



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

Processo n° 19740.000094/2008-47
Recurso n° 911.706 Voluntário
Acórdão n° **1803-01.167 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 18 de janeiro de 2012
Matéria CSLL - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PREVIMIL PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2004, 2007

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO.

Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit), ajustado na forma da legislação de regência, apurado trimestralmente.

LANÇAMENTO. JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário constituído mediante auto de infração é devido com multa de ofício e juros de mora, nos termos do art. 61, § 3º, e art. 44, inciso I, ambos da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes - Presidente

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Selene Ferreira de Moraes, Meigan Sack Rodrigues, Walter Adolfo Maresch, Victor Humberto da Silva Maizman, Sérgio Rodrigues Mendes e Sérgio Luiz Bezerra Presta.

Relatório

Por bem retratar os acontecimentos do presente processo, adoto o Relatório do acórdão recorrido, na parte mantida (fls. 583 a 586):

Versa o presente processo administrativo sobre auto de infração lavrado contra o interessado em 13/03/2008. Foi constituído crédito tributário de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 402/405), no valor de R\$ 274.344,96, a título de principal, acrescido da multa de ofício de 75% e dos juros de mora.

Os fatos geradores referem-se aos anos-calendário de 2003 e 2006.

No “Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo” (fl. 03), consta que o auto de infração lavrado, depois de formalizado, totalizou o valor a pagar de R\$ 553.301,06, já incluídos os valores devidos a título de tributo, de multa de ofício de 75% e de juros de mora, calculados até 29/02/2008.

A autoridade fiscal, além de relacionar a infração apurada no corpo do auto de infração, pormenorizou-a no Termo de Verificação Fiscal em anexo (fls. 372/399), no qual relata o resultado da auditoria fiscal. Explicita, em síntese, o que segue abaixo:

- A ação fiscal decorre da falta de recolhimento da CSLL e declaração por meio de DCTF, nos anos-calendário de 2003 e 2006.
- Que o interessado é entidade aberta de previdência complementar, sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado, tendo por finalidade principal instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário.
- Informou não possuir qualquer ação judicial pendente e que apurou base de cálculo negativa no ano-calendário de 2003.
- O interessado afirmou, ainda, no curso da auditoria, que não estava sujeito ao recolhimento da CSLL, em função da Lei Complementar nº 109/2001, do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/1990, do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 e da IN SRF nº 588/2005.
- As entidades abertas de previdência complementar alegaram a imunidade tributária quanto ao IRPJ e CSLL, pois se consideraram equiparadas às instituições de assistência social.
- Este entendimento não encontra amparo na Constituição Federal.
- O Decreto-Lei nº 2.065/1983 concedeu isenção apenas quanto ao IRPJ às entidades de previdência privada.
- A Lei nº 10.426/2002, no seu artigo 5º, concedeu isenção, para fatos geradores ocorridos a partir de 2002, quanto à CSLL, exclusivamente para as entidades de previdência fechadas.

- O artigo 17 da IN SRF nº 588/2005 indica estarem isentas as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos a partir de 26 de dezembro de 2005, quanto ao IRPJ e CSLL.
- O citado artigo não encontra amparo legal, motivo pelo qual o presente procedimento fiscal não se submeteu a tal norma.
- O CTN dispõe que somente lei pode estabelecer hipótese de exclusão.
- Logo, não há previsão legal concedendo isenção para as entidades abertas de previdência complementar.
- A IN SRF nº 588 entrou em vigor em 26 de dezembro de 2005, não se justificando, portanto, a alegação de não recolhimento da CSLL, tendo por base o citado dispositivo legal, relativa a períodos anteriores.
- A legislação tributária editada desde a Lei nº 7.689/88 manteve em vigor o regime de tributação aplicável às entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos, qual seja, o regime de isenção de IRPJ e de incidência da CSLL.
- Considerando as planilhas apresentadas pelo interessado, de fls. 20/22, em comparação com as planilhas efetuadas pela fiscalização, de fls. 370/371, foram eliminadas todas as exclusões e mantidas apenas as adições relativas a despesas com brindes e provisões para contingências.
- A base de cálculo da contribuição é o superávit resultante das receitas e despesas de cada trimestre, conforme demonstrativo de fls. 406/407, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação vigente da CSLL, e obtido da soma dos resultados mensais explicitados nas planilhas de fls. 370/371.
- Enquadramento legal: Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96; art. 37 da Lei nº 10.637/02.

O interessado, cientificado do auto de infração em 14/03/2008 (fl. 424), apresentou sua peça de impugnação em 14/04/2008, nos termos da petição acostada aos autos do processo, às fls. 427/456, por intermédio da qual alega o que segue abaixo:

- Não aufere lucro, mas sim superávit ou déficit, que, de forma alguma, se confunde com o fato gerador da CSLL (lucro), não ensejando sua cobrança.
- A contradição do trabalho fiscal realizado é evidente, pois (1) consideram que o atuado consiste em entidade “sem fins lucrativos”, (2) não desconhecem a previsão do artigo 17 da IN SRF nº 588/2005, mas (3) através de uma interpretação restritiva do conceito de “isenção” – que não se relaciona com a matéria do auto, posto que a hipótese seria de “não-incidência” –, optam por tributar o atuado.
- Preliminares
 - o Com a ausência de regra matriz quanto à incidência da CSLL no caso vertente, inexistente o “período de apuração” e, conseqüentemente, o “prazo de vencimento”, não cabendo a imposição de juros de mora, nos termos do artigo 100 do CTN.
 - o Caso mantida a autuação, não caberia a apuração trimestral, pois as entidades de previdência privada sem fins lucrativos não são contribuintes do IRPJ,

e não poderiam exercer a opção pelo lucro real, razão pela qual qualquer aplicação analógica com o regime de apuração daquele imposto é descabida.

o No caso da manutenção dos juros de mora, a aplicação só caberia a partir do final do exercício, e não no final de cada trimestre.

o Não caberia a multa de ofício, nos termos do artigo 100 do CTN, considerando a prática reiterada da Administração Tributária, já que jamais foi intimada a pagar a CSLL nos 40 anos de existência.

o A própria Administração reconheceu a não incidência da CSLL sobre os superávits recebidos, com a edição da IN SRF nº 588/2005 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30 de novembro de 1990.

· Mérito

o Contabiliza os resultados de sua atividade através do cálculo de superávits e déficits, os quais são, ao termo, absorvidos pelos benefícios, sendo clara a falta de disponibilidade jurídica para configurar-se como contribuinte da CSLL.

o Conforme entendimento jurisprudencial e doutrinário acerca da inexigibilidade da CSLL das entidades de previdência privada sem fins lucrativos, foi editada a IN SRF nº 588/2005, reconhecendo uma situação prévia, de não configurarem como sujeito passivo da obrigação tributária da CSLL. Não se instituiu a isenção.

o Já havia esse entendimento, veiculado pelo Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30 de novembro de 1990.

o Trata-se de hipótese de não-incidência incondicional, sendo, tão somente, necessário verificar se se trata de entidade de previdência complementar sem fins lucrativos.

o Consistirá em alteração de ofício de seu critério jurídico-tributário, considerando a Instrução Normativa e o Ato Declaratório já citados, não podendo ter efeitos sobre quaisquer créditos anteriores, nos termos do artigo 146 do CTN.

o Demonstra, cronologicamente, as alterações do regime jurídico das entidades de previdência, citando a Lei nº 6.435/77, Decreto nº 81.402/78, Lei Complementar nº 109/01.

o A atuada mantém a estrutura jurídica anterior, conforme previsão legal da LC nº 109/01, se configurando como “entidade de previdência complementar sem fins lucrativos”, se enquadrando na redação da IN SRF nº 588/2005.

o Como jamais cobrou o IRPJ sobre o superávit, também não cabe a cobrança da CSLL, pois possuem a mesma base de cálculo, sendo que o resultado não se enquadra na definição de lucro, ocorrendo a total ausência de subsunção da hipótese fática para a cobrança destes tributos.

o Antes da edição da IN SRF nº 588/2005, já havia o entendimento do Conselho de Contribuintes, e traz diversas ementas no sentido de que, não havendo finalidade lucrativa, ou mesmo possibilidade de auferir lucro, não há como se tributar através do IRPJ e CSLL.

o O auto de infração resultou em manifesta violação aos termos do artigo 17 da IN SRF nº 588/2005, trazendo extrema contradição e insegurança jurídica.

o É vedado à Administração pública atuar de maneira contraditória no seu trato com o administrado, ferindo os princípios da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

o Caso mantido o lançamento, será desafiada a autoridade do Secretário da Receita Federal do Brasil e será violado o princípio da isonomia, posto que as demais entidades de previdência complementar não foram autuadas.

o A apuração da base de cálculo deveria ter ocorrido segundo o critério da anualidade.

[...].

2. A decisão da instância *a quo* foi assim ementada (fls. 581):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2006

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO.

Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BASE DE CÁLCULO.

A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit), ajustado na forma da legislação de regência, apurado trimestralmente.

LANÇAMENTO. JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário constituído mediante auto de infração é devido com multa de ofício e juros de mora, nos termos do artigo 61, § 3º, e artigo 44, inciso I, ambos da Lei nº 9.430/96.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Mantido em Parte

Cientificada da referida decisão em 11/04/2011 (fls. 598), a tempo, em 11/05/2011, apresenta a interessada Recurso de fls. 604 a 630 (numeração digital-ND), instruído com o documento de fls. 631 (ND), nele reiterando os argumentos anteriormente expendidos.

Em mesa para julgamento.

Voto

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

3. Segundo informa a fiscalização, a Recorrente constituiu-se sob a forma de sociedade civil sem fins lucrativos, dedicando-se, como **entidade aberta de previdência complementar**, a instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou de pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas (fls. 372).

4. De início, não há que se falar em “não incidência” da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre as **entidades de previdência privada** - sejam estas abertas ou fechadas, e com ou sem fins lucrativos -, como pleiteia a Recorrente, em face de expressa previsão constitucional de sua **tributabilidade** (destacou-se):

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (Incluído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1994)

[...].

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 [bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, esclareço], 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 10, de 1996)

5. Não por outro motivo, aliás, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 13, prevê a dedução das provisões técnicas das **entidades de previdência privada** para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL (grifou-se):

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;

6. É bem de se ver, por outro lado, que toda a jurisprudência transcrita pela Recorrente se refere a **entidades de previdência privada fechada**, que, obrigatoriamente, por lei, **não podem ter fins lucrativos** (Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, art. 4º, § 1º, e Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, art. 31, § 1º):

Art. 4º [...].

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

[...].

Art. 31. [...].

§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

7. Também a isenção prevista em lei somente alcança aquelas **entidades fechadas** pelo motivo, óbvio, de lhes ser **legalmente vedada a intenção lucrativa** (Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002) (sublinhou-se):

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.

8. A Recorrente, por ser uma **entidade aberta** – e não fechada – de previdência privada, **não está legalmente impedida de auferir lucros**, como aquelas.

9. Por conseguinte, **não se lhe aplica** o entendimento contido na Instrução Normativa SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005 (grifou-se):

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.

10. No mesmo sentido do aqui exposto, colaciono o seguinte precedente administrativo:

Acórdão nº 103-23.497, de 25/6/2008:

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

As disposições legal e constitucional que estabelecem a incidência da CSLL sobre os resultados auferidos por entidades de previdência privada impedem esta Corte Administrativa de afastar a exigência tributária. Precedentes. Aplicação da Súmula 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

11. Quanto aos demais argumentos da Recorrente, faço minhas as razões da decisão recorrida, às quais subscrevo integralmente (fls. 591 a 595):

Quanto ao Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, como esclarecido no texto transcrito da Solução de Consulta COSIT, não tem mais [sentido] sua aplicação com a edição da Lei nº 8.212/1991.

O autuado alega que o fato de não recolher a CSLL durante seus 40 anos de existência, juntamente com entendimento do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, e do artigo 17 da IN SRF nº 588/2005, configuraria “prática reiterada”, não cabendo a cobrança de juros de mora e de multa de ofício, nos termos do artigo 100, inciso III, do CTN. Não tem cabimento tal alegação.

Primeiramente, o não recolhimento de CSLL, principalmente depois da edição da Lei nº 8.212/91, configura uma prática reiterada de infração ao ordenamento jurídico, não podendo este fato ser considerado como um “manto protetor” da atuação da Administração, e ainda sob o fundamento do CTN. É um absurdo tal suposição. Considerando que a Administração não pode estar onipresente, verificando todos os atos de seus administrados, cabe aos contribuintes cumprirem seus deveres, de forma espontânea, observando a legislação tributária, recolhendo todos os tributos devidos.

Quanto aos Atos Declaratórios, ou qualquer outra manifestação da Administração, uma vez que ocorra alteração na legislação, eles não devem mais ser utilizados como fundamento para aplicação de uma lei já revogada ou alterada.

Por fim, desnecessário repetir o exposto anteriormente, ressalto que não cabe considerar o artigo 17 da IN SRF nº 588/2005 como um permissivo para a autuada deixar de recolher a CSLL.

O interessado também alega que a manutenção do lançamento estaria alterando sua natureza jurídica de ofício para uma sociedade comercial. No entanto, diante da já citada legislação, conclui-se que a cobrança da CSLL independe da organização jurídica. As entidades fechadas de previdência privada, que obrigatoriamente devem ser constituídas sob a forma de sociedade civil, são contribuintes da CSLL até dezembro de 2001.

Logo, não há que se falar em alteração de ofício de sua natureza jurídica.

O autuado também afirma que não é contribuinte da CSLL, uma vez que é entidade sem fins lucrativos, apurando tão somente superávit/déficit. No entanto, não procede este argumento pelos seguintes motivos.

As entidades de previdência complementar são sujeitas à planificação contábil própria, que é o caso do interessado, devendo apurar a CSLL de acordo com essa planificação. Destaque-se que os bancos e as seguradoras regem-se por

legislação específica e estão submetidos ao controle de órgãos regulamentadores e fiscalizadores, observam planos contábeis que lhes são próprios e nem por isso deixam de revestir-se da condição de contribuintes da CSLL.

Nesse sentido, além da amplitude e generalidade da incidência da CSLL estabelecida pela Lei nº 7.689/1988, consta especificamente no art. 13 da Lei nº 9.249, de 29/12/1995, a previsão legal de dedução das provisões técnicas das entidades de previdência privada para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL:

[...].

[...].

Nesse sentido foi decidido pelos membros da 3ª Turma do Poder Judiciário – TRF 2ª REGIÃO, na APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA no Processo Judicial 2001.51.01.024801-0, conforme abaixo:

EMENTA. TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - LUCRO - FATO GERADOR DE CSLL E IR - EXISTÊNCIA.

Associação de classe representativa das entidades de previdência privada ajuíza ação mandamental alegando serem as mesmas proibidas de perseguir o lucro e, assim, não haveria o fato gerador de CSLL e IR. Confunde-se, no caso, a impossibilidade de se perseguir o lucro e de distribuí-lo se este existir, com não ser tributado. Sem a preservação e crescimento do patrimônio ficam prejudicados os objetivos de qualquer tipo de atividade, sendo que, no caso concreto, ficariam prejudicados os próprios objetivos para os quais foram criadas. **É impossível dissociar lucro de qualquer tipo de atividade, tome este o nome que se lhe quiser dar. As entidades de previdência privada criam o fato gerador da CSLL e do IR, devendo, assim, serem tributadas.**(grifei)

Apelação improvida.

Logo, a base de cálculo da CSLL é o superávit do período, não cabendo reparo a autuação.

Aduz, ainda, que não poderia haver a tributação da CSLL com apuração trimestral, pois seria mais gravoso, devendo a contribuição ser calculada apenas no final do período.

Por força do art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, as normas da legislação vigente para a determinação do imposto de renda. Por sua vez, o artigo 1º do mesmo diploma estabelece a regra geral de que, a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais,

encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Com base no art. 2º da Lei nº 9.430/96, há a opção da apuração do lucro real no final do período, devendo o contribuinte efetuar o pagamento da contribuição, em cada mês, determinada sobre a base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 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. Esta opção se dá pelo pagamento, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

Do exposto, já que o autuado era contribuinte da CSLL, e não tendo exercido a opção pelo lucro real, apuração anual, mediante o pagamento da estimativa, não restou outra opção à fiscalização a não ser a determinação da contribuição utilizando a regra geral: a apuração trimestral. A inércia do interessado não pode ser utilizada para que a aplicação da regra geral seja considerada improcedente.

[...].

Por fim, como considero que o lançamento é procedente em parte, já que o autuado era contribuinte da CSLL nos períodos em questão, não havendo qualquer isenção prevista em lei, o crédito tributário constituído é devido com a cobrança de juros de mora e multa de ofício, nos termos do artigo 61, § 3º, e artigo 44, inciso I, ambos da Lei nº 9.430/96, afastando as preliminares trazidas em sua defesa.

Conclusão

Em face do exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Sérgio Rodrigues Mendes