



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11618.001593/2004-21
Recurso nº 000000 Voluntário
Acórdão nº 1202-000.655 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de novembro de 2011
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente FUNDAÇÃO SAELPA DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999

Ementa: ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. INSTITUIÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. CSLL. NÃO INCIDÊNCIA.

De acordo com expressa previsão legal, as EPPFs não podem perseguir atividades lucrativas. Dessa forma, não se subsumem à hipótese de incidência da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 7.689/88, que pressupõe a existência de lucro, típico do exercício de atividades empresariais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencida a Conselheira Viviane Vidal Wagner, que negava provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, André Almeida Blanco, Geraldo Valentim Neto e Viviane Vidal Wagner. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Contra a entidade acima identificada foi lavrado o Auto de Infração para exigir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativo ao ano-calendário de 1999, cumulado com multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, totalizando o valor de R\$ 1.920.285,12, fls. 04/05.

A autuada é uma Fundação de Previdência Privada Fechada, sem fins lucrativos, com suas atividades reguladas pela Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977. Posteriormente, a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, passou a regulamentar as atividades dessas entidades.

A irregularidade apurada pela fiscalização diz respeito ao não oferecimento à tributação da CSLL, do resultado positivo auferido no programa previdencial, apurado no ano de 1999.

Irresignada com a autuação, a interessada apresentou sua impugnação, trazendo, em síntese, as seguintes alegações:

a) aduz que o seu objetivo é gerir recursos que se destinam ao incremento de seus planos de benefícios de previdência e assistência social, em complementariedade com a atuação do Estado no âmbito da seguridade social;

b) discorre a respeito da evidente distinção entre as entidades de previdência privada abertas e de previdência privada fechadas, estas últimas criadas sem o objetivo de lucro;

c) dispõe que existe nítida distinção dentre *superávit*, obtidas pelas entidades de previdência privada fechadas, e *lucro*, perseguidas pelas entidades abertas. Saliencia que o fato gerador da CSLL, previsto na Lei nº 7.689, de 1988, se refere a *lucro* no sentido comercial, não existindo qualquer previsão legal que pudesse autorizar o *superávit* como hipótese de incidência tributária.

d) em apoio à sua tese, traz acórdãos proferidos pelo antigo Conselho de Contribuintes e pelo Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/1990.

e) aborda o caráter confiscatório da multa de ofício aplicada;

f) ao final, postula por perícia contábil, a fim de que sejam revistos os valores apurados; e requer seja declarada a improcedência do Auto de Infração.

Na sequência, a DRJ/Belo Horizonte proferiu o Acórdão nº 02-19.018, de fls. 227 a 249, cuja ementa abaixo se reproduz:

*ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.
INCIDÊNCIA DA CSLL.*

A contribuição social é devida pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada - EFPP.

A demonstração do resultado do exercício das EFPP é feita, consoante legislação específica.

As provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituições, no programa previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingência.

Somente a partir de 1º de janeiro de 2002, foi que a lei expressamente concedeu isenção da CSLL às EFPP.

Em relação aos períodos anteriores, não existe benefício fiscal que afaste a CSLL do resultado auferido pelas EFPP.

MULTA DE OFÍCIO.

Por expressa determinação legal, é exigível, nos casos de lançamentos de ofício, a multa de 75% (setenta e cinco por cento), sobre as diferenças apuradas de impostos e contribuições.

Lançamento Procedente

Os fundamentos utilizados pelo acórdão recorrido podem ser assim sintetizados:

A Lei nº 8.212, de 1991 afastou quaisquer dúvidas acerca da incidência desse tributo sobre as EFPP, pois prevê no seu art. 23, § 1º, que as instituições citadas no § 1º do art. 22 dessa lei, pagam a CSLL com a alíquota de 15%. Afirma que o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988 estabelece que a base de cálculo da contribuição é o resultado do exercício, nada mencionado sobre a apuração ou finalidade de lucro por parte do contribuinte. Aduz, ainda, que a isenção para entidades sem fins lucrativos, prevista na Lei nº 9.532, de 1997, perdurou até o advento da Lei nº 9.732, de 1998 que prevê o cancelamento de toda e qualquer isenção concedida em desconformidade com art. 55 da Lei nº 8.212, 1991. Ressalta, ainda, que o art. 5º da Medida Provisória nº 916, de 27 de dezembro de 2001, convertida na Lei nº 10.406, de 2002, passou novamente a isentar as entidades fechadas de previdência complementar da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), relativamente aos fatos geradores ocorridos somente a partir de 1º de janeiro de 2002.

Defende que a apuração da base de cálculo da contribuição seja feita a partir do resultado superavitário obtido na Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no Anexo C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil das EFPP. Nesse demonstrativo, são apenas deduzidas as reservas matemáticas e de contingência.

A aplicação da penalidade, no percentual de 75%, seguiu estritamente a legislação que rege a matéria. O princípio contido no art. 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, relativo à vedação ao confisco, antes de mais nada, é dirigido ao legislador.

Tal princípio orienta a elaboração legislativa, que deve observar a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º da CF), bem como não pode dar ao tributo conotação de confisco.

Não se pode cogitar na realização de perícia quando presente nos autos os elementos suficientes para a solução do litígio.

Não satisfeita com a decisão proferida, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário a este colegiado, de fls. 256 a 283, repisando praticamente as mesmas argumentações trazidas na peça impugnatória. Requer, ao final, o cancelamento da exigência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto Donassolo, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e nos termos da lei. Dele tomo conhecimento.

A controvérsia principal do processo diz respeito em saber se o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração, daquelas sociedades reguladas sob a regência da Lei nº 6.435, de 1977, está sujeito à incidência da CSLL.

Depreende-se que o lançamento decorreu da falta de recolhimento da CSLL relativo ao ano de 1999. Já a recorrente afirma que o resultado positivo auferido não tem a característica de lucro, que é próprio das sociedades comerciais, portanto, encontra-se fora do campo de incidência da CSLL.

Inicialmente, cabível a transcrição do art. 1º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, norma legal que criou a CSLL na forma prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

De acordo com o dispositivo transcrito, verifica-se que a hipótese de incidência da CSLL é a existência de “lucro”, apurado de acordo com o resultado do exercício da pessoa jurídica.

Na época da ocorrência dos fatos, ano-calendário de 1999, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei nº 6.435, de 1977.

Esse diploma legal definiu que as entidades de previdência privada são as que têm por objeto instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos. O legislador, à época da edição da lei, quis dar um tratamento especial a esse tipo de sociedade, com regramento próprio e distinto das demais pessoas jurídicas.

Para melhor análise, vejamos inicialmente a redação dos arts. 4º e 5º da citada lei:

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; (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos;

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

(...)

Art. 5º *As entidades de previdência privada serão organizadas como:*

I - sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

II - sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos.

(grifei)

Como se percebe da redação dada aos arts. 4º e 5º da Lei nº 6.435, de 1977, existe uma clara diferenciação entre as entidades de previdência privada fechadas em relação às demais entidades de previdência privada abertas e das sociedades empresariais. Entre elas podemos destacar que as entidades de previdência privada fechada têm “natureza civil” e devem atuar “sem objetivo de lucro”.

Atuando sem finalidade lucrativa, tem como objeto a administração e a execução de planos de benefícios de natureza previdenciária, sendo-lhes vedada a prestação de quaisquer serviços que não estejam no âmbito de seu objeto, por isso, assim dispõem o art. 39 da citada lei:

Art. 39. *As entidades fechadas terão como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.*

Já o art. 35, inciso I, letra “e” do referido diploma legal, delegou competência ao Ministério da Previdência e Assistência Social-MPAS para estabelecer normas gerais

relativas às matérias contábil, atuária e estatística, de observância obrigatória por essas entidades.

Por seu turno, foi publicada a Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de setembro de 1998, que em seu Anexo C, item "3", estabeleceu o plano contábil da "Demonstração de Resultados do Exercício" padrão das entidades de previdência privada fechada. Com isso, a Demonstração de Resultados do programa previdencial prevê, que para essas entidades, serão apurados "*Superávit/Déficit Técnico*" ao invés da apuração de "lucros/prejuízos" como é característico das demais espécies de sociedade.

Por esse motivo, os dispositivos regulamentares e legais tratam os possíveis resultados obtidos como "*superávit/déficit*", não se referindo, em nenhum momento, no auferimento de "lucros/prejuízos". Além disso, as operações da entidade não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou serviços, o que afasta o caráter mercantil presente nas sociedades em geral.

No que se refere à destinação do resultado do exercício auferido, verifica-se que o art. 46 da referida lei, prevê que o mesmo tenha destinação específica na constituição de reservas:

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

Assim, da leitura das normas legais que regem as sociedades de previdência privada fechada depreende-se que os resultados obtidos por essas entidades são denominados "*superávits*", com destinação própria definida em lei específica, não se subsumindo à hipótese de incidência da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, que exige a ocorrência de "lucro", termo de conteúdo diverso e bem definido em nosso ordenamento jurídico, que se relaciona à atividade mercantil.

Dessa forma, as entidades de previdência privada fechadas encontram-se fora do campo de incidência da CSLL, não podendo ser exigida essa contribuição da autuada.

Essa matéria também encontrava-se pacificada no âmbito do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme se depreende dos acórdãos nº 107-09489, sessão de 16/09/2008, e nº 101-94668, sessão de 12/08/2004, dentre outros, assim ementados (transcrição em parte):

Acórdão nº 107-09489:

CSLL. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INEXIGIBILIDADE. AUSÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO - Caracterizada a ausência de finalidade lucrativa da entidade de previdência privada fechada, inexigível a CSLL sobre o superávit, na disciplina da Lei n.º 7.689/88, além de inexistir base de cálculo para tal cobrança.

Acórdão nº 101-94668:

BASE DE CÁLCULO – ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência.

A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base impositiva da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal.

Dessa forma, por se tratar de resultados positivos decorrentes de “superávit” originados de entidades “sem fins lucrativos”, é de se reconhecer a inaplicabilidade da incidência da CSLL, que foi exigida no Auto de Infração.

Em face do exposto, voto para que seja dado provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo