



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000144/2009-60
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-006.734 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente PREVIBOSCH SOCIEDADE DE PREVIDENCIA PRIVADA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

MULTA - DÚVIDA - INTERPRETAÇÃO FAVORÁVEL DA LEI

No caso de dúvida razoável acerca da interpretação do § 6º, art. 3º da Lei nº 9.713/1998, ou seja, se os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento dos beneficiários das entidades de previdência privada devem ou não integrar o conceito de receita bruta para fins de definir o limite de obrigatoriedade da entrega de DCTF mensal, a multa pelo descumprimento do dever de apresentação deve ser afastada, por força da aplicação da regra hermenêutica do art. 112, inciso I, do CTN.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 9101-006.733, de 14 de setembro de 2023, prolatado no julgamento do processo 16327.000141/2009-26, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic (suplente convocada), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-006.734 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.000144/2009-60

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

A recorrente, inconformada com a decisão proferida pela Primeira Turma Ordinária, Terceira Câmara, da Primeira Seção de Julgamento, por meio do Acórdão nº 1301-004.523, de 16/06/2020, interpôs recurso especial de divergência com julgado de outro colegiado, relativamente ao tema dois temas, mas foi dado seguimento a apenas um deles, que é relativo a sua “**obrigatoriedade de entrega de DCTF/mensal**”.

Vale mencionar, desde logo, que o acórdão paradigma apresentado, o de nº 1803-001.922, refere-se ao próprio contribuinte e aos mesmos fatos.

Basicamente, no recorrido, considerou-se que a recorrente estava obrigada a entrega de DCTF/mensal, nos termos do art. 3º, inciso I, da Instrução Normativa SRF nº 695/2006, uma vez que sua receita bruta superou o montante de R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais), da qual não se poderiam subtrair os rendimentos discriminados no inciso § 6º, da Lei 9.718/1998. Já, no paradigma, entendeu-se que tais rendimentos não deveriam ser considerados para fins de aferição do limite.

O despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso, quanto ao tema já apontado, nos seguintes termos:

Quanto ao segundo dissídio, a Recorrente apresenta as seguintes razões principais:

3.2. DA 2ª DIVERGÊNCIA: DO ENQUADRAMENTO DA RECORRENTE NA HIPÓTESE DE ENTREGA SEMESTRAL DA DCTF E DA DACON

Esta divergência se concentra na interpretação e aplicação das Instruções Normativas 695/2006 e 786/2007, no que diz respeito ao enquadramento da Recorrente nas hipóteses de obrigação de entrega mensal da sua DCTF.

O acórdão recorrido manteve o entendimento de que a Recorrida estaria obrigada a entregar DCTF mensal nos seguintes termos:

[...]

Porém, a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, ao julgar diversos outros casos da Recorrente iguais a esse, entendeu que os seus balancetes de 2005 e 2006 afastam qualquer dúvida de que as receitas auferidas estão abaixo do limite anual de R\$ 30.000.000,00 de receita bruta: [...]

Verifica-se que, em ambos os casos, houve análise das DACONs/DCTFs dos anos de 2005 e 2006 da Recorrente com o objetivo de verificar se esta havia auferido mais que R\$ 30.000,00 de receita nestes períodos e, consequentemente, se estava enquadrada nas hipóteses de entrega mensal da DCTF. No entanto, ao contrário do acórdão recorrido, o paradigma reconhece que as receitas da Recorrente estão abaixo do limite anual de R\$ 30.000.000,00 de receita bruta.

Portanto, demonstrada a semelhança fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma, com a respectiva divergência jurídica comprovada, tem-se como cumprido o requisito essencial de cabimento do presente Recurso Especial.

O acórdão paradigma, sobre a questão relacionada à receita auferida pela ora Recorrente, assim se manifesta:

Portanto a rigor, exceto pequenas taxas de administração, não tem a entidade receitas pois a quase integralidade de seus ingressos decorrem das contribuições dos planos de previdência e as receitas de aplicações financeiras de suas reservas atuariais, que não lhe pertencem mas sim são geridas em seu nome.

