



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19740.000074/2008-76
Recurso Embargos
Acórdão nº 9101-005.183 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de outubro de 2020
Embargante VIVER PREVIDÊNCIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003, 2004

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALEGAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL REFERENTE A DISPOSIÇÃO LEGAL DISTINTA DAQUELA SOBRE A QUAL REPOUSA O DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL, MAS QUE AFETARIA A MATÉRIA ADMITIDA. PONTO SOBRE O QUAL A TURMA DEVERIA SE PRONUNCIAR.

As alegações veiculadas em recurso especial que afetam a matéria acerca da qual a recorrente logrou caracterizar dissídio jurisprudencial devem ser apreciadas mesmo se referentes a disposições legais distintas daquelas sobre as quais repousa a divergência demonstrada. Omissão caracterizada.

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA.

A isenção prevista no art. 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 2001, não afeta a incidência da CSLL sobre o superávit apurado pelas entidades abertas de previdência complementar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer na parte admitida e acolher os Embargos de Declaração sem efeitos infringentes. Votaram pelas conclusões os conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos por VIVER PREVIDÊNCIA ("Contribuinte" e "Embargante", e-fls. 774/823) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 9101-003.899 (e-fls. 744/761), na sessão de 8 de novembro de 2018, no qual este Colegiado¹ decidiu que:

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.

A decisão embargada está assim ementada:

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).

O litígio decorreu de lançamento de CSLL no anos-calendário 2003 e 2004, a partir da constatação de que a entidade aberta de previdência complementar não recolhera a contribuição por entender não passível de incidência o *superávit* por ela apurado. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência. Já a maioria do Colegiado *a quo* afastou, apenas a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do Acórdão n.º 1202-001.017 (e-fls. 548/574).

A PGFN pleiteou o restabelecimento dos juros de mora sobre a multa de ofício e a Contribuinte suscitou dissídio jurisprudencial em face dos paradigmas n.º 1302-001.175 e 1402-

¹ 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).

000.256. Os recursos foram conhecidos, o recurso da PGFN provido e o recurso da Contribuinte improvido, mantendo-se a incidência da CSLL sobre o superávit apurado pela entidade.

Cientificada em 21/03/2019 (e-fl. 771), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 26/03/2019 (e-fls. 774/823), os quais foram parcialmente admitidos pelo despacho de e-fls. 849/856, do qual se extrai:

Com a ciência do acórdão, o contribuinte apresentou embargos de declaração sob a alegação de que este padeceria de **omissão e equívoco (omissão, contradição e obscuridade)**, conforme os seguintes trechos da petição de embargos (destaques no original):

[...]

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

por haver no acórdão contradição, omissão e obscuridade, quando sustenta que há isenção de CSLL apenas quanto às entidades FECHADAS de previdência complementar, dada pela lei nº 10.406/02, sem mencionar ao menos para excluir da base de cálculo, A INTEGRALIDADE DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES RECEBIDAS PELA RECORRENTE/EMBARGANTE, de acordo com o § 1º, do art. 69 da lc nº 109/01, tal como mencionado no Recurso Especial interposto bem como para expor que o voto de qualidade proferido, que antes era dado sempre em favor da receita, pela máxima do IN DUBIO PRO FISCO, com a evolução do direito tributário e garantias constitucionais deferida ao cidadão/contribuinte, deve ser alterado para IN DUBIO PRO CONTRIBUINTE, em ordem a conhecer do recurso e, excepcionalmente, dar efeitos infringentes aos presentes embargos de declaração para os fins de prover o recurso e declarar sem efeito o auto de infração lavrado, pelo que expõe, para ao diante requerer o seguinte:

DA OMISSÃO E EQUÍVOCO DO ACÓRDÃO EMBARGADO

Diz o acórdão embargado em fls. 760, *verbis*:

(...)

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)*

Ora, essa lei 9.249 é de 1995, e é lei ordinária; JÁ A LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01, É LEI COMPLEMENTAR À CONSTITUIÇÃO E DE 2001, DATA POSTERIOR À LEI QUE FUNDAMENTA O ACÓRDÃO EMBARGADO, além de ser ESPECÍFICA PARA ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

A Embargante, por sua vez no item 2.2 de seu recurso especial expôs, verbis:

2.1. Em sua fundamentação o acórdão recorrido, contrariamente ao que disposto no § 1º do art. 69 da lc nº 109/01, sustenta que as entidades de previdência complementar não possuem isenção de tributos e contribuições de quaisquer naturezas, o que é flagrante equívoco, além de atentar contra o disposto no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 588/2005.

E, no item 45 expôs novamente que o § 1º do art. 69 da lc nº 109/01 afasta a tributação da INTEGRALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES (não apenas de provisões técnicas, de parte da reserva técnica como pretendem leis posteriores... NÃO SE PODE TRIBUTAR A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. É ISSO O QUE SE ENCONTRA NA LEI. Abaixo, transcreve a embargante os itens 41 e seguintes de seu recurso especial, que não tiveram nenhuma abordagem no acórdão embargado, nada obstante a relevante importância, que afasta a tese de que só as fechadas possuem isenção, ipis verbis:

[...]

Ao final, requer sejam conhecidos e providos os aclaratórios, para o fim de:

I - analisar a incidência do § 1º do art. 69, da lcp nº 109/01, que diz;

[...]

2 - Com a análise desse dispositivo legal, requer seja feita releitura do voto, principalmente na parte em que é afirmado que somente as entidades fechadas possuem ISENÇÃO dada por lei, pois que sobre as CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PARA AS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NÃO INCIDEM TRIBUTAÇÃO E CONTRIBUIÇÕES DE QUALQUER NATUREZA, e não de "reserva técnica" ou provisão, nem tampouco de "parte da contribuição destinada à reserva técnica" a lei fala na INTEGRALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES...

3 - Requer, pois, seja esclarecido se a INTEGRALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES que não podem sofrer tributação não é uma ISENÇÃO concedida às entidades, ou, ao menos, uma obrigatória DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, na apuração da CSLL e de qualquer outro tributo.

4 - Requer, outrossim, esclarecido se com evoluir o direito tributário, se o voto de qualidade não deveria ser dado em favor do contribuinte, pela máxima in dubio pro contribuinte, que atualmente vigora e substituiu a vetusta máxima in dubio pro fisco.

[...]

Apresentados os argumentos, passa-se à análise.

Conforme documento à e-fl. 771, a contribuinte foi cientificada do acórdão em 21/03/2019, a evidenciar a **tempestividade** dos Embargos de Declaração protocolizados na DRF em Belo Horizonte em 26/3/2019 (e-fl. 774).

Os embargos de declaração contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF somente são cabíveis quando restar demonstrado que referidas decisões foram proferidas com obscuridade, contradição ou omissão, ou ainda, lapso manifesto, nos termos dos artigos 65 e 66 do RICARF, a seguir transcritos:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

[...]

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão.

[...]

No presente caso, a Embargante inicialmente acusa o acórdão embargado de ter se omitido em relação ao itens 2.2 e 45 de seu recurso especial, nos quais defendeu *que o §1º do art. 69 da lc nº 109/01 afasta a tributação da INTEGRALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES* (não apenas de provisões técnicas, de parte da reserva técnica como pretendem leis posteriores... De sua peça recursal extrai-se:

45- Também, **the last but not the least** argumento da Recorrente, é o de que não pode ser tributada em contribuição social sobre lucro líquido, quando as receitas operacionais que possui (que se distiguem de faturamento) não podem sofrer incidência tributária (e mesmo não tributária de qualquer contribuição), consoante disposição expressa da lc nº 109/01 e precedentes de nossos tribunais. Dispõe referido artigo, **ipsis verbis**:

LC Nº 109/01

"Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que traía o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza."

45.1 - Assim, não só as contribuições de previdência complementar (e contribuição aí envolve não só a parcela da contribuição destinada à formação da reserva técnica, mas também a parte chamada de "carregamento", destinada à colocação do plano e administração) são dedutíveis do imposto de renda, como também não podem sofrer, por força do § 1º, do art. 69, da lc nº 109/01 nenhum tipo de tributação e "contribuições" (caso se tente criar alguma que não seja tributo) de qualquer natureza.

45.2 - Antes que se alegue que tais entidades, assim, ficariam ao abrigo de qualquer tributação, o que não é verdadeiro, e que tal fato seria tratamento anti-isonômico, lembra a Autora que tais entidades estão dentro do que se tem por "seguridade social", dentro do capítulo pertinente à Previdência Social", no art. 202, e que o art. 3º da lc nº 109/01 prevê que as ações do Estado serão exercidas com o objetivo de formular uma política de previdência complementar, compatibilizando-as com as políticas previdenciárias e de desenvolvimento social e econômico-financeiro, visando a determinar padrões mínimos de segurança econômico-financeira e atuarial, com fins específicos de preservar a liquidez, a solvência e o equilíbrio de planos de benefícios, isoladamente, e de cada entidade de previdência complementar no conjunto de suas atividades, razão pela qual o incentivo tem razão de ser.

45.3 - Por este motivo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com muita propriedade, decidiu em mais de um julgado, **ipsis verbis**:

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL § 1º, DO ART. 69 DA LC Nº 109/01 EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES A ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. LC 109/2001. ISENÇÃO. A LC n.º 109/2001, em seu art. 69, §§ 1º, excepcionou a incidência de tributação sobre contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária. (TRF4, APELREEX 2007.71.00.000058-8, Segunda Turma, Relator Artur César de Souza, D.E. 16/12/2009)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA. MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA. CPMF. ISENÇÃO.

1. Consoante o artigo 1º da Lei nº 9311/96, para a ocorrência do fato gerador da CPMF, é necessária e suficiente a movimentação de valores nas contas mantidas em instituições financeiras, representando circulação escriturai ou física de moeda, que resulte ou não na transferência da titularidade dos valores, créditos e direitos. 2. Em alguns casos, o próprio legislador, considerando inconveniente a cobrança, excepcionou a incidência do tributo ou deixou de exigi-lo (arts. 3.º e 8.º). 3. A LC nº 109/2001, em seu art. 69, 1º e 2º, excepcionou a incidência de tributação sobre

contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária. (TRF4, AC 2007.72.00.001914-9, Segunda Turma, Relator Artur César de Souza, D.E. 13/01/2010) [grifou-se]

45.4 - *Flagrante, pois, o equívoco do auto de infração, que não excluiu da base de cálculo a receita das contribuições vertidas para as entidades de previdência, sendo certo que "contribuição vertida para entidade de previdência privada" não se confunde com a "parte da contribuição que constitui a reserva técnica".*

CONCLUSÃO:

[...]

49- *Ainda que fosse devido o referido tributo, o que se argúi apenas **ad argumentandum**, as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos estariam isentas, de acordo com o art. 15 da Lei nº 9.532/97 e § 1º, do art. 69 da LC nº 109/01 (que veda tributação sobre a receita operacional de referidas entidades, ou seja, sobre as contribuições vertidas para elas referente aos planos previdenciários).*

De outro lado, o exame do voto condutor do acórdão embargado evidencia que prevaleceu, no julgado, a fundamentação adotada pelo relator do voto vencedor que deu interpretação diversa da pretendida pela Contribuinte, à luz da legislação que entendeu-se ser aplicável, no caso, o artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, que dispõe sobre a tributação da CSLL sobre entidades abertas de previdência privada.

Para chegar a essa conclusão, o relator do voto vencedor percorreu todo o rol de comandos legais, a partir do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, passando pela própria CF, Emendas Constitucionais e Leis Ordinárias, e analisou a situação em concreto à luz desses comandos. E entendeu que a entidade não estaria incluída no rol das imunes, porque não se enquadraria no âmbito das instituições de assistência social, uma vez que obriga a participação dos beneficiários em seu custeio. Tampouco seria isenta, porque somente as entidades fechadas poderiam se submeter a esse benefício fiscal, o que não é o caso da Embargante que é entidade aberta.

Estes são os termos do voto vencedor, com destaques do original:

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:

[...]

b) Emenda Constitucional 10/96:

[...]

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.

[...]

De tudo o que se salientou, acima, depreende-se que a harmonização entre a Lei n.º 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 CSLL, 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 seletivo 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:

[...]

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 n.º 16/01, convertida na Lei n.º 10.426/02, uma vez esta lei só incide sobre entidades fechadas de previdência complementar:

[...]

Ademais, o art. 13 da Lei n.º 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:

[...]

Contudo, nenhuma referência há à incidência do § 1º do art. 69, da LC n.º 109/01. Embora se observe que tal dispositivo faz referência à não tributação das contribuições dos beneficiários, e não ao superávit da entidade, bem como que sua aplicação não foi abordada nos paradigmas, nem mesmo no acórdão recorrido - apesar de citado como argumento de defesa em seu relatório - , fato é que o Colegiado conheceu do recurso especial para apreciar a incidência da CSLL sobre o superávit da entidade, e aquela disposição foi invocada como argumento subsidiário no recurso especial, sem ter sido enfrentada no acórdão embargado.

Como se depreende do § 1º, do inciso IV, do artigo 489 do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/2015), quando o julgador não enfrenta todos os argumentos deduzidos pela parte, capazes de infirmar sua conclusão, cabe o remédio jurídico de que lançou mão a defesa.

Assim, nestes pontos **confirma-se a omissão apontada.**

Já a reclamação da Embargante contra as disposições do Regimento Interno do CARF que prevêem o voto de qualidade, não encontra guarida em sede de Embargos de Declaração que, nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), visam a sanar as omissões, contradições ou obscuridades verificadas entre a decisão (parte dispositiva do acórdão) e os seus respectivos fundamentos ou, ainda, as omissões do Colegiado acerca de ponto sobre o qual deveria se manifestar.

Neste segundo ponto constata-se que os embargos, ao contrário do que aduz a interessada, manifestam, sobretudo, inconformismo com o que restou decidido, pois a

pretensão deduzida deseja que o acórdão se manifeste no exato sentido da tese subsidiada pela defesa, no sentido do *in dubio pro contribuinte*.

Assim sendo, e considerando que nesta parte também não são necessários maiores esforços interpretativos para compreender o que restou decidido, não se caracterizando qualquer obscuridade, os embargos **não devem ser admitidos**.

Pelo exposto, e com fulcro no art. 65, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), **ADMITO PARCIALMENTE** os embargos de declaração interpostos, para que o Colegiado se manifeste acerca da omissão acerca da "incidência do § 1º do art. 69, da lcp nº 109/01" suscitada pela Embargante.

Considerando que o Conselheiro Redator não mais integra o Colegiado, encaminhem-se os autos ao Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, para apreciação dos embargos e posterior inclusão em pauta de julgamento. *(destaques do original)*

Com a dispensa do Conselheiro Demetrius Nichele Macei, promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Os embargos de declaração da Contribuinte são tempestivos e dotados dos demais pressupostos de admissibilidade. Contudo, a competência deste Colegiado se limita à matéria admitida pela Presidência da Turma, não alcançando matérias que não tiveram seguimento, ou outras alegações deduzidas em sustentação oral, ainda que apresentadas como questões de ordem pública, mas não correlacionadas à matéria que se entendeu, em admissibilidade de embargos, demandar apreciação.

Sendo certo que o embargante nada acresceu, neste momento, acerca da repercussão, na exigência mantida, do art. 69, §1º da Lei Complementar nº 109/2001, passa-se ao exame.

A Embargante aponta omissão no acórdão embargado quanto à repercussão, na exigência mantida, do art. 69, § 1º da Lei Complementar nº 109/2001, que integra o Capítulo VII da referida lei, nos seguintes termos:

CAPÍTULO VIII

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Art. 70. (VETADO)

[...]

A alegação, como bem observado no exame de admissibilidade dos embargos, embora não debatida no acórdão que apreciou o recurso voluntário, constou do recurso especial e não foi enfrentada no acórdão embargado, revelando omissão a ser suprida por este Colegiado.

De fato, embora firmado o dissídio jurisprudencial em relação a outros dispositivos legais, a questão apresentada a este Colegiado dizia respeito à incidência, ou não, da CSLL sobre os resultados apurados por entidade aberta de previdência complementar. No paradigma nº 1402-00.256 a tributação foi afastada sob o pressuposto de que a entidade apurava *superávits* e estava impedida de distribuí-los como lucro por ser sociedade civil sem fins lucrativos, forma jurídica que poderia ser por ela mantida nos termos do art. 77, §1º da Lei Complementar nº 109/2001. Já no paradigma nº 1302-001.175, estabeleceu-se a distinção entre lucro, materialidade prevista no art. 195, I da Constituição Federal, e *superávit* para firmar-se a não incidência sobre este. De toda a sorte, caracterizada a divergência de interpretação acerca destes dispositivos legais que afetariam a definição quanto à incidência da CSLL, este Colegiado tem a competência de dizer o direito aplicável à matéria, podendo inclusive invocar outras referências legais, como aliás foi feito no voto condutor do acórdão embargado, mas, nesta seara, deve também enfrentar os demais argumentos deduzidos pela recorrente, ainda que concernentes à aplicação de dispositivos legais distintos daqueles examinados nos paradigmas, ou mesmo no acórdão recorrido, inclusive porque a omissão acerca do enfrentamento de determinado dispositivo legal neste não é suficiente para caracterizar ausência de prequestionamento, pois este se refere à matéria, aqui entendida como incidência de CSLL sobre os resultados apurados por entidade aberta de previdência complementar.

Por tais razões, evidenciada a omissão nos termos do despacho de admissibilidade, os embargos de declaração devem ser CONHECIDOS na parte admitida.

No acórdão embargado, o Conselheiro Relator restou vencido em seu entendimento alinhado ao paradigma nº 1302-001.175, nos seguintes termos:

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.

O voto vencedor do acórdão embargado se contrapõe a este entendimento em razão de o art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias se reportar ao art. 22, §1º da Lei nº 8.212/91, que se refere às entidades abertas de previdência privada, sendo irrelevante que tenham, ou não, finalidade lucrativa. Além disso, a Lei nº 7.689/88 fixaria a incidência sobre “resultado do exercício”, expressão que seria *gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit*:

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.

[...]

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 CSLL, 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.

[...]

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 CSLL, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não.

O voto condutor do acórdão embargado também afasta a caracterização da Contribuinte como instituição de assistência social (art. 195, §7º da Constituição Federal), restrita à hipótese em que os benefícios previdenciários distribuídos decorrem, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Nega, ainda, a isenção instituída pela Medida Provisória nº 16/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, em favor das entidades fechadas de previdência complementar, e reforça a incidência em razão das disposições da Lei nº 9.249/95.

Não houve, assim, enfrentamento da alegação da Contribuinte de que o art. 69, §1º da Lei Complementar nº 109/2001 vedar a incidência de *tributação e “contribuições” (caso se tente criar alguma que não seja tributo) de qualquer natureza sobre as contribuições de previdência complementar (e contribuição aí envolve não só a parcela da contribuição destinada à formação da reserva técnica, mas também a parte chamada de “carregamento”, destinada à colocação do plano e administração)*.

Ocorre que referido dispositivo, como se vê, trata da incidência sob a ótica do beneficiário/participante. Sua abordagem no CARF, inclusive, é recorrente nos litígios acerca da

caracterização de tais contribuições como remuneração para incidência de Contribuições Previdenciárias e de IRRF. A título de exemplo, veja-se o dissídio jurisprudencial solucionado no Acórdão nº 9202-004.345.

Mas, ainda que se admita que o §1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001 possa ser interpretado sob o prisma da entidade de previdência complementar, fato é que a CSLL não incide sobre as contribuições, mas sim sobre o resultado auferido pela entidade. Neste sentido, inclusive, referido dispositivo foi interpretado nas decisões judiciais do Tribunal Regional Federal da 4ª Região citadas pela Contribuinte em seu recurso especial, que apreciaram questionamentos à incidência da Contribuição ao PIS, da COFINS e da CPMF. Veja-se:

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2007.71.00.000058-8/RS

[...]

FUNDAÇÃO ASSISTENCIAL E PREVIDENCIÁRIA DE EXTENSÃO RURAL NO RIO GRANDE DO SUL - FAPERS impetrou mandado de segurança contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE, objetivando provimento jurisdicional que afaste a incidência de PIS, COFINS E CPMF sobre as contribuições vertidas para entidades de previdência complementar, com fundamento no art. 69, § 1º, da Lei Complementar n.º 109/2001, e reconheça o direito ao crédito relativo aos pagamentos efetuados indevidamente no quinquênio que antecedeu a propositura do *mandamus*.

[...]

A matéria controvertida no apelo envolve discussão a respeito da isenção, ou não, do PIS e da COFINS **sobre contribuições vertidas à parte impetrante - entidade fechada de previdência complementar - para o custeio de planos de natureza previdenciária**, à luz do disposto no art. 69, § 1º, da Lei Complementar n.º 109/2001, que trata do Regime de Previdência Complementar.

[...]

Inequívoco, portanto, que a isenção existe, devendo ser aplicada integralmente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por **negar provimento** à apelação e à remessa oficial.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.00.001914-9/SC

[...]

Tractebel Energia S.A. ajuizou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC, para afastar a incidência da CPMF sobre os repasses efetuados às entidades de previdência e assistência social complementar que ela patrocina. Fundamenta seu pedido no art. 69, §§ 1º e 2º, da LC nº 109/01. Postula a compensação das quantias já pagas.

[...]

Desse modo, a transferência de recursos da conta bancária do Tractebel Energia S.A. para a conta bancária das entidades de previdência complementar configura fato gerador da CPMF, pois se subsume na hipótese do inciso I do art. 2º acima transcrito.

Contudo, a LC nº 109/2001, em seu art. 69, §§ 1º e 2º, excepcionou a incidência da contribuição à situação em tela:

[...]

Frente ao exposto, voto por dar provimento ao apelo da impetrante, restando prejudicado o apelo da União, nos termos da fundamentação.

Recorde-se que, nos termos do art. 111, inciso III, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Logo, inaplicável ao presente litúgio a isenção invocada pela Contribuinte, porque não dirigida ao resultado apurado pela entidade aberta de previdência complementar.

Registre-se, ainda, que sob a mesma orientação interpretativa, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de repercussão geral, o que restou assim ementado no Recurso Extraordinário nº 564.413/SC:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*.

Por tais razões, os embargos de declaração da Contribuinte devem se CONHECIDOS na parte admitida e PROVIDOS, mas sem efeitos infringentes, mantendo-se a negativa de provimento ao seu recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora