



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Recurso nº : 136.980
Matéria : CSLL - Ex(s): 1998 a 2000
Recorrente : POSTALIS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS
E TELEGRÁFOS
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 de junho de 2004
Acórdão nº : 103-21.639

IRPJ E CSLL - PERÍODO DE APURAÇÃO - LANÇAMENTO *EX OFFICIO* - Com o advento da Lei 9.430/96, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em períodos trimestrais. Alternativamente à apuração trimestral, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição social, determinados sobre base de cálculo estimada, obrigando-se a apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário. No lançamento *ex officio* realizado após o término do ano-calendário, e inexistindo opção do contribuinte pelo pagamento mensal, a autoridade lançadora deverá apurar o imposto e a contribuição social com base na regra geral, qual seja, a apuração em períodos trimestrais.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O superávit apurado pelas entidades fechadas de previdência complementar não sofre incidência da CSLL por não se enquadrar no conceito de lucro conforme definido pela Lei 7.689/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por POSTALIS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS E TELEGRÁFOS.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, os Conselheiros Antonio José Praga de Souza (Suplente Convocado) e Cândido Rodrigues Neuber acompanharam o Relator pelas conclusões, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 DEZ 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: MÁRCIO MACHADO CALDEIRA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, JOÃO BELLINI JÚNIOR e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70

Acórdão nº : 103-21.639

Recurso nº : 136.980

Recorrente : POSTALIS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS
E TELEGRÁFOS

RELATÓRIO

Trata-se de recurso interposto por POSTALIS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS E TELÉGRAFOS, devidamente qualificada nos autos, contra o Acórdão nº 6.195, de 05/06/2003, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília-DF (fls. 1402).

O presente processo tem por objeto exigência de crédito tributário de CSLL - contribuição social sobre o lucro líquido formalizada mediante a lavratura do auto de infração às fls. 18, relativo aos fatos geradores anuais 12/98, 12/99 e 12/2000, em virtude de "apuração incorreta da CSLL (financeiras) – falta de recolhimento da CSLL". Além dos juros e da multa de ofício previstos na legislação própria, também foi aplicada a multa isolada por falta de recolhimento mensal da CSLL sobre a base estimada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei 9.430/96.

Cientificada do lançamento em 17/03/2003, a ora recorrente apresentou impugnação em 16/04/2003 (fls. 1265). ✓

A turma julgadora de primeira instância, por unanimidade de votos dos seus integrantes, considerou o lançamento procedente. Ciência da decisão em 03/07/2003 (fls. 1414). ✓

Postalís Instituto de Seguridade Social dos Correios e Telégrafos interpôs recurso em 04/08/2003 (fls. 1415). As suas razões de contestação são as abaixo relacionadas, em breve síntese. ✓

Afirma que o lançamento é nulo uma vez que a contribuição foi calculada em períodos mensais quando a legislação de regência estabelece apuração trimestral. ✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

Renova a sua argumentação de que, por ser uma EFPC – entidade fechada de previdência complementar, não está sujeita à incidência da CSLL haja vista ser impedida de ter fins lucrativos por disposição expressa do art. 4º, § 1º, da Lei 6.435/77 e do art. 31, § 1º, da Lei Complementar 109/2001 e que, conforme o regime próprio das EFPC, não apura lucro ou prejuízo, mas superávit ou déficit.

Arrolamento controlado no processo 10166.009811/2003-98, conforme despacho do órgão preparador às fls. 1456.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

VOTO

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Relator

O Recurso é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade.

A alegação da recorrente quanto ao equívoco na indicação dos períodos de apuração, anuais em vez de trimestrais, está correta. Observe-se o que determina a lei 9.430/96, nos seus artigos 1º, 2º e 3º:

“Art. 1º 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, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.”

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre 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.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

(...)

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

(...)



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.

Parágrafo único. A opção pela forma estabelecida no art. 2º será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade."

Da leitura do texto legal transcrito, logo se percebe que a apuração anual do IRPJ e da CSLL se constitui em opção ofertada ao contribuinte. A regra geral é a da apuração por períodos trimestrais. Não é demais lembrar que, com o advento do art. 57 da Lei 8.981/95, são igualmente aplicáveis à contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) as mesmas normas de apuração e de pagamento previstas para o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ).

As declarações de rendimentos, juntadas aos autos às fls. 1151, 1179 e 1199, respectivamente correspondentes aos anos-calendário 98, 99 e 2000, atestam que a opção pelo lucro real anual não foi exercida pela recorrente. Até porque, as declarações foram apresentadas como entidade imune/isenta, desobrigada da CSLL, e não como pessoa jurídica sujeita a apuração da base de cálculo pelas normas do lucro real, que se constitui requisito para a apuração pela forma alternativa dos recolhimentos mensais associados à apuração anual da contribuição social.

Nesses termos, penso que a fiscalização se equivocou ao apurar a CSLL em bases anuais. A informação prestada pela recorrente às fls. 154, por meio da qual afirma apurar a CSLL em bases anuais, não condiz com as declarações apresentadas e, portanto, não deveria ter sido acolhida pela autoridade fiscal.

Quanto à exigência de CSLL de entidade fechada de previdência complementar (EFPC), é matéria já conhecida deste colegiado e bem analisada no voto condutor do Acórdão 101-93.942, de autoria da Conselheira Sandra Faroni, cuja ementa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

expressa didaticamente os fundamentos da jurisprudência dominante. Eis a sua redação:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma 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, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado.”

Na mesma linha estão os Acórdãos 107-06.703, 101-94.017 e 101-93.946.

As EFPC não são enquadráveis na hipótese de imunidade da qual trata o art. 195, §7º, da Constituição da República, que é dirigida às entidades de assistência social, entre as quais não são classificadas as EFPC.

Por outro lado, alinho-me aos que entendem que a regra-matriz de incidência da CSLL (Lei 7.689/88 e alterações posteriores) não abrange o superávit apurado pelas EFPC, cuja disciplina legal, à época dos fatos geradores contemplados pela autuação questionada, era regida pela Lei 6.435/77. Posteriormente, as normas aplicáveis a essas entidades passaram a ser ditadas pela Lei Complementar 109/2001.

Segundo a Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, a base de cálculo da contribuição é resultado do exercício apurado com observância da legislação comercial (art. 2º). Portanto, a contribuição deve incidir sobre o lucro (resultado positivo), ou seja, o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

suporte de fato para incidência dessa contribuição é a existência de lucro apurado segundo as determinações da lei comercial.

Por sua vez, conforme os art. 4º, § 1º, e 5º, da Lei 6.435/77 as EFPC não podem ter fins lucrativos e serão organizadas como sociedades civis ou fundações. Como tais entidades, por vedação legal, não podem ter fins lucrativos, considero descabido cogitar-se de sujeição à incidência da CSLL. Ademais, os seus resultados são apurados de acordo com sistema contábil próprio, diverso do sistema de determinação do lucro regido pela lei comercial, e o seus superávits tem destinação específica definida na legislação pertinente.

A bem da verdade, o superávit das EFPC não foi alcançado pela Lei 7.689/88. Desse modo, é inconcebível exigir-se CSLL sobre tal base de cálculo. Nessa linha, ensina o renomado tributarista Roque Carraza¹:

"A hipótese de incidência tributária – sempre veiculada por meio de lei – deve conter uma exaustiva descrição dos *pressupostos tributários*, apta a permitir que todos eles sejam perfeitamente reconhecidos, quando ocorrerem, no mundo fenomênico.

(...)

Quando a hipótese de incidência é incompleta, ou seja, não descreve, de modo exaustivo, o "tipo tributário", a exação não poderá ser exigida.

(...)

Portanto, não querendo insistir no óbvio, temos que, para que nasça o tributo, deve um fato corresponder fielmente à figura delineada na lei (*Tatbestand*), o que implica tipicidade (*Typizität*). Por isso, todos os elementos essenciais do tributo (*hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota e base de cálculo*), como tivemos a oportunidade de verificar, devem ser previstos abstratamente na lei. Ademais, cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (*lançamento*) ou que leve à sua efetiva arrecadação (*cobrança tributária*) deve encontrar respaldo numa lei." (Destques em itálico constam do original)

¹ "Curso de Direito Constitucional Tributário", Malheiros Editores, São Paulo, 2003, 19ª edição, pág. 386/388.
136.980*MSR*13/12/04



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

Encontro no voto condutor do acórdão de primeira instância a seguinte fundamentação, *in verbis*:

"A obrigação tributária da empresa surgiu com a ocorrência do fato gerador, cuja situação está definida em lei como necessária e suficiente (arts. 113 e 114 do CTN), tendo em vista a ECR nº 1/94 e redação dada pelo art. 2º da Emenda Constitucional nº 10/1996 ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mantidas as demais normas da Lei 7.689/88 e 8.981/95, art. 57, com alterações da Lei 9.065/95.

Referidos diplomas legais expressam que a Contribuição Social sobre o Lucro será devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (bancos comerciais, bancos de investimento, de desenvolvimento, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada abertas e fechadas, etc.), sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ou o valor da receita bruta.

(...)

Não é pertinente também afirmar que a Impugnante não está abrangida pela ECR nº 1/1994, e posteriores, por conta de que o parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8.212/1991 disciplinou a cobrança de contribuições devidas ao INSS, incidentes sobre a folha de salários e remuneração de diretores, aplicando-se a entidade que auferir lucros, pois a entidade de previdência fechada está citada expressamente no texto da emenda revisional e no legal; além disso, quisesse o legislador ou poder constitucional derivado fazer exceção o teria feito em relação àquelas entidades.

Contrário senso, veja-se o texto daqueles dispositivos, "verbis":

Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994

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

Art. 71. Omissis

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I - omissis;

II - omissis;

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

Lei 8.212/1991

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

I - omissis;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

II - omissis

§ 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 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.*

§ 2º *Omissis.*

§ 3º *Omissis.*

§ 4º *Omissis.*

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22 são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - omissis;

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º *No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).*

§ 2º *Omissis.*

Lei Complementar 70/1991

Art. 11. Fica elevada em oito pontos percentuais a alíquota referida no § 1º do art. 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, relativa à contribuição social sobre o lucro das instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da mesma lei, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, com as alterações posteriormente introduzidas.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao disposto neste artigo ficam excluídas do pagamento da contribuição social sobre o faturamento, instituída pelo art. 1º desta lei complementar.

Lei 9.316/1996

Art. 2º A contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas instituições a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, será calculada à alíquota de dezoito por cento" (Textos em itálico constam do original)

Nesse aspecto, novamente divirjo da turma julgadora a quo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003203/2003-70
Acórdão nº : 103-21.639

O art. 22 da Lei 8.212/91 trata de incidência de contribuição sobre remunerações pagas e não sobre o lucro. Nesses casos, estão abrangidas quaisquer entidades pagadoras daquelas remunerações, o que, indubitavelmente, inclui as EFPC.

No entanto, a remissão, por disposições constitucionais provisórias, às pessoas jurídicas abrangidas pelo art. 22, §1º, da Lei 8.212/91 não altera o pressuposto de incidência previsto pelo art. 195 da Constituição, qual seja, a apuração de lucro como definido nos termos da Lei 7.689/88.

Portanto, conclui-se que o art. 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determina a destinação para o Fundo Social de Emergência da parcela da arrecadação resultante do aumento da alíquota da CSLL daquelas entidades que, estando submetidas à incidência da contribuição, encontrem-se listadas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91.

Pelo exposto, deve-se dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de junho de 2004


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