As cópias da DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais dos anos 2005 e 2006 (parâmetro para o enquadramento nas modalidades mensal ou semestral) juntadas ao processo 16327.000140/200981 (julgado concomitantemente nesta sessão) e os balancetes de 2005 e 2006 (fls. 122/161), demonstram claramente esta constatação, **afastando qualquer dúvida de que as receitas da recorrente estão abaixo do limite anual de R\$ 30.000.000,00 de receita bruta.**(destaquei)

Já o Recorrido, em relação à receita auferida pela ora Recorrente, tece as seguintes considerações:

Em sede de diligência, a autoridade fiscal apontou que não se confundem os conceitos de receita bruta e da base de cálculo do PIS e da Cofins. Já a Recorrente aponta que esta turma julgadora determinou a utilização do critério adotado no Acórdão nº 9303- 006.484, ou seja, excluindo-se as rubricas previstas em lei para determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

[...]

Conforme já salientado quando comentei sobre o art. 29 da IN SRF nº 247/2002, se é autorizado às entidades de previdência complementar excluir da base de cálculo de PIS e de Cofins determinadas rubricas, e levando-se em conta que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, sendo esse considerado como a receita bruta, é evidente que as entidades de previdência complementar auferem receita bruta, sendo distintos os conceitos de receita bruta auferida pelo contribuinte e as bases de cálculo de PIS e de Cofins.

Desse modo, **as receitas auferidas pela Recorrente em 2005 e 2006 foram superiores a R\$ 30 milhões**, e, conseqüentemente, em 2007 e 2008, a teor do que dispõe o já transcrito inciso I do art. 3º da IN SRF nº 695/2006 - e mesmo dispositivo na IN SRF 786/2007 vigente a partir de 01/01/2008, IN SRF nº 903/2008 vigente a partir de 01/01/2009 -, era obrigada à transmissão de DCTFs mensais.(destaquei)

Nesta matéria, o cotejo entre os julgados, especialmente considerando-se que ambos são processos da mesma Contribuinte, relativos aos mesmos anos-calendário, demonstra a ocorrência de divergência interpretativa ente os Colegiados. De um lado, o paradigma assentou que a receita bruta auferida pela ora Recorrente foi inferior ao limite estabelecido para entrega da DCTF mensal obrigatória, ao passo que o Recorrido, com lastro nos mesmos documentos, decidiu que a Contribuinte ultrapassara, nos anos de 2005 e 2006, os limites mínimos estabelecidos para entrega mensal obrigatória das declarações que deveriam ter sido apresentadas em 2007 e 2008, respectivamente.

Os dois paradigmas indicados ilustram o dissídio jurisprudencial no âmbito do CARF, autorizando que o presente recurso especial tenha seguimento para fins de apreciação pela CSRF a fim de se elucidar quais das receitas auferidas devem ser consideradas para fins de aferição do limite anual que tornaria obrigatória a entrega mensal das DCTF.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões tempestivas quanto ao mérito do recurso, mas sem atacar o seu conhecimento. Abaixo, transcrevo trechos da peça:

(...). Inicialmente, cumpre observar que a consulta formulada pelo contribuinte foi considerada ineficaz pela Disit/SRRF08. Destarte, a teor do que dispõe o art. 52, inc. I, c/c art. 46 do Decreto nº 70.235/72, isto significa que a consulta não produz nenhum efeito e, por corolário, não tem o condão de afastar a aplicação da multa por atraso na entrega da declaração.

(...). Portanto, é irrelevante à matéria se o contribuinte entregou as DCTF no prazo de 30 dias da ciência do Despacho Decisório nº 45/2008.

(...). Alega a contribuinte que foi impelida a entregar as DCTF mensais em atraso porque o sistema informatizado da RFB não aceitou a sua DCTF semestral. Afirma ainda que não estava enquadrado nas hipóteses que obrigavam a entrega de DCTF mensais.

(...). Ressalte-se que o interessado juntou apenas uma cópia de tela do Receitanet (fls. 39) para justificar a sua decisão de entregar as DCTF mensais. E nesta cópia de tela ("Print Screen") não consta a data em que ocorreu a tentativa de transmissão da DCTF semestral. Não está demonstrado ainda que o contribuinte buscou uma solução junto à administração tributária para que conseguisse entregar a DCTF semestral. Ademais, e conforme concluiu a Disit/SRRF08, ficou patente que a opção pela formulação de consulta tributária não era o meio apropriado para o contribuinte solucionar a questão.

(...). De outro lado, a contribuinte limita-se a dizer que não estava enquadrado na hipótese de obrigatoriedade da entrega da DCTF mensal. Entretanto, faz alegações genéricas acerca da natureza da receita bruta auferida pelas entidades de previdência privada, mas não traz as demonstrações e os registros contábeis que evidenciem que sua receita bruta está abaixo do limite estipulado no inc. I, do art. 3º, da IN SRF nº 695/2006, abaixo reproduzido. Vale observar que a DIPJ apresentada pelo interessado não contém informações pertinentes a receitas e despesas, mas tão somente os valores relativos ao seu balanço patrimonial.

[seguiu transcrição de dispositivos legais]

(...). Ante os elementos apresentados pela contribuinte, não é possível dizer que ela estava desobrigada da entrega da DCTF Mensal. E, mesmo que estivesse desobrigado, não restou comprovado que o contribuinte tenha tomado as devidas providências para exercer o seu pretendo direito de entregar a DCTF Semestral.

(...). Sendo assim, é forçoso concluir que, no mínimo, o contribuinte optou por entregar em 23/12/2008 a DCTF Mensal, cabendo a ele aceitar as consequências de sua decisão. Nos termos do § 1º, do art. 5º, da IN SRF nº 695/2006, exercida a opção pela DCTF Mensal, ela é irretratável para todo o ano-calendário.

É o relatório do essencial.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9101-006.734 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 16327.000144/2009-60

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, ressaltando o meu entendimento pessoal expresso na decisão paradigma, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

De início, é necessário delimitarmos com precisão a matéria controversa. Afinal, o recurso especial é orientado para dirimir divergências interpretativas acerca da legislação tributária e não para eventuais controvérsias acerca de questões de fato.

Desse modo, a circunstância de o acórdão recorrido e o paradigma se referirem aos mesmos fatos atinentes ao mesmo contribuinte e possuírem soluções diferentes não dá azo necessariamente ao pressuposto processual para conhecimento do recurso.

Num processo, pode-se concluir pela não ocorrência de um dado fato em razão da carência probatória e, noutro, pode-se deliberar pela comprovação do mesmo fato e não haverá divergência a suscitar solução por meio do recurso especial. Aliás, foi por essa razão que o despacho não deu seguimento ao recurso em relação à primeira matéria suscitada pelo recorrente.

Em ambos os recursos (recorrido e paradigma), consignou-se que o contribuinte foi impossibilitado de entregar DCTF semestrais a partir do primeiro semestre de 2007. Isso pode ser verificado nas próprias ementas de ambos os recursos:

Uma vez comprovado que o contribuinte não conseguiu transmitir DCTF semestral por limitações dos sistemas da Receita Federal, em descompasso com as próprias instruções normativas que permitem essa entrega (...)

(recorrido, AC 1301-004.520)

Incabível a multa pelo atraso na entrega da DCTF mensal quando ausente o requisito para sua apresentação e comprovada a impossibilidade fática de entrega da DCTF semestral pelos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

(paradigma, AC 1803-001.922)

As conclusões, porém, foram diversas em razão de, no recorrido, ter-se considerado que o contribuinte superou o limite de R\$ 30.000.000,00 previsto na IN SRF nº 695/2006, que obrigava à entrega de DCTF mensais. Abaixo, transcrevo o dispositivo:

Art. 3º Ficam obrigadas à apresentação da DCTF Mensal as pessoas jurídicas:

I - cuja receita bruta auferida no segundo ano-calendário anterior ao período correspondente à DCTF a ser apresentada tenha sido superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais);

E a divergência de conclusão não foi acarretada em função de questões probatórias diversas entre os dois feitos, mas sim em função da interpretação do que deve ser considerado receita bruta para a referida entidade. Isso está claramente posto no outro trecho da ementa do acórdão recorrido. Vejamos:

RECEITA BRUTA. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. FATURAMENTO.

O faturamento das entidades de previdência privada, equivalente a receita bruta, compreende a totalidade de suas receitas decorrentes das atividades econômicas do seu objeto social, ou seja, a totalidade das receitas operacionais.

RECEITA BRUTA. EXCLUSÕES PREVISTAS EM LEI PARA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DE PIS E DE COFINS. LIMITE DE RECEITA PARA ENTREGA DE DCTF SEMESTRAL. INAPLICABILIDADE.

Para fins de determinação da receita bruta para aferição do limite de receita para entrega de DCTF semestral não devem ser deduzidas as exclusões previstas em lei para determinação das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Já no voto condutor, claramente se aduz que não se deveria confundir a base de cálculo do PIS/Cofins com o conceito de receita bruta. Por outros termos, as exclusões para fins de apuração da base de cálculo das referidas contribuições não implicam a redução do próprio montante da receita bruta para fins de definição do limite para entrega das DCTF mensais. Abaixo, transcrevo trecho do voto condutor:

Conforme já salientado, o art. 2º da Lei nº 9.718/98, determina que as contribuições para o PIS e para a Cofins serão calculadas **com base no seu faturamento**, assim entendido como **receita bruta** (art. 3º). Aliás, as exclusões citadas pela Recorrente, nos exatos termos do § 2º do art. 3º desse mesmo diploma legal, se fazem *da própria receita bruta*. Peço vênica para mais uma vez transcrever esses trechos da referida norma:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, **serão calculadas com base no seu faturamento**, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (destaque não-original)

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à **receita bruta** da pessoa jurídica. [...]

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

[...]

§5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para os efeitos da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP.

§6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]

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

Conforme já salientado quando comentei sobre o art. 29 da IN SRF nº 247/2002, se é autorizado às entidades de previdência complementar excluir da base de cálculo de PIS e de Cofins determinadas rubricas, e levando-se em conta que o fato gerador dessas contribuições é o faturamento, sendo esse considerado como a receita bruta, é evidente que as entidades de previdência complementar auferem receita bruta, sendo distintos os conceitos de receita bruta auferida pelo contribuinte e as bases de cálculo de PIS e de Cofins.

Desse modo, as receitas auferidas pela Recorrente em 2005 e 2006 foram superiores a R\$ 30 milhões, e, conseqüentemente, em 2007 e 2008, a teor do que dispõe o já transcrito inciso I do art. 3º da IN SRF nº 695/2006 - e mesmo dispositivo na IN SRF 786/2007 vigente a partir de 01/01/2008, IN SRF nº 903/2008 vigente a partir de 01/01/2009 -, era obrigada à transmissão de DCTFs mensais.

Por outro lado, o acórdão paradigma considerou que os rendimentos de aplicações financeiras relativos às reservas não deveriam integrar o conceito de receita bruta. Abaixo, transcrevo trecho do voto:

Portanto a rigor, exceto pequenas taxas de administração, **não tem a entidade receitas pois a quase integralidade de seus ingressos decorrem das contribuições dos planos de previdência e as receitas de aplicações financeiras de suas reservas atuariais**, que não lhe pertencem mas sim são geridas em seu nome.

As cópias da DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais dos anos 2005 e 2006 (parâmetro para o enquadramento nas modalidades mensal ou semestral) juntadas ao processo 16327.000140/200981 (julgado concomitantemente nesta sessão) e os balancetes de 2005 e 2006 (fls. 122/161), demonstram claramente esta constatação, afastando qualquer dúvida de que as receitas da recorrente estão abaixo do limite anual de R\$ 30.000.000,00 de receita bruta.

A divergência, desse modo, é atinente ao conceito legal de receita bruta para entidades de previdência privada com o fito de qualificar o limite obrigatório de entrega de DCTF mensais. Estão sob o crivo da questão interpretativa o art. 3º, inciso I, da IN SRF nº 695/2006 (e do art. 3º, inciso I, da IN SRF nº 786/2007, que sucedeu a IN 695), em cotejo com o inciso III, § 6º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98.

Desse modo, deve ser conhecido do recurso na parte a que se deu seguimento.

MÉRITO

As contrarrazões apresentadas pela PFN são basicamente dirigidas a levantar questões de fato: (i) o contribuinte não teria comprovado, que o sistema o impossibilitou de apresentar as DCTF semestrais; e (ii) também não teria comprovado a composição da sua receita.

Ambas as questões não estão submetidas ao crivo deste colegiado, uma vez que não se revelam como divergência de interpretação da legislação tributária. Ademais, foram enfrentadas pelo colegiado *a quo* e, portanto, definitivamente julgadas em âmbito administrativo. A decisão recorrida claramente considera provado o fato de o sistema da Receita Federal ter impedido a entrega da DCTF semestral. Ademais, trava-se toda uma longa discussão acerca do conceito de receita bruta para as entidades de previdência privada com claro enfoque sobre parcelas que são excluídas da base de cálculo do PIS/Cofins, mas não do próprio conceito de receita bruta, revelando a necessidade de inclusão desses valores, sobretudo das receitas das aplicações financeiras destinadas à remuneração dos beneficiários. Ademais, o relatório de diligência fiscal (fls. 727-731) traz quadro específico em que podemos verificar que, sem as receitas financeiras citadas, não se alcançaria o limite de R\$ 30.000.000,00 em nenhum dos anos.

Isso posto, a questão a ser dirimida diz respeito apenas a determinar se “os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates” devem ou não integrar o conceito de receita bruta para fins de se aferir o limite que impõe a entrega obrigatória de DCTF mensais.

O acórdão recorrido traz um longo arrazoado para defender que sim, ou seja, que as receitas de aplicações financeiras citadas integram o conceito de receita bruta. De fato, concordamos com a sua conclusão. Afinal, o § 6º, art. 3º da Lei nº 9.713/1998 visa a delimitar negativamente a base de cálculo do PIS/Cofins a partir do próprio conceito de receita bruta. Sua redação não é dirigida a reconhecer, que determinados valores não deveriam integrar o conceito de receita bruta.

Nada obstante, também não podemos deixar de considerar que há dúvida razoável nessa interpretação, tanto que levou outro colegiado a conclusão oposta. Não podemos perder de vista que o legislador, em função de várias razões atinentes ao processo legislativo, sobretudo para questões de índole tributária em que a produção legiferante é célere e vultosa, costuma veicular sua mensagem prescritiva com inúmeras impropriedades que devem ser desbastadas pelo aplicador da lei.

Assim, é razoável defender que o “excluir” e o “deduzir”, que constam do referido dispositivo legal, poderiam significar apenas que as quantias indicadas não deveriam integrar o conceito de receita bruta. Há uma dúvida razoável legítima e estamos a tratar, ao final e ao cabo, da imposição de penalidade no cotejo das disposições legais analisadas.

Essas hipóteses reclamam a aplicação de regra hermenêutica prevista no Código Tributário Nacional, em seu art. 112 e inciso I, que abaixo reproduzo:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

Uma vez que há uma dúvida razoável acerca do conceito legal de receita bruta para fins de definir a obrigatoriedade da entrega de DCTF e a decorrente

imposição de penalidade, essa dúvida deve militar a favor do infrator para o eximir da multa.

Conclusão

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente Redator

Declaração de Voto

Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.