



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

Processo nº 19740.000660/2003-14
Recurso nº 158.844 Voluntário
Acórdão nº 1401.00.222 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria CSLL
Recorrente MONGERAL PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrida FAZED NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2002

Ementa: RECURSO VOLUNTÁRIO. REFORMA DE QUESTÃO PRELIMINAR. CONHECIMENTO DE QUESTÃO DE MÉRITO. PRINCÍPIO DA CAUSA MADURA.

Superada questão preliminar e estando o feito em condições de ser julgado no mérito, pode a segunda instância conhecer de plano da matéria para julgar o processo, com o provimento do recurso interposto.

BASE DE CÁLCULO. CSLL. INCIDÊNCIA. ENTIDADE PRIVADA DE PREVIDÊNCIA SEM FINS LUCRATIVOS.

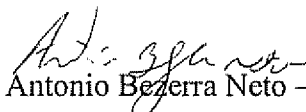
As Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados a natureza jurídica de lucro líquido, que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos.

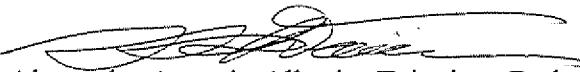
Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, afastar a preliminar e, no mérito, dar provimento ao recurso, vencido o Conselheiro Antonio Bezerra Neto (Relator), nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Designando para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira.

Viviane Vidal Wagner - Presidente


Antonio Bezerra Neto – Relator


Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Redator Designado

EDITADO EM: 09 JUL 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Viviane Vidal Wagner, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Maurício Pereira Faro, Fernando Luiz Gomes de Mattos e Sandra Maria Dias Nunes.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão nº 12-13.083, da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento Rio de Janeiro I - RJ.

Por economia processual, adoto e transcrevo o relatório constante na decisão de primeira instância:

“Versa o presente processo sobre o Auto de Infração de fls. 555/562 (que tem como parte integrante o Termo de Verificação Fiscal de fls. 564/576), lavrado pela DEINF/RJO, com ciência do interessado em 16/12/2003 (fl 555), para a exigência de Contribuição Social (CSLL), no valor de R\$333 784,38, com multa de 75% e juros de mora. O crédito total lançado monta a R\$800.112,58.

O lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento fiscal, ter sido apurada a infração abaixo:

1- FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL. Valor apurado conforme planilhas e Termo de Verificação Fiscal.

O enquadramento legal consta do Auto de Infração.

O interessado apresentou, em 14/01/2004, a impugnação de fls. 585/616. Na referida peça de defesa, alega, em síntese, que:

- por ser entidade de previdência privada, sem fins lucrativos, não aufera lucro e, se não há lucro, não há base de cálculo para a exigência de CSLL;

- deve ser observada a alíquota aplicável às demais pessoas jurídicas, para não gerar situação anti-isonômica e inconstitucional,

- caso se subsumisse à exação, teria optado pela apuração pelo regime anual e teria a possibilidade de realizar exclusões, motivo pelo qual se faz necessária a realização de diligência,

para determinação dos critérios e dos montantes corretos de apuração e de lançamento;

- é ilegal a cobrança com base na taxa Selic.

Encerra requerendo o cancelamento/revisão do lançamento e a conversão em diligência.

É o relatório.”

A DRJ, manteve o lançamento, nos termos da ementa abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

O saldo negativo do IRPJ não comprovado não possui os atributos de liquidez e certeza exigidos pelo CTN para que possa ser objeto de compensação.

ALEGAÇÃO DESPROVIDA DE PROVA. MANUTENÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL.

Não trazendo aos autos documentos e alegações capazes de elidir, no todo ou em parte, a cobrança fiscal, esta fica mantido em sua integralidade.

PEDIDO DE PERICIA NÃO FORMULADO

Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV, do art. 16, do Decreto nº70235/72.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Consolida-se administrativamente o crédito tributário correspondente a matéria que não tenha sido contestada especificamente.”

Irresignada com a decisão de primeira instância, a interessada interpôs recurso voluntário a este Conselho, repisando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação e aduzindo em complemento:

- pleiteia a nulidade da decisão de primeira instância, por deixar de considerar argumento relevante abordado na peça impugnatória:

“(.) Afinal, o ‘decisum’ sequer aborda, fundamentadamente, uma das razões esposadas pela recorrente, então impugnante, quiçá todas, na sua peça de bloqueio, ignorando a necessária observância da jurisprudência maciça do Conselho de Contribuintes, no sentido de que a Entidades de Previdência Privada sem Fins Lucrativos não são contribuintes da CSLL, tampouco para expressar a posição remansosa das DRJ, não raramente veiculadas, no sentido de a ‘jurisprudência do Conselho de Contribuintes não tem caráter vinculante”.



Ao que parece a decisão proferida pela DRJ caiu na vala comum dos modelos, posto que a questão de direito nela suscitada sequer foi objeto da impugnação então apresentada pela Recorrente.

(...)

Nessa conformidade, o processo administrativo em tela deve ser declarado nulo desde a decisão recorrida, inclusive.” (destaques nossos)

- Se insurge também a respeito de outras questões não tratadas na peça impugnatória, contestando a base de cálculo da CSLL.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Depreende-se do relatado que a Recorrente ingressou com recurso a esta Câmara insurgindo-se contra decisão da DRJ que manteve a exigência de CSLL de entidades fechadas de previdência privada.

Preliminar de Nulidade

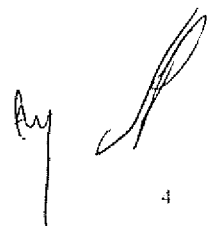
Assim se pronuncia a recorrente pleiteando a nulidade da decisão de primeira instância, por deixar de considerar argumento relevante abordado na peça impugnatória:

“(...) Afinal, o ‘decisum’ sequer aborda, fundamentadamente, uma das razões esposadas pela recorrente, então impugnante, quiçá todas, na sua peça de bloqueio, ignorando a necessária observância da jurisprudência maciça do Conselho de Contribuintes, no sentido de que a Entidades de Previdência Privada sem Fins Lucrativos não são contribuintes da CSLL, tampouco para expressar a posição remansosa das DRJ, não raramente veiculadas, no sentido de a ‘jurisprudência do Conselho de Contribuintes não tem caráter vinculante”.

Ao que parece a decisão proferida pela DRJ caiu na vala comum dos modelos, posto que a questão de direito nela suscitada sequer foi objeto da impugnação então apresentada pela Recorrente.

(...)

Nessa conformidade, o processo administrativo em tela deve ser declarado nulo desde a decisão recorrida, inclusive.” (destaques nossos)



É sabido que o livre convencimento do julgador permite, inclusive, que uma decisão seja amparada em apenas um fundamento, contanto que seja considerado suficiente ao deslinde da questão. O julgador, sob pena de cerceamento do direito de defesa, não pode é olvidar fato ou circunstância reputada notoriamente relevante à sua decisão.

Na situação dos autos, transcrevo o trecho do voto da decisão de primeira instância que é o fundamento principal da negativa:

As entidades de previdência privada não se enquadram como entidade de assistência social de que trata a Constituição Federal (art. 150, VI, alínea "c"), pois a concessão de benefícios aos filiados se dá mediante o recolhimento das contribuições pactuadas, e, portanto, não estão abrangidas pela imunidade tributária. O STF já se pronunciou, de forma definitiva, neste sentido.

O lançamento foi efetuado em virtude de, em procedimento fiscal, ter sido apurada falta de recolhimento da CSLL. O valor lançado foi apurado conforme planilhas e Termo de Verificação Fiscal.

Logo a seguir o voto trata de outras questões suscitadas pela recorrente envolvendo período de apuração e pedido de diligência.

Reitero por importante, é mansa a jurisprudência deste Conselho no sentido de asseverar que o julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos aduzidos pelas partes. Porém essa contemporização da regra geral prevista no art. 31 do Decreto nº 70.235/72¹, não pode, sob pena de cerceamento do direito de defesa, é tolerar a falta de contra-argumentação notoriamente considerada relevante pela jurisprudência, mormente quando este se trata do único argumento trazido à baila pela impugnante.

Não posso deixar de considerar o fato de que a recorrente em momento algum de sua impugnação se valeu do fato de ser imune das contribuições, quanto mais dos impostos, por outras palavras ela em momento algum examinou as limitações constitucionais impostas ao poder de tributar, nem mesmo se referiu como sendo um entidade de assistência social de que trata o art. 150, VI, alínea "c", para efeito de pleitear a imunidade dos impostos.

Da mesma forma, não posso deixar de considerar que o argumento central, para não dizer o único, trazido pela recorrente para fins de se eximir da cobrança da CSLL em sua totalidade foi o argumento calcado no pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial.

Nessa linha de entendimento a impugnante desenvolve ainda seu raciocínio no sentido de tentar demonstrar que o fato de as Entidades Fechadas de Previdência Complementar obedecerem à planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, não se identificaria com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial.

¹ Art. 31 A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8 748, de 1993)

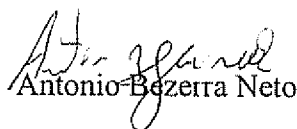
Sendo assim, e resguardando o meu juízo de valor sobre a matéria, não posso deixar de considerar que esse argumento não foi enfrentado pela decisão de piso, nem mesmo de forma indireta, não tendo sido despendida uma única linha para enfrentá-lo. O problema é que é sabido notoriamente que se trata de um argumento no mínimo respeitável, onde a impugnante gastou onze laudas para dissecá-lo, e o mais importante ainda, o fato de que a própria jurisprudência da CSRF tem dado ouvido a ele, o que não deixou também de ser mencionado nas ementas trazidas à colação na peça impugnatória.

O que foi colocado acima expõe de forma contundente que a decisão recorrida foi proferida com clara ofensa ao amplo direito de defesa e ao contraditório, nos termos da nossa Constituição Federal e os artigos 31 e 59, II do Decreto nº 70.235/72.

Por outro lado, este Colegiado não pode desprestigiar o duplo grau de jurisdição, passando, de pronto, à análise do mérito.

Em face de tal circunstância, intransponível para possibilitar o julgamento do mérito, entendo que devemos decidir no sentido de anular a decisão recorrida para que nova seja prolatada, sanando a falta.

Por todo o exposto, voto no sentido de que seja anulado o processo a partir da decisão recorrida, inclusive, por cerceamento do direito de defesa e do contraditório, devendo outra ser proferida, na boa e devida forma.


Antonio Bezerra Neto



Voto Vencedor

O recurso atende os pressupostos legais, de maneira que dele tomo conhecimento.

De plano é de se ressaltar que o i. Relator conheceu da preliminar de nulidade, na qual a Recorrente pleiteava a nulidade da decisão de primeira instância, por deixar de considerar argumento relevante abordado na peça impugnatória.

Em face à esta circunstância e por respeito ao duplo grau de jurisdição, decidiu no sentido de anular a decisão recorrida para que nova seja prolatada.

No entanto, entendo estar a presente matéria apta para o julgamento, o que a doutrina denominou de “causa madura”. Conseqüentemente, entendo ser possível que seja analisada e decidida a questão de mérito sem violação do duplo grau de jurisdição.

O litígio a ser dirimido diz respeito à exigência da CSLL das entidades de previdência sem fins lucrativos. A defesa da recorrente, em resumo, é toda no sentido de que inexistente base legal para aquela exigência, e que, por conseguinte, estaria fora do campo de incidência da CSLL.

O extinto Conselho de Contribuintes já se pronunciou, por diversas de suas Câmaras, sobre a improcedência da pretensão do fisco. Citem-se, além dos mencionados pela Recorrente: 101-93.942, de 17/09/2002; 101-94.017, de 6/11/2002; 101-94.380, de 15/10/2003, 108-07.735, de 17/03/2004; 101-94.557 e 101-94.558, ambos de 12/05/2004; 101-94.668, de 12/08/2004; 103-21.864, de 24/02/2005; 105-15.117, de 15/06/2005; 108-08.412, de 10/08/2005; 103-22.339, de 22/03/2006; 105- 15.941, de 17/08/2006.

Neste sentido, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, em seu bem fundamentado voto condutor do Ac. 101-93.946, de 17/09/2002, cujos fundamentos acolho nesta assentada também como razão de decidir, disse com inegável acerto:

“Inicialmente, é de se considerar que alguns aspectos que estão na base dos fundamentos do lançamento e da decisão são irrefutáveis, quais sejam: (a) de acordo com a CF, a seguridade social será financiada por toda a sociedade; (b) não havia, à época, previsão legal para a isenção das entidades de previdência privada fechada; (c) o STF já afastou a pretensão de referidas entidades serem imunes, quando há contribuição dos participantes.

Assim, em principio, são elas obrigadas a financiar a seguridade social, de acordo com a lei que institua a contribuição para esse fim. Ou seja, tendo em vista o art. 195 da Constituição, havendo lei específica instituindo contribuição sobre folha de salários, pagamento • de rendimentos de trabalho a pessoa física, receita, faturamento ou lucro, tendo em vista que as entidades de previdência privada fechada integram a sociedade, estarão elas obrigadas à contribuição assim instituída desde que paguem



salários ou quaisquer rendimentos de trabalho a pessoa física, auferirem receita, tenham faturamento ou auferirem lucro.

A Lei nº 7.689/88 instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, estabelecendo que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.

Portanto, buscando seu fundamento de validade no art. 195 da Constituição, com base na autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro, a Lei nº 7.689/88 criou uma contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial com os ajustes da lei.

Feitas essas considerações iniciais, passo a examinar a questão de estarem ou não as entidades de previdência privada fechadas sujeitas à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/99.

Até 29 de maio de 2001, quando foi editada a Lei Complementar nº 109, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei nº 6.435/77.

De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 40, § 1º) e serão organizadas como sociedades civis ou fundações (art. 5º), condições essas mantidas pelo § 1º do art. 31 da LC nº 109/2001. A mesma Lei nº 6.435/77 estabelece que as entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social (art. 34). Têm como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, sendo consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição de 67 (art. 39 e § 3º).

A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea "c" da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.

O lucro vem a ser, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a "base de cálculo da contribuição é o



valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda" não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que "a base de cálculo é o "resultado do exercício", e não necessariamente o lucro". Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, "não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro" . Como acima dito, que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.

Se as entidades de previdência privada fechada, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que " tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, ... a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos".

Para sustentar a exigência, a autoridade autuante e a decisão recorrida constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 . A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e alterado pela EC nº 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela "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.



Essas Emendas Constitucionais (ECR n.º 01/94, EC n.º 10/96 e EC n.º 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro. Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido. (Até porque, segundo a melhor doutrina, o constituinte derivado não se equipara ao constituinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR n.º 01/94 e as EC n.º 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferem lucro.

A Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

"Art. 22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. {Inciso I com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n.º 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: {Inciso II com redação dada pela Lei n.º 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado "médio";

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços (Inciso III com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1999)


IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. {Inciso IV com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26 de novembro de 1994}

§ 1º No caso de 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, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois virgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo."

Observe-se, pois, que o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, ao qual a ECR 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim, de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração ainda que não auferam lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o caput do artigo e o § 1º mencionam "além das contribuições referidas no art. 23", mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes 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.

A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo sujeitas à contribuição, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Equivocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram



qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.

Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos a cooperativas de crédito, instituições também relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828, sessão de 21 maio de 2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez, cuja ementa é a seguinte:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — COOPERATIVA DE CRÉDITO — O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei n. 7.689/88.

Recurso provido

Devo ressaltar, porém, que estou refutando a afirmação de que as entidades de previdência complementar fechadas foram incluídas como contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96. Como já demonstrado, essas emendas não ampliaram nem a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro.

Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.

Como ressaltado desde o início deste voto, tendo em vista o que determina o art. 195 da CF e a manifestação do STF quanto a não se caracterizarem, referidas entidades, como de assistência social (o que as retira do campo da imunidade), em tese, são elas contribuintes da CSLL, bastando, para tanto, que realizem o fato gerador (no caso, auferir lucro).

Portanto, deve-se partir para um segundo plano no controle da legalidade do lançamento: averiguar se foi realizado o fato



gerador (auferir lucro) e , em caso positivo, se foi o tributo quantificado corretamente (base de cálculo e alíquota)

Nesse plano de análise, teço algumas considerações iniciais sobre a quantificação da exigência procedida no auto de infração. O art. 57 MP nº 812/94 determinou que "Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória".

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.

Conforme consta da " Descrição dos Fatos" contida no auto de infração, entendeu o auditor autuante que os valores de superávit técnico" e do " déficit técnico" , ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas especificados na planificação contábil obrigatória das entidades de previdência privada fechadas correspondem às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, apurados em conformidade com o disposto na Lei nº 6.404/76.

A primeira indagação a ser feita é se essa afirmativa do autuante é correta.

Em tomo dessa indagação giram muitas particularidades. Uma delas diz respeito à natureza das contribuições dos participantes. São elas receita? O art. 42 da Lei nº 6.435/77 prevê a possibilidade (conforme previsto nos planos) de resgate das contribuições salgadas dos participantes . Já a Lei Complementar nº 109/01 (que regula, atualmente, a previdência complementar) determina expressamente (art. 14) a portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano e o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo. Assim, as contribuições dos participantes mais se assemelham a uma obrigação da entidade que propriamente a uma receita.

Ainda relacionado com a indagação supra, outro aspecto relevante refere-se à diferença de avaliação dos ativos na forma da lei comercial e a prevista para as entidades de previdência fechada. Enquanto a legislação comercial determina que a avaliação seja feita pelo valor de aquisição ou o de mercado, aquele que for menor (Lei 6.404/76, art. 183), para as entidades de previdência privada fechada essa regra não tem aplicação para todos os ativos. Assim , os ativos representados por Renda Variável- Mercado a Vista devem ser avaliados a valor de

mercado e a variação apurada do confronto do valor de avaliação de mercado e o de aquisição deve ser apropriada imediatamente a conta de resultado. (Portaria MPAS 4858/98, Anexo E, item 1,2,4,2,01.01). Por essas razões, não me parece razoável equiparar as rubricas superávit técnico e déficit técnico, ou formação/reversão de fundos das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76. As regras são diferentes.

Assim, ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Nesse caso, para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita). A possibilidade de utilizar como base de cálculo 10% da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, não se aplica às entidades de previdência privada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la). Por outro lado, a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei nº 7.689/88, o lançamento estaria errado.

Tendo em vista as razões declinadas, dou provimento ao recurso.”

Em resumo: as Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados o conceito de lucro líquido que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos.

Face a todo o exposto, supero a preliminar alegada e, pelo princípio da “causa madura”, no mérito, dou provimento ao recurso.



Alexandre Antonio Alkmim Teixeira



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO



Processo nº : 19740.000660/2003-14
Acórdão nº : 1401-00.222

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 09 de julho de 2010


Maristela de Sousa Rodrigues, Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- apenas com ciência;
- com Recurso Especial;
- com Embargos de Declaração.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
QUARTA CÂMARA - 1ª SEÇÃO

4ª Câmara
Fls.: _____
1ª Seção
CARF

Processo nº : 19740.000660/2003-14

Interessado(a) : MONGERAL PREVIDÊNCIA PRIVADA

TERMO DE JUNTADA

1ª Seção/4ª Câmara

Declaro que juntei aos autos original do acórdão nº 1401-00.222, (fls. ____/____), e certifico que a cópia arquivada neste Conselho confere com o mesmo.

Encaminhem-se os presentes autos à Procuradoria da Fazenda Nacional, para ciência do acórdão.

Em ____/____/____

Chefe da Secretaria