivo de pagar benefícios previdenciais (...) aos seus participantes e beneficiários, mediante a formação de poupança advinda das contribuições de patrocinadores e participantes e da rentabilidade dos investimentos.

Plano de Gestão Administrativa (PGA): ente contábil com a finalidade de registrar as atividades referentes à gestão administrativa da EFPC, na forma do seu regulamento. [cf. Resolução CGPC nº 29, de 31 de agosto de 2009]

17.2. Consentâneo com o entendimento supra, o art. 30 do Decreto nº 4.524, de 2002, veda a dedução de despesas administrativas da base de cálculo da Cofins: “As deduções e exclusões facultadas às pessoas jurídicas referidas nos arts. 26 a 29 restringem-se a operações autorizadas por órgão governamental, desde que realizadas dentro dos limites operacionais previstos na legislação pertinente, vedada a dedução de qualquer despesa administrativa”.

Conclusão

18. Ante todo o exposto, responde-se, em resumo, à consulente que:

18.1. Resposta 1: A consulente encontra-se sujeita à incidência da Cofins, observando-se, na condição de entidade fechada de previdência complementar, o disposto na IN RFB nº 1.285, de 2012, (cf. arts. 1º, VI, 7º, 11 e 12);

-
- 18.2. Resposta 2: A tributação em questão encontra-se amparada em dispositivos legais específicos, os quais não afastam a hipótese de incidência da Cofins sobre as receitas auferidas pela entidade;
- 18.3. Resposta 3: A provisão técnica a que se refere o art. 28, I, do Decreto nº 4.524, de 2002, encontra-se estritamente vinculada aos compromissos dos planos de benefício, não alcançando valores relacionados com a provisão para despesas com a gestão administrativa da consulente (PGA);
- 18.4. Resposta 4: À consulente é inaplicável a isenção a que se refere o art. 14, X, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e
- 18.5. Resposta 5: A hipótese de imunidade aventada não alcança a Contribuição para o PIS/Pasep nem a Cofins, conforme a literalidade do dispositivo constitucional (art. 150, VI, “a” e seus §§ 2º e 3º).

À consideração superior.

Assinado digitalmente
PAULO HENRIQUE PASSOS T. DANTAS
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil – Chefe da Disit01

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação de Tributação (Cosit) para aprovação.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit