



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

Processo nº 19740.000074/2008-76
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.899 – 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2018
Matéria CSLL - PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTA
Recorrentes VIVER PREVIDÊNCIA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.
INCIDÊNCIA.

É devida a CSLL sobre o superávit apurado pelas entidades abertas de previdência complementar.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora (Sumula CARF 108), devidos à taxa Selic (Súmula CARF 04).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo administrativo de lançamento, cujo auto de infração (e-fls 38-45) por falta de recolhimento de CSLL, foi lavrado em 29/02/2008, referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, no valor de R\$ 1.375.680,54, acrescida de multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31.01.2008.

Segundo o TVF (e-fls 17-37), a contribuinte é uma entidade aberta de previdência complementar, sem fins lucrativos, pessoa jurídica especial organizada na forma da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001. Mais especificamente, a fiscalizada tem por objetivo instituir e operar quaisquer planos de benefícios oficialmente admitidos como de previdência complementar, concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único.

Na sequência o TVF discorre sobre as diferenças entre as entidades de previdência privada e a assistência social, enquadrando a autuada no primeiro tipo, explicando que a previdência privada é custeada por aqueles que pretendem usufruir dos benefícios que a entidade assegura, ou seja, a distinção principal entre esta modalidade de entidade e a assistência social reside na contraprestação exercida por aquela.

Ato contínuo, entendeu a fiscalização que o resultado para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição é o superávit resultante das receitas e despesas de cada trimestre-civil de 2003 e 2004, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, rechaçando a tese de que as entidades de previdência privada estariam desobrigadas da CSLL, por não apurarem “lucro” (TVF, e-fls 26 e 28), mas “superávit”.

Diante de tal autuação, a fiscalizada apresentou impugnação (e-fls 312-350) alegando as seguintes matérias em sede preliminar: a decadência, entendendo que a constituição do crédito tributário somente poderia ocorrer a partir de 1º de março de 2003; a inaplicabilidade dos juros de mora e da Taxa Selic e da multa de ofício. Já no mérito, discutiu o seu não enquadramento na hipótese de incidência fática da CSLL, com base no artigo 17, da IN SRF nº 588/05, que diz: *Art. 17. As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.* Além disso, tratou da impossibilidade jurídica de adoção de comportamento contraditório pela Administração Pública, por ter lavrado o auto de infração diante da inteligência do artigo 17. Na sequência, argumentou que, caso persista a autuação, esta deverá ter efeitos *ex nunc*, posto que o enquadramento legal sobre a classificação societária do sujeito passivo foi alterada, ao entender a fiscalização que ela não é uma entidade de previdência privada complementar sem fins lucrativos, mas mera sociedade mercantil. Por

fim, pelo princípio da eventualidade, pediu diligência/perícia fiscal para que a base de cálculo seja revista, posto que na visão da contribuinte, as devidas exclusões não ocorreram.

À e-fl. 440, o acórdão nº 12-34.241, julgou a impugnação totalmente improcedente, acompanhe-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTA. CSLL.

A isenção do artigo 5º da Lei nº 10.426, de 2002, alcança somente as entidades de previdência fechada. É devida a CSLL sobre as operações das entidades de previdência privada aberta.

Inconformada, a fiscalizada interpôs recurso voluntário (e-fl 455) – repisando os argumentos da impugnação – ao qual foi dado provimento parcial, rejeitando-se a preliminar de decadência, mas afastando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Veja-se a ementa de tal acórdão (nº 1202-001.017 – Sessão de 10 de setembro de 2013 - e-fl 548):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2004, 2005

PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE ABERTA SEM FINS LUCRATIVOS. INCIDÊNCIA.

É devida a CSLL sobre as operações das entidades de previdência privada aberta.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Diante de tal decisão, ambas as partes interpuseram recurso especial a este i. Conselho.

A União, representada pela PGFN, apresentou seu recurso especificamente quanto aos juros moratórios sobre a multa de ofício (e-fl 576-583). O despacho de admissibilidade (e-fl 586-587) deu seguimento ao recurso. Veja-se a ementa do acórdão paradigma apresentado (nº 9101-00.539) pela PGFN:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

As contrarrazões da autuada (e-fl 698-703) começam questionando o cabimento do recurso da recorrente, alegando que esta se limitou a transcrever a ementa do acórdão paradigma sem fazer o cotejo analítico dos julgados, não demonstrando assim, o prequestionamento da matéria.

No mérito, defende a manutenção do acórdão no tocante a matéria recorrida, posto que a multa deve ser apenas objeto de atualização monetária, não havendo disposição legal tributária federal autorizando que o valor da multa de ofício seja incluído na base de cálculo dos juros moratórios devidos à Fazenda Nacional. Utiliza em seu favor os artigos 161 e 186, parágrafo único, inciso III, do CTN.

Do outro lado, o sujeito passivo interpôs recurso especial apontando divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria incidência de CSLL sobre superávit de entidade de previdência complementar sem fins lucrativos (e-fl 598-647). O despacho de admissibilidade (e-fl 729-731) deu seguimento ao recurso. Veja-se as ementas dos acórdãos paradigmas apresentados pela contribuinte:

Acórdão nº 1302-001.175 (2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, inteiro teor anexado ao recurso):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
CSLL

Exercício: 2007, 2008

CSLL. ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS.

A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente, fenômeno que não ocorre no presente feito, uma vez que a recorrente superávit.

Acórdão nº 1402-000.256 (2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, inteiro teor anexado ao recurso):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO -
CSLL

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA. O Fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todos as intimações, termos e atos processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte.

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. SUJEITO PASSIVO QUE ENTENDIA NÃO SER CONTRIBUINTE DO TRIBUTOS. O prazo decadencial dos tributos, lançados por homologação é contado na forma do art.150 §4º do CTN, quando restar comprovado o exercício da atividade pelo contribuinte. Na hipótese do sujeito passivo não ter apurado o tributo, por entender estar isento ou fora do campo de incidência, o prazo decadencial deve ser contado na forma do art.173 do CTN.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. INDEFERIMENTO. O julgador tem a prerrogativa de indeferir, justificadamente, os pedidos de diligência ou perícia que considerar desnecessárias.

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SUJEITO PASSIVO. As entidades de previdência privada não se incluíam no campo de incidência da CSLL nos anos de 1999 a 2002.

Preliminares Rejeitadas. Recurso Provido.

As contrarrazões da Procuradoria (e-fls 733-741) não se opuseram a admissão do recurso especial, e no tocante ao seu conteúdo, partiu-se da premissa de que a mera diferença terminológica entre as palavras “lucro” e “superávit” não é suficiente para isentar a fiscalizada de pagar a CSLL devida.

Reforçou, ainda, que a expressão “resultado do exercício” prevista no artigo 2º, da Lei nº 7.689/88, é gênero e que “lucro” e “superávit” são espécies daquele.

Com base no artigo 22, parágrafo 1º, da Lei nº 8.212/1991, afirma que a recorrente é equiparada às instituições financeiras para fins de determinação da incidência da CSLL. Ainda, no tocante a mesma lei, analisando o artigo 55, que traz hipótese de isenção da CSLL, deduz que o retromencionado artigo somente se aplica para entidades beneficiárias de assistência social que atendam aos requisitos cumulativos expressos no dispositivo legal, o que não é o caso da fiscalizada.

Cita ainda como reforço de sua tese, os seguintes dispositivos legais:

artigo 72, inciso III, do ADCT;

artigo 13, da Lei nº 9.249/1995;

artigo 5º, da Lei nº 10.426/2002 (isenção que só se aplica para entidades fechadas de previdência complementar);

artigo 111, inciso II, do CTN c/c artigo 17, da IN SRF nº 588/2005 (interpretação literal);

artigo 176, CTN;

Por fim, a recorrida ainda traz trechos de dois julgados corroborando com sua tese; um deles tratando da impossibilidade de aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 17/90, por conta da alteração legislativa promovida pela Lei nº 8.212/91 e, outro, acórdão nº 1402-001.476, que entendeu ser tanto o “lucro” quanto o “superávit” espécies do gênero do “resultado do exercício”.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - Relator.

Conhecimento – Recurso Especial do Contribuinte

O recurso especial do Contribuinte é tempestivo, tendo sido indicados dois acórdãos paradigmas em relação ao tópico objeto do referido recurso especial, qual seja,

divergência acerca da incidência, ou não, de CSLL sobre superávit de entidade de previdência complementar aberta sem fins lucrativos, devidamente considerados no despacho de admissibilidade (p. 729/731) para fins de comprovação da divergência. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (p. 733/741), mas não questionou o conhecimento do recurso, de tal forma que, em relação ao mesmo, concordo e adoto as razões do Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF para **conhecer do recurso especial do contribuinte**, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Conhecimento – Recurso Especial da Procuradoria

O recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional é tempestivo, tendo sido indicados um acórdão paradigma em relação ao tópico objeto do referido recurso especial, qual seja, incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidamente considerado no despacho de admissibilidade (p. 586/587) para fins de comprovação da divergência. O contribuinte apresentou contrarrazões (p. 698/703), nas quais questiona o conhecimento do recurso especial da Procuradoria quanto à falta de análise comparativa e consequente não demonstração do prequestionamento. Contudo, como bem disposto no despacho de admissibilidade, a simples leitura das ementas do v. acórdão recorrido e do v. acórdão paradigma permite a verificação que ambas as decisões dizem respeito à mesma questão – incidência de juros moratórios sobre multa de ofício, com decisões divergentes, na medida que o recorrido afasta os juros e o paradigma reconhece a sua incidência. Portanto, preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Superadas as preliminares de conhecimento, passo ao exame do mérito dos recursos especiais.

Quanto ao recurso especial do contribuinte, a questão posta para análise deste Colegiado é mais complexa, pois cinge-se a decidir se incide, ou não, CSLL sobre superávit de entidade de previdência complementar aberta, sem fins lucrativos. No v. acórdão recorrido firmou-se entendimento que “é devida a CSLL sobre as operações das entidades de previdência privada aberta”. Já nos v. acórdão paradigmas, ficou assentado que “entidades de previdência privada não se incluem no campo de incidência da CSLL” (1402-00.256), bem como que “a CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente, fenômeno que não ocorre no presente feito, uma vez que a recorrente superávit (sic)” (1302-01.175).

De se observar que são dois os argumentos dispendidos nos paradigmas para afastar a incidência da CSLL em face das entidades de previdência complementar, sem fins lucrativos: não incidência (imunidade) e diferenciação entre superávit e lucro para fins da definição da base de cálculo da referida contribuição.

O contribuinte, em seu recurso especial, apresenta de forma didática as divergências de entendimento entre o disposto no v. acórdão recorrido e nos respectivos paradigmas. Assim, com a devida vênia, transcreve-se abaixo, o cotejo das divergências apontadas pelo contribuinte:

VOTO RECORRIDO

“A tese de não incidência para o caso em tela é afastada pela previsão específica contida na Lei nº 8.212/91, que determina que, dentre outras

pessoas jurídicas, as entidades de previdência privada abertas e fechadas são tributadas pela CSLL (...)

(...)

Entende-se que a discussão sobre superávit ou lucro como base de cálculo da CSLL, no âmbito doutrinário e jurisprudencial, não tem o condão de afetar a clareza da lei e justificar a alegada não incidência. Destaque-se que o texto legal que instituiu a CSLL (art. 2º da Lei nº 7.689/88) prevê que ‘a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda’. Sendo ‘resultado do exercício’ o gênero que abrange lucro e superávit, torna-se irrelevante, para fins de incidência da contribuição, a caracterização de ‘entidade sem fins lucrativos’.”

ACÓRDÃO PARADIGMA – 1302-01.175

“As entidades de previdência privada não se incluíam no campo de incidência da CSLL nos anos de 1999 a 2002.

(...) É sabido que o financiamento da Seguridade Social é orientado pelo princípio da diversidade da base de financiamento (art. 194, IV, CF/88), o que indica a tentativa de ‘diminuir o risco financeiro do sistema protetivo. Quanto maior o número de fontes de recursos, menor será o risco de a seguridade sofrer, inesperadamente, grande perda financeira’ (KERTZMAN, Ivan. Curso Prático de Direito Previdenciário. 7 ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Podivm, 2010, p. 54).

Por isso que o art. 195, I, determina que são contribuintes de contribuições sociais as empresas, mas também as entidades a ela equiparadas. Ocorre essa ‘entidade equiparada’ precisa também preencher os demais critérios do tributo, pois a incidência da tributação depende da idêntica correspondência da situação fática à definição abstrata e geral realizada pelo legislador constituinte e ordinário. Neste caso, cumpre investigar precisamente o critério material: auferir lucro.

A pergunta é: a recorrente auferir lucro? Com o respeito aos entendimentos distintos, entendo que isso não ocorre, pois a recorrente auferir superávit. Aliás, é intuitivo concluir que entidade ‘sem fins lucrativos’ não auferir ‘lucro’. Ocorre que é possível verificar ‘quem’ pode auferir lucro e o que significa apurá-lo.

(...)

Não traz nenhum prejuízo o fato de algumas decisões terem sido proferidas em face de entidades fechadas, isto porque o fundamento jurídico empregado naquela ocasião é idêntico ao que ora se apresenta: entidades sem fins lucrativos não auferem lucro, mas superávit, que são conceitos inconfundíveis. Sendo assim, a hipótese de incidência prevista abstratamente na lei não se espelha na realidade dos fatos. Dessa forma, voto pela procedência do recurso voluntário.”

ACÓRDÃO PARADIGMA – 1402-00.256

“(...) toda a questão do presente processo passa pela questão da imunidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no período compreendido entre janeiro de 1998 e dezembro de 2001 da RECORRENTE

que é um Entidade de Previdência Privada sem Fins Lucrativos, mesmo sendo uma entidade aberta.

No Brasil, há dois tipos de entidades de previdência complementar: a fechada e a aberta. Uma entidade fechada de previdência complementar é uma instituição sem fins lucrativos que administra os planos de previdência de uma determinada sociedade, chamada de patrocinadora, normalmente uma empresa pública ou privada, pelos chamados fundos de pensão. O que a caracteriza como 'entidade fechada' é o fato de atender exclusivamente aos empregados de suas patrocinadoras. Já uma entidade aberta de previdência complementar pode ter fins lucrativos e o objetivo principal é administrar plano de previdência de qualquer pessoa. Essas são as instituições privadas, normalmente ligadas a seguradoras.

(...)

O ponto a ser tratado é se a RECORRENTE, uma entidade de Previdência Privada sem fins lucrativos aberta pode estar amparada ou não pela imunidade da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E, no presente caso, a resposta é sim!

(...)

Observando o recurso fica claro que a RECORRENTE apura 'superávits', que são devidamente revertidos na melhoria dos referidos plano de benefício ou na redução das contribuições dos beneficiários, mas nunca distribuídos como se lucro fosse.

(...)

Assim, entendo que não existe fato gerador que possa motivar a incidência da CSLL; tanto é que a Instrução Normativa SRF nº 588/05, regulamentando o art. 5º, da Lei nº 10426/02, isentou as entidades de Previdência Complementar sem fins lucrativos da CSLL, conforme visto abaixo:

'Art. 17. As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.'

Postos ambos os lados da situação em análise, passo a proferir meu entendimento sobre o tema.

O fundamento constitucional da Previdência Privada está inserto no art. 202, da CF/88, conforme segue:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 109/2001 dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, distinguindo as entidades como abertas e fechadas. Veja-se:

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

E, em seu artigo 36 e seguintes, a Lei Complementar nº 109/2001 dispõe especificamente sobre as entidades abertas:

Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.

Parágrafo único. As sociedades seguradoras autorizadas a operar exclusivamente no ramo vida poderão ser autorizadas a operar os planos de benefícios a que se refere o caput, a elas se aplicando as disposições desta Lei Complementar.

Art. 38. Dependem de prévia e expressa aprovação do órgão fiscalizador:

I - a constituição e o funcionamento das entidades abertas, bem como as disposições de seus estatutos e as respectivas alterações;

II - a comercialização dos planos de benefícios;

III - os atos relativos à eleição e consequente posse de administradores e membros de conselhos estatutários; e

IV - as operações relativas à transferência do controle acionário, fusão, cisão, incorporação ou qualquer outra forma de reorganização societária.

Parágrafo único. O órgão regulador disciplinará o tratamento administrativo a ser emprestado ao exame dos assuntos constantes deste artigo.

Art. 39. As entidades abertas deverão comunicar ao órgão fiscalizador, no prazo e na forma estabelecidos:

I - os atos relativos às alterações estatutárias e à eleição de administradores e membros de conselhos estatutários; e

II - o responsável pela aplicação dos recursos das reservas técnicas, provisões e fundos, escolhido dentre os membros da diretoria-executiva.

Parágrafo único. Os demais membros da diretoria-executiva responderão solidariamente com o dirigente indicado na forma do inciso II deste artigo pelos danos e prejuízos causados à entidade para os quais tenham concorrido.

Art. 40. As entidades abertas deverão levantar no último dia útil de cada mês e semestre, respectivamente, balancetes mensais e balanços gerais, com observância das regras e dos critérios estabelecidos pelo órgão regulador.

Parágrafo único. As sociedades seguradoras autorizadas a operar planos de benefícios deverão apresentar nas demonstrações financeiras, de forma discriminada, as atividades previdenciárias e as de seguros, de acordo com critérios fixados pelo órgão regulador.

Art. 74. Até que seja publicada a lei de que trata o art. 5º desta Lei Complementar, as funções do órgão regulador e do órgão fiscalizador serão exercidas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, por intermédio, respectivamente, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC) e da Secretaria de Previdência Complementar (SPC), relativamente às entidades fechadas, e pelo Ministério da Fazenda, por intermédio do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em relação, respectivamente, à regulação e fiscalização das entidades abertas.

(grifamos)

Feito esse intróito legislativo acerca das entidades de previdência privadas abertas, nos termos da LC 109/01, o fato da Recorrente não ter fins lucrativos significa que, ao apurar balanços e balancetes, nos termos da legislação, não auferi lucro ou prejuízo, mas superávits ou déficits.

A matriz constitucional da CSLL está inserta no art. 195 da CF/88, conforme segue:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

Diante do permissivo constitucional acima disposto, o legislador, através da Lei nº 7.698/88, instituiu a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro nos seguintes termos:

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

A alínea c, do § 1º, do art. 2º acima transcrito prevê que o resultado será apurado de acordo com a legislação comercial. Diz a Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), art. 187:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

O conceito de lucro, para fins da Lei 6.404/76, está intimamente ligado ao objetivo a ser perseguido pela companhia, de tal forma a proporcionar a seus acionistas, participação nos resultados, sob a forma de dividendos (distribuição de lucros), permitindo-nos inferir que tal conceito não pode ser alterado pela legislação tributária em razão do contido no art. 110 do CTN.

Isso posto, filio-me ao entendimento de que a materialidade da CSLL, consubstanciada em sua base de cálculo, é a obtenção de lucro, que é diferente de superávit. Como a Recorrente é uma entidade de previdência privada aberta, mas sem fins lucrativos, na apuração de seus balanços não se obtém lucro, mas superávit, nem prejuízo, mas déficit, não se subsumindo seus superávits ao conceito de lucro inserto na Lei 7.689/88 ao definir a base de cálculo da CSLL.

Desta forma, mesmo ciente de que há posicionamentos diversos do aqui sustentado, ressaltando ainda, a possibilidade de, tendo acesso a novos argumentos em sentido contrário, repensar meu posicionamento, entendo que as entidades de previdência privada, sem fins lucrativos, abertas ou não, não praticam o fato gerador – obtenção de lucro – para serem contribuintes da CSLL.

Assim, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, reformando o v. acórdão recorrido, para afastar a incidência da CSLL no caso concreto, nos termos dos fundamentos e argumentos acima dependidos.

Caso vitoriosa a proposta acima, resta prejudicada a análise das razões da PGFN, visto que com o afastamento da CSLL, não há que se falar em incidência de multa ou juros.

Por outro lado, mantido o tributo, necessário o exame do mérito do Recurso Especial Fazendário.

Em síntese, a Procuradoria traz em seu recurso especial, para fins de análise deste Colegiado, a questão da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, questionando o v. acórdão recorrido que reconheceu que “os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”. No v. acórdão paradigma, por outro lado, restou consignado que “a obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic” (admitiu, de forma geral, que “veículos automotores são necessários para atividade empresarial, independentemente do objeto social da empresa, competindo ao Fisco a comprovação de que o referido bem não é 9101-00.539).

O assunto em questão não é novo no âmbito desta CSRF. Em razão das reiteradas decisões pela incidência de juros de mora sobre multa de ofício, foi editada, em setembro/2018, a Súmula CARF 108, que tem a seguinte redação:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Como se vê, o recurso especial proposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, pleiteando a reforma do v. acórdão recorrido, está amparado em Súmula e, desta forma, sem maiores digressões, acolho o recurso interposto, dando-lhe provimento, para, reformando o v. acórdão recorrido, determinar a incidência de juros de mora (Taxa SELIC – Súmula CARF 04) sobre a multa de ofício no caso concreto.

Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte, reconhecendo o afastamento da incidência da CSLL no caso concreto, prejudicado o Recurso Especial da PGFN.

Caso vencido quanto ao provimento do recurso do contribuinte, voto por DAR PROVIMENTO do Recurso Especial da PGFN, nos termos acima expostos.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Neste voto, busca-se, de início, a redação do artigo 72, III, dos ADCT, instituído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 (ECR nº 1/94), e alterada pela Emenda Constitucional nº 10/96 (EC nº 10/96):

a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

“Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

".....

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I -;

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

.....” (os grifos não estão no original);

b) Emenda Constitucional 10/96:

".....

Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -;

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, **sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;**

.....” (os grifos não estão no original)

Pode-se ver que a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas que deveriam arcar com a elevação da alíquota da CSLL para 30%,

entre 1994 e 1995 (ECR nº 1/94), bem como entre 01/01/1996 e 30/06/1997 (EC nº 10/97), **“sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”** (EC nº 10/1996).

A redação do artigo 72, III, dos ADCT possibilita a constatação de que a tributação da CSLL sobre entidades abertas de previdência privada têm fundamento legal no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91. A ECR nº 01/94 e a EC nº 10/96 apenas alteraram a alíquota para 30%, que vigorou durante um determinado período. Essa arrecadação resultante da aplicação do artigo 72, III, dos ADCT compunha os recursos destinados ao Fundo Social de Emergência, em consonância com o artigo 71 dos ADCT. Seja como for, ao referir-se, diretamente, ao preexistente artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, o artigo 72, III, dos ADCT mostra a irrelevância do argumento de que a entidade fiscalizada não tem finalidade lucrativa, para fins de tributação da CSLL.

Afora o que ficou registrado nas linhas precedentes, não se deve hesitar na asseveração de que o voto vencido, data vênua, escorou-se no *nomem juris* do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho¹ explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, *“ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra”*, afinal os nomes que designam as *“prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.”*

Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do “resultado do exercício”, ajustando-o, todavia, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo *nomem juris* do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido.

Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste julgador, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de “base de cálculo da CSSL”, *verbis*:

“IRPJ – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE DE COMPENSAÇÃO – IRPJ – CSLL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e **da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro**, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser

¹ Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da **compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.**” (acórdão nº 101- 95002, Rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 20.05.2005) (os grifos não estão no original)

“CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da **base negativa da CSSL**, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e a **base de cálculo positiva da CSSL**, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e **base negativa**, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95)” (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002) (os grifos não estão no original)

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - **As bases de cálculo negativas** apuradas integralmente antes da vigência da Lei 8383/91 são excludíveis da apuração da **base de cálculo da contribuição social**, até porque esta exação, como apêndice do IRPJ, se subsume aos mesmos princípios do lançamento conexo.” (acórdão nº 103-20243, Rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, sessão de 14.03.2000) (os grifos não estão no original)

A despeito do entendimento aqui exposto, defendendo-se a diferenciação entre “base de cálculo da CSSL” e lucro líquido, retorna-se à expressão “resultado do exercício”, gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, com o intuito de adequá-la às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que aquela norma constitucional exigia. Em outras palavras, o entendimento de que as entidades abertas de previdência complementar sem finalidade lucrativa não sofrem a incidência da CSSL implica negar vigência à norma constitucional em referência, instituída pelo poder constituinte derivado.

De tudo o que se salientou, acima, depreende-se que a harmonização entre a Lei nº 7.689/88 e o artigo 72, III, dos ADCT impõe a compreensão de que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Por conseguinte, pouco importa, para a tributação da CSSL, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não.

Contudo, a justiça que se requer do órgão julgador vindica a segregação das entidades que distribuem benefícios previdenciários decorrentes, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Isto porque a jurisprudência da Corte Suprema acolheu-as no seleto grupo das instituições de assistência social, albergadas, em consequência, pelo manto da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a teor das informações que emanam das seguintes ementas:

“IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da

incidência de impostos, **ante a configuração da assistência social.**” (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.08.2003) (os grifos não estão no original)

“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. **As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avançadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.** Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

Entretanto, os autos denunciam que a autuada não está incluída na categoria das instituições de assistência social, uma vez que a relação jurídica da qual se deriva o sistema previdenciário aludido não dispensa – ao contrário, obriga - a participação dos beneficiários em seu custeio.

Também não há que se falar na isenção instituída pela Medida Provisória nº 16/01, convertida na Lei nº 10.426/02, uma vez esta lei só incide sobre entidades fechadas de previdência complementar:

"Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002."

Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249/95, ao admitir a dedução das provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, reafirma, de forma expressa, a incidência da CSLL sobre os superávits das entidades de previdência privada:

"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, **bem como das entidades de previdência privada**, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (Vide Lei 9.430, de 1996)" (os grifos não estão no original)

Em face do exposto, conheço do apelo do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

Processo nº 19740.000074/2008-76
Acórdão n.º **9101-003.899**

CSRF-T1
Fl. 761

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa