



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

CSRF/T01
Fls. 1

Processo nº 10166.003496/2004-76
Recurso nº 105-145.995 Especial do Procurador
Matéria CSLL
Acórdão nº 01-06.016
Sessão de 14 de outubro de 2008
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado POUPREV Fundação de Seguridade Social

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2001, 2002

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - 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 Complementar obedecem a 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 por aquelas instituições, de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis, não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial.

Os ingressos de recurso nas Entidades Fechadas de Previdência Complementar não se configuram como receita, não havendo, assim, possibilidade de formação de lucro.

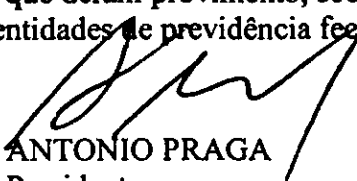
O fato de as Entidades Fechadas de Previdência Complementar estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico apurado, mas a incidência de outras contribuições como forma das EFPC's contribuírem com a Seguridade Social.

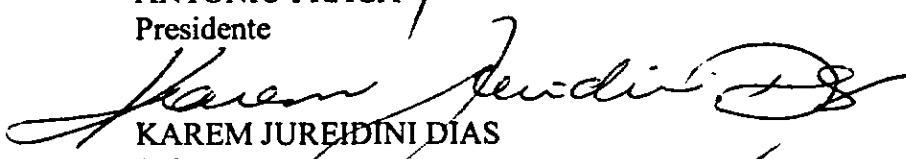
Recuso especial negado.

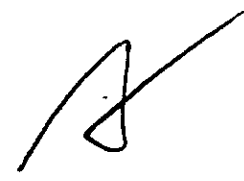
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso especial. Vencidos os

Conselheiros Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Bezerra Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho que deram provimento, sob o entendimento que há previsão legal para exigência da CSLL das entidades de previdência fechada, bem como é determinável sua base de cálculo.


ANTONIO PRAGA
Presidente


KAREM JUREIDINI DIAS
Relatora

FORMALIZADO EM: 05 FEV 2009 

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Bezerra Neto (Substituto convocado) Antonio Carlos Guidoni Filho, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Marcos Vinícius Neder de Lima, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face de Acórdão proferido pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, com fundamento no artigo 32, I c/c artigo 33 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes (Portaria MF nº 55/98), por meio do qual foi acolhido o Recurso Voluntário interposto por POUPREV – Fundação de Seguridade Social, para afastar a cobrança relativa a créditos de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

Em 19.03.04 foi lavrado Auto de Infração contra a ora Recorrida, por meio do qual visava-se a cobrança de valores de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, relativa aos períodos de 30.06.00, 30.09.00, 31.12.00, 31.03.01, 30.06.01, 30.09.01 e 31.12.01, no montante de R\$ 31.496,18 (trinta e um mil, quatrocentos e noventa e seis reais e dezoito centavos).

A autuação se baseou em suposta ausência de recolhimento da contribuição social incidente sobre o superávit apurado nos anos de 2000 e 2001, sendo esse equivalente ao lucro para a averiguação de sua base de cálculo até o ano de 2002. O fundamento legal está consubstanciado no artigo 77, III, do Decreto nº 5.844/43; artigo 149 da Lei nº 149 da Lei nº 5.172/66; artigo 2º e parágrafos da Lei nº 7.689/88; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da lei nº 9.430/96 e artigos 6º e 7º da Medida Provisória nº 1.807/99.

Em face da lavratura do Auto de Infração, a ora Recorrida apresentou, tempestivamente, Impugnação, alegando, basicamente, se tratar de pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, conforme determinação legal, não havendo, pois, lucro que integre a base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.





Após diligência; ao analisar as razões aduzidas pela ora Recorrida em sua Impugnação, a Delegacia de Julgamento de Brasília/DF entendeu por bem manter o lançamento em sua integralidade, em Acórdão assim ementado:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Fato Gerador: 30/06/2000; 30/09/2000; 31/12/2000; 31/03/2001; 30/06/2001; 30/09/2001 e 31/12/2001

Ementa: 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 artigo 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 contingências, 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.

Lançamento procedente.”

