



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Recurso nº. : 145.995
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - EXS.: 2001 e 2002
Recorrente : POUPREV - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 17 DE AGOSTO DE 2006
Acórdão nº. : 105-15.941

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL - BASE DE CÁLCULO - ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada 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.

A rega matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base impositiva da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal.

O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado. (Ac. 101-94.668)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por POUPREV - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luís Alberto Bacelar Vidal e Wilson Fernandes Guimarães.


JOSÉ CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

IRINEU BIANCHI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: DANIEL SAHAGOFF, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado), EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT e ROBERTO BEKIERMAN (Suplente Convocado). Ausentes, justificadamente os Conselheiros CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA (Suplente Convocada) e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941
Recurso nº. : 145.995
Recorrente : POUPREV - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL

RELATÓRIO

POUPREV - FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL, devidamente qualificada nos autos, recorre a este Conselho, inconformada com a decisão da Segunda Turma Julgadora em Brasília (DF), que lhe foi desfavorável.

O Auto de Infração (fls. 04/21), no valor de R\$ 31.496,18, refere-se à CSLL dos anos de 2000 e 2001, apurada com base nos balancetes e nos documentos às fls.53/117 e demonstrativos às fls. 19/20, tendo em vista que a contribuinte não recolhe a CSL (Lei nº 7.689/88), apesar de encontrar-se em seu campo de incidência.

O contraditório foi instaurado com a impugnação de fls. 121/138, onde a interessada aduz:

- que à luz da Lei nº 6.435/77 (arts. 4º, § 1º; 5º, II e 34) e LC nº 109/01 (art. 34) as entidades fechadas de previdência privada são organizadas sob a forma de sociedades civis ou fundações, não podendo ter fins lucrativos;

- ex vi da LC nº 109/01 (art. 36), há distinção de tratamento jurídico às entidades fechadas e abertas. Ou seja: as fechadas submetem-se à fiscalização da Secretaria de Previdência Complementar e devem ser organizadas sob a forma de fundações ou sociedades civis, com regime contábil próprio e estão proibidas de perseguir lucro; já, as abertas são fiscalizadas pela SUSEP, instituídas sob a forma de sociedades anônimas e podem auferir lucros;

- quando da instituição da POUPREV, vigorava a Lei nº 6.435/77 (art. 39, § 3º), que considerava as entidades fechadas como instituições de assistência social;

- como a POUPREV iniciou suas atividades em abril/2000, o valor exigido pelo Auto de Infração estaria acarretando um ônus muito elevado aos Participantes;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

- a Fazenda Pública embasa a autuação na Lei nº 7.689/88 que instituiu a CSLL das pessoas jurídicas, no art. 195 da CF e no art. 22 da Lei nº 8.212/91: a) ocorre que a Lei nº 7.689/88 (arts. 1º e 2º), ao estabelecer a base de cálculo da Contribuição como sendo o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, está se referindo ao lucro. Ora, existe um lamentável equívoco do Auto de Infração, pois a Recorrente não auferiu lucro (não existe lucro), apenas tem resultados positivos ao final exercício (superávit). No caso, estaria ocorrendo violação ao art. 110 do CTN, pois superávit tem conceito diverso de lucro; b) no que tange à Lei nº 8.212/91 (art. 22, § 1º), esse dispositivo dá uma idéia da extraordinária injustiça cometida pelo legislador ao incluir as entidades fechadas de previdência complementar, para fins tributários, no mesmo rol das instituições financeiras, bancos comerciais, caixas econômicas etc. Trata-se de evidente equívoco do legislador e não pode prosperar sob pena de gravíssima injustiça;

- à luz da Resolução do CMN nº 3.121/03 (art. 64), a Impugnante está expressamente proibida de exercer atividades de instituição financeira;

- a Lei nº 7.689/88 estaria colidindo com a LC nº 109/01 (art. 69, §§ 1º e 2º). Esta lei, claramente, desejou retirar as entidades fechadas de previdência privada do campo de incidência de tributos e contribuições de qualquer natureza, exceto o imposto de renda, estendendo tal regalia às reservas técnicas, fundos e provisões do participante, em caso de portabilidade;

- essa tendência da LC nº 109/01, objetivando exonerar as EFPPC da CSLL, voltou a materializar-se por meio da Lei nº 10.426/02 (art. 5º), concedendo isenção da CSLL às entidades fechadas de previdência complementar, relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002. Neste sentido, também a SRF editou a IN nº 390/04;

- a Impugnante estaria amparada pela LC nº 109/01, que é hierarquicamente superior à Lei nº 7.689/88, quanto à não exigência de CSLL no caso.

Pediu a total improcedência do lançamento fiscal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

Em 04/08/2004, os autos foram baixados para diligências, para que fosse feito demonstrativo analítico da base de cálculo da CSLL (fl. 140).

Cumpridas as diligências, inclusive com ciência da Impugnante quanto ao resultado, retornaram os autos (fls. 141/154).

A Segunda Turma Julgadora da DRJ em Brasília (DF), através do acórdão nº 13.052 (fls. 155/170), julgou procedente o lançamento, apresentando-se o mesmo assim ementado:

CSLL - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – EFPP - INCIDÊNCIA DA CSLL – LEI Nº 7.689/88 E LEI Nº 8.212/91 E RESPECTIVAS ALTERAÇÕES - INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE - BASE DE CÁLCULO - Sujeita-se à incidência da CSLL a entidade fechada de previdência privada, de caráter oneroso, em que há contribuição bilateral, tanto do empregado como do empregador, pois a imunidade tributária conferida às instituições de assistência social de que trata a alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF somente alcança as entidades fechadas de previdência privada que não cobram contribuição dos beneficiários. A base de cálculo da CSLL das entidades fechadas de previdência privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para a demonstração do resultado do exercício, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável às EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições. As provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituições, no programa previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingência, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar à incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões à base de cálculo previstas na legislação da CSLL.

Cientificada da decisão (fls. 173), a interessada, tempestivamente, interpôs o recurso voluntário de fls. 174/195, reiterando os termos da impugnação.

Depósito recursal às fls. 196.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

VOTO

Conselheiro IRINEU BIANCHI, Relator

O recurso é tempestivo e vem acompanhado do depósito recursal, devendo ser conhecido.

O litígio a ser dirimido diz respeito à exigência da CSLL das entidades de previdência fechada. A defesa da recorrente não trata de questões fáticas, mas apenas questões de direito. Sua discordância, 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.

A decisão recorrida manteve a exigência, com fundamento, principalmente, no Parecer COSIT nº 01, de 28 de janeiro de 2002, transcrevendo-o na íntegra.

Fundamenta ainda a decisão recorrida, decisão e Súmula do STF (730), no sentido de que a imunidade tributária conferida às entidades de assistência social não alcança as entidades fechadas de previdência social privada.

Quanto ao segundo argumento, não restam mais dúvidas de que não estão abrangidas pela imunidade constitucional as entidades de previdência privada fechadas. Assim se pronunciou o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE/202700 em 08.11.2001.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Se não há imunidade não há o manto protetor da competência negativa e, portanto, a norma impositiva pode ser estabelecida, concluiu o fisco.

O art. 15 da Lei nº 9.532/97, ao disciplinar a isenção do imposto de renda das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e das associações civis sem fins lucrativos, definiu, em seu parágrafo primeiro que a isenção alcança também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Por outro lado, a partir de 1º de abril de 1999, vigora o art. 7º da Lei nº 9.732/98, que dispõe:

Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.

O art. 55 da Lei nº 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.732/98 trata agora das imunidades. As isenções condicionadas das contribuições previdenciárias estão agora disciplinadas no art. 4º da referida Lei nº 9.732/98, estando restritas a duas categorias de entidades:

- a) educacionais que não tenham fins lucrativos, e
- b) as que atendam ao Sistema Único de Saúde - SUS.

É evidente que a revogação das isenções só pode produzir efeitos em quem já era tributado. Vale dizer, as entidades que gozavam de isenção das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador, incidentes sobre os salários, a receita, o faturamento e o lucro, não listadas no novo ordenamento, e as que, embora listadas, não atendam as novas condições para o gozo do benefício, passam a contribuir para a previdência.

Mas estavam mesmo as entidades fechadas de previdência privada sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro? Em outras palavras, é legal a incidência da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

CSLL nas entidades sem fins lucrativos? Melhor indagando, o superávit destas entidades pode ser tratado como lucro que é a base de incidência da contribuição social?

É o que se vai agora analisar.

Sobre a matéria objeto deste recurso voluntário o Primeiro Conselho de Contribuintes tem se manifestado de forma unânime no sentido do não cabimento da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Entidades Fechadas de Previdência Privada, conforme se pode verificar dos acórdãos 101-93.942, 101-93.946 e 101-94.017 - 94.668, este último da sessão de 12 de agosto de 2004, e provido à unanimidade.

No voto condutor do acórdão 101-93.942 a relatora, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, bem estabeleceu os contornos da questão recorrida, motivo pelo qual reproduzo parcela de seu voto, que adoto como razão de decidir deste recurso.

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 princípio, 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 à 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

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 7.689/88.

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. 4º, § 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

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 nº 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 nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 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 nº 01/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferem lucro.

A Lei nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

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 nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

§ 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 vírgula 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

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.

Equívocada, 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 de 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 nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

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).

Assim, o ponto central da discussão é saber se o superávit apurado pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada pode ser equiparado ao "lucro" que é a base impositiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O Conselheiro Paulo Cortez, no voto condutor do acórdão número 101-94.017, provido por unanimidade, assim distinguiu os conceitos de superávit e de lucro:

De se notar que os conceitos de superávit e de lucro são nitidamente distintos, pois o primeiro refere-se à simples diferença entre receitas e despesas, ou seja, o saldo positivo entre os ingressos e as saídas de numerário cujo conceito sequer exige a aplicação do regime de competência para reconhecimento do resultado, sendo suficiente para tanto o simples controle de caixa. Enquanto o segundo refere-se ao resultado apurado ao término de um determinado período, em razão da exploração de atividades mercantis, as quais objetivam especificamente a apuração e possuem regras próprias para a sua realização.

A sétima Câmara deste 1º Conselho, julgando recurso que versava sobre o mesmo tema, prolatou acórdão nº 107-06.703, nos termos da seguinte ementa:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº. : 10166.003496/2004-76
Acórdão nº. : 105-15.941

CSLL – CASE DE CÁLCULO – A rega matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechadas. Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para o resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade lucrativa. (...)”

Sendo obrigatoriamente as Entidades Fechadas de Previdência Privada entidades não-lucrativas por força da legislação de regência das mesmas (Lei nº 6.435/77, artigo 4º, parágrafo primeiro e LC nº 109/2001, artigo 31, parágrafo primeiro) não há como considerar seus superávits como lucro para fins de apuração da CSLL, a menos que se proceda a descaracterização da condição de entidade sem fins lucrativos da EFPP e apurado o lucro na forma da legislação comercial e fiscal.

E, tendo em vista que não foi descaracterizada a condição de entidade sem fins lucrativos da recorrente e como tal, não ter havido a apuração de lucro na forma da legislação comercial e fiscal, que é a base impositiva da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o lançamento não tem sustentação.

Isto posto, conheço do recurso e voto no sentido de dar-lhe provimento integral.

Sala das Sessões - DF, em 27 de agosto de 2006.

IRINEU BIANCHI