Inconformada com o Acórdão proferido, a ora Recorrida interpôs Recurso Voluntário, o qual foi distribuído à Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; a qual proferiu Acórdão acolhendo o Recurso Voluntário interposto e, por consequência, afastando a cobrança relativa a créditos de CSLL, cuja ementa assim dispõe:

“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

A  3

lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência.

A regra 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)''

Inconformada com o Acórdão proferido, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, no qual argumenta basicamente que:

- (i) As entidades de previdência privada fechada não são filantropas. Assim não estão incluídas no rol de imunidades do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal, salvo quando mantidas exclusivamente pelo empregador, o que se vislumbra no presente caso, já que mantidas por participantes e patrocinadores.
- (ii) Toda pessoa, seja ela física ou jurídica, pública ou privada, deve financiar a seguridade social de acordo com o princípio da solidariedade, *ex vi* do artigo 3º, I, e artigo 195 da Constituição Federal.
- (iii) As Entidades Fechadas de Previdência Privada – EFPPs são equiparadas a empresas, de acordo com o artigo 15 da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se, pois, à incidência da CSLL.
- (iv) A nomenclatura “superávit” não afasta a incidência da CSLL, sendo esse considerado como “lucro”.
- (v) A interpretação do vocábulo “lucro” deve ultrapassar os limites do sentido literal, devendo o intérprete dar mais eficácia à norma, indicando, pois, que a base de cálculo da CSLL abrange os “superávits”.
- (vi) Somente a lei pode isentar as EFPPs da incidência da CSLL.

Às fls. 236 foi efetuado o exame de admissibilidade do Recurso Especial, sendo este aceito pela Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Devidamente notificada em 12.01.07, a Recorrida apresentou suas contra-razões em 31.01.07 (intempestivamente), nas quais argumenta basicamente que:

- (i) As EPFCs administram recursos, ou seja, é um mera gestora de recurso: de terceiros, os quais não representam renda própria, mas sim recursos d participantes e assistidos pelo fundo de previdência fechada.
- (ii) Não há finalidade lucrativa nas EPFCs.



- (iii) , O participante e o assistido são, na realidade, os titulares das reservas técnicas administradas pelas EPFCs, de acordo com o teor da Lei Complementar nº 109/01.
- (iv) Por não buscarem o lucro e por apenas gerirem o dinheiro de terceiros, as EPFCs não possuem capacidade contributiva, a qual é exclusiva do participante a quem pertence o dinheiro.
- (v) A cobrança configura-se como confisco, tendo em vista não possuir a Recorrida capacidade econômica por desenvolver atividade sem fins lucrativos.
- (vi) Determina o artigo 69 da Lei Complementar nº 109/01 que CSLL não incidirá sobre as contribuições previdenciárias destinadas ao custeio dos Planos de Benefícios.
- (vii) Por imposição legal, as EPFCs não podem possuir fins lucrativos. Assim sendo, não auferem lucro, mas podem apurar “superávit”, o qual não será distribuído, ao contrário do lucro, mas sim reinvestido na própria entidade, de acordo com a legislação de regência.
- (viii) Os conceitos de “Lucro” e “superávit” não se confundem, sendo apenas o primeiro a base de cálculo da CSLL.
- (ix) Não existe qualquer disposição legal que preveja a incidência da CSLL sobre o superávit dos planos de benefícios administrados pela EFPCs, o que afasta a sua incidência sob pena de lesão ao artigo 150, I, da Constituição Federal.
- (x) As EFPCs não podem ser equiparadas a instituições financeiras.
- (xi) A Lei nº 6.435/77 prevalece sobre a Lei nº 7.689/88 tendo em vista ser específica. Ainda, prevalece no presente caso a Lei Complementar nº 109/01 tendo em vista ser essa hierarquicamente superior às Leis nºs 7.689/88 e 8.212/91.
- (xii) Cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

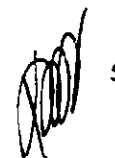
Por fim, os autos foram distribuídos a esta Relatora na sessão de dezembro de 2007.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

O Recurso Especial reúne todos os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação de regência e lhe foi dado seguimento em despacho de admissibilidade, pelo que dele conheço.



O presente caso versa sobre cobrança de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente sobre o superávit de entidade fechada de previdência complementar, tendo em vista que entendeu a Fiscalização haver ausência de recolhimento da contribuição nos anos de 2000 e 2001.

Contudo, faz-se necessário para a análise do presente caso traçar um panorama a respeito da criação e regulamentação das entidades fechadas de previdência complementar – EFPC.

As entidades de previdência complementar foram criadas com a publicação da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977. Posteriormente, a Constituição Federal de 1988 instituiu o regime de previdência privada complementar, *verbis*:

“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)



§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)"

Em decisão plenária, o Supremo Tribunal Federal afastou o caráter de assistência social às entidades de previdência complementar, restringindo a imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c', da Constituição Federal àquelas entidades na quais não haja o recolhimento do empregado ao fundo de previdência. Assim restou decidido pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 202.700/DF), *verbis*:

"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 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."

Nesse ponto é válido frisar que o julgamento do plenário do Supremo Tribunal Federal não diz respeito à legalidade da incidência da CSLL sobre rendimentos de EFPCs, mas sim sobre o enquadramento dessas como entidades de assistência social, o que foi afastado pela Corte Constitucional. Contudo, tal Acórdão não leva ao entendimento de que é constitucional e legal a incidência das contribuições sobre o superávit das EFPCs. Tratou-se lá exclusivamente de delimitar a imunidade prevista no artigo 150, VI, 'c' da Constituição Federal. Trata-se aqui da possibilidade de incidência da CSLL sobre o superávit das EFPCs.

De fato, as entidades de previdência complementar, por não possuírem caráter de assistência social, são contribuintes da Seguridade Social como qualquer outra empresa, entidade ou instituição. Sendo elas contribuintes, de acordo com o *caput* do artigo 195 da Constituição Federal, devem, em conjunto com toda a sociedade, financiar a seguridade social, de acordo com os parâmetros traçados em seus incisos, *verbis*:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Tendo em vista as disposições do artigo 195 da Constituição Federal, o legislador instituiu diversas contribuições, dentre as quais ganham destaque a Contribuição ao PIS, a COFINS e a CSLL, objeto do presente processo.

O artigo 1º da Lei nº 7.689/88 assim determina:

“Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.”

A Lei nº 7.689/88 adequa-se à norma veiculada na alínea “c” do inciso I do Artigo 195 da Constituição Federal, uma vez que possibilita o financiamento da seguridade social com a cobrança de contribuição incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas.

O legislador Constituinte, mesmo entendendo ser de vital importância o financiamento da seguridade social, delimitou a criação de tributos destinados a tal fim, restringindo as bases de cálculo sobre as quais poderão incidir.

Dessa maneira, a análise a ser efetuada no presente caso diz respeito à possibilidade da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os rendimentos auferidos pelas Entidades Fechadas de Previdência Complementar – EFPC, com base nas restrições impostas pelo artigo 195, I, ‘c’ da Constituição Federal.

O artigo 202 da Constituição Federal, já transcrito, foi regulamentado pela Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, que revogou a Lei nº 6.435/77 e tratou de todas as questões relativas à formação, manutenção e fiscalização das Entidades de Previdência Complementar.

As Entidades de Previdência Complementar, consoante dispõe o artigo 4º da Lei Complementar nº 109/01, podem ser “abertas” ou “fechadas”. Nesse sentido, as entidades abertas de previdência complementar são acessíveis a todos, indiscriminadamente.

De outra parte, as entidades fechadas de previdência complementar são destinadas a um grupo restrito de pessoas, v.g., empregados de determinada empresa, funcionários públicos, membros inscritos em entidades de classe, parlamentares etc. As EFPC’s, por sua vez, necessariamente, são organizadas sob a forma de fundações ou sociedades civis sem fins lucrativos.

Assim é a redação do artigo 31, §1º da Lei Complementar nº 109/01:

“Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:



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

Dessa maneira, as EFPCs estão legalmente impedidas de auferir lucros. O que ocorre em alguns casos é a formação de *superávit*, o qual consiste apenas na diferença entre o ingresso de recursos (advindos dos patrocinadores e dos participantes) e as despesas da entidade.

Leciona Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Para as entidades fechadas de previdência privada, a formação do resultado ocorre de forma bastante diferente, pois, apesar da contabilidade registrar as contribuições como receitas e os benefícios como despesas, esses valores anulados no demonstrativo dos resultados pelos cálculos atuariais e incorporados diretamente nas rubricas do patrimônio líquido como benefícios concedidos, benefícios a conceder e reservas a amortizar. O superávit de um fundo de previdência, ou seja, a receita que excede a despesa, trata-se apenas da remuneração dos capitais aplicados, ou seja, o superávit é o resultado dos rendimentos econômicos e financeiros dos capitais aplicados no ativo, menos a amortização da dívida, que são reservas matemáticas.

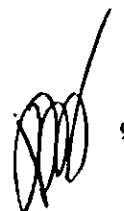
Poderíamos dizer, de um modo mais simples, que o balanço de um fundo de Previdência é constituído somente de contas ativa e passiva, não existindo, assim, resultados operacionais, receita líquida, lucro operacional, lucro líquido, lucro bruto, etc., pois os recursos do mês são canalizados para: pagamento dos benefícios já concedidos e aplicação em novos investimento, além de reinvestir os recursos já existentes.”

(Artigo “PIS/Cofins – Lei nº 9.718/98 – Entidades Fechadas de Previdência Privada - Revista Dialética de Direito Tributário nº 55, p.128-146)

Nota-se, pois, que lucro e superávit são conceitos totalmente distintos e não podem ser usados como sinônimos para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A interpretação incidente sobre a norma ora questionada não pode se pautar apenas em diferenças gramaticais, mas sim caminhar por outras esferas a fim de que se busque de maneira mais profunda o significado dos conceitos debatidos, retirando-lhes eventual vaguidade ou ambigüidade.

Pois bem. Sinteticamente, lucro e superávit consistem em diferenças apuradas entre ingresso de receitas ou outra espécie e despesas. Contudo, o lucro, objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é obtido com o objetivo de ser repassado aos sócios da pessoa jurídica e de ser repartido entre aqueles que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial. O superávit, por sua vez, consiste em resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não é repassado a ninguém, mas sim reinvestido na própria entidade, da maneira que determinar a legislação. O superávit não tem o caráter de disponibilidade, intrínseco ao lucro.

No caso das EFPCs, a Lei Complementar nº 109/01, em seu artigo 20, determina que o superávit deve ser aplicado em uma reserva de contingência, possibilitando, pois, o cumprimento de obrigações futuras. Assim dispõe o referido artigo:



Art. 20. O resultado superavitário dos planos de benefícios das entidades fechadas, ao final do exercício, satisfeitas as exigências regulamentares relativas aos mencionados planos, será destinado à constituição de reserva de contingência, para garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas matemáticas.

§ 1º Constituída a reserva de contingência, com os valores excedentes será constituída reserva especial para revisão do plano de benefícios.

§ 2º A não utilização da reserva especial por três exercícios consecutivos determinará a revisão obrigatória do plano de benefícios da entidade.

§ 3º Se a revisão do plano de benefícios implicar redução de contribuições, deverá ser levada em consideração a proporção existente entre as contribuições dos patrocinadores e dos participantes, inclusive dos assistidos.

Dessa maneira, analisando-se o objetivo com o qual são alcançados e o destino de cada um, superávit e lucro não podem, em hipótese alguma, serem equiparados. O legislador manteve a coerência, não utilizando em nenhum momento os termos como sinônimos, não sendo possível, de acordo com o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, buscar a equiparação entre os conceitos de lucro e superávit.

O fato de as EFPCs figurarem no rol do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91 não possibilita a cobrança da CSLL. Isto porque, sem dúvida, as EFPC's são contribuintes da seguridade social, inclusive com contribuição adicional sobre as bases de cálculo previstas nos incisos I e III do mesmo artigo, bases estas que não se confundem com o lucro.

É bem verdade que o § 1º do artigo 22 estabelece a contribuição adicional sobre as remunerações, "além das contribuições referidas neste artigo e no artigo 23 (...)". Também é fato que o referido artigo 23 trata da Contribuição Social sobre o Lucro.

Ocorre que, enquanto o § 1º do artigo 22 menciona situação específica da contribuição adicional para as instituições e entidades que enumera, o artigo 23 do mesmo texto legal é genérico como o *caput* do artigo 22, ambos da Lei nº 8.212/91. O que vale dizer, ao estabelecer sobre a contribuição adicional, a norma veiculada no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 apenas deixa claro, também, que o adicional lá previsto não excepciona a incidência da CSLL prevista genericamente e que incide nas instituições como bancos comerciais, bancos de investimentos, entre outras enumeradas no seu texto, mas, de forma alguma, prevê expressa e especificamente a incidência da CSLL para as entidades de previdência privada.

Nesse sentido também é o voto da Conselheira Sandra Faroni (Acórdão nº 101-93.942), de 17.09.02, cujo trecho abaixo transcrevo para tratar do disposto na Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96:

"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”.

O mesmo brilhante voto lembra, ainda, que existe ato normativo não superado e não revogado por legislação superveniente (Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90), declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.

Não se trata, portanto, de declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade na lei, ao contrário, procura-se interpretar o disposto na Lei 8.212/91 e na Lei 7.689/88, nas Emendas Constitucionais citadas, no artigo 195 da Constituição Federal de 1988 e nas demais normas, em harmonia.

Entendo que nem poderia ser de outra forma a interpretação, sob pena de negar vigência à norma veiculada no artigo 15 da Lei nº 9.532/97, a qual não foi revogada.

A respeito da não incidência da CSLL sobre o superávit das EFPCs, o artigo 69 da Lei Complementar nº 109/88 e o artigo 15 da Lei 9.532/97 determinam a isenção do superávit das EFPCs em relação à CSLL. Tal premissa é até redundante, pois se trata, *in casu*, de não incidência da CSLL por inexistência de base imponible. Assim é a redação dos referidos dispositivos legais:

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

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

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Frise-se que a não incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o superávit das EFPCs não impede que seja cumprido o objetivo do artigo 195 da Constituição Federal, tendo em vista que com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não se esgotam todas as possibilidades de financiamento da seguridade social, *ex vi* do disposto no artigo 22 da Lei 8.212/91.



11

De mais a mais, a incidência da CSLL no presente caso se faz impossível tendo em vista que as EFPC's não possuem receita, mas apenas administram receitas de propriedade dos patrocinadores e dos participantes.

Sobre o conceito de receita, José Antônio Minatel reconhece uma série de atributos imprescindíveis para sua configuração, sendo eles:

"a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;

b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade empresarial;

c) causa do ingresso: contraprestação, em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos pela remuneração de investimentos;

d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;

e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração."

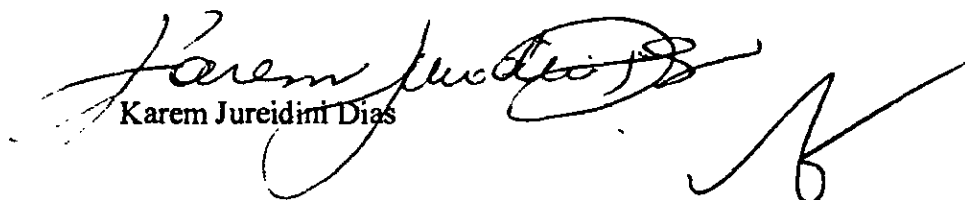
As entidades fechadas de previdência complementar, de modo geral, têm por escopo a administração e execução de planos de benefícios de natureza previdenciária, exclusivamente, sendo-lhes vedada a prestação de quaisquer serviços que não estejam no âmbito do seu objeto social (artigo 2º da Lei Complementar nº 109/2001). Nesse sentido, recebem as contribuições de patrocinadores e participantes e administram tais recursos de maneira a possibilitar o melhor alcance dos objetivos da entidade, cujo fim será a manutenção da previdência privada dos participantes. Dessa maneira, não há que se falar em disponibilidade dos recursos.

Ainda, o ingresso de recursos não se dá pelo desenvolvimento de uma atividade empresarial, mas sim pela vontade de participantes em poupar capital destinado à formação futura de previdência complementar.

Por esses dois motivos nota-se que os recursos que ingressam na conta corrente das EFPC's e que por elas são administrados não se caracterizam como receita. Não havendo receita, não há a possibilidade de formação de lucro, base de cálculo para a incidência da CSLL. Assim sendo, não se configura a base de cálculo prevista no artigo 195, I, 'c', da Constituição Federal e disciplinada no artigo 1º da Lei nº 7.689/88, tendo em vista não haver a contabilização de lucro passível de tributação, mas sim de superávit.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Sala das Sessões, em 14 de outubro de 2008


Karem Jureidini Dias