



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.007203/2003-49  
Recurso nº. : 138.019  
Matéria: : CSLL- Anos-calendário 1997 a 2001  
Recorrente : GEAP- Fundação de Seguridade Social  
Recorrida : 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília  
Sessão de : 12 de maio de 2004  
Acórdão nº. : 101-94.557

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 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. O superávit técnico, apurado pelas instituições fechadas de previdência privada 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 fechadas 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por GEAP- Fundação de Seguridade Social

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

  
SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 2.1 JUN 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.



Recurso n.º : 138.019  
Recorrente: GEAP – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL

## RELATÓRIO

Contra GEAP - Fundação de Seguridade Social foi lavrado auto de infração para exigência de crédito tributário referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido correspondente a períodos dos anos-calendário de 1997 a 2001, compreendendo, além do imposto, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

O lançamento decorreu de falta de recolhimento da CSLL.

A contribuinte impugna (fls. 1.557 a 1.575) o auto de infração constante do presente processo, alegando, em síntese, que:

As EFPP não apuram lucro ou prejuízo, mas superávit ou déficit; em havendo superávit, nunca terão sua disponibilidade, visto que tal numerário possui destinação específica a reservas técnicas que, se não utilizadas, determinarão a revisão do plano de benefícios, diminuindo as contribuições dos patrocinadores e participantes. E, exatamente por não perseguirem nem auferirem lucro, as entidades fechadas de previdência complementar não devem sofrer a incidência da contribuição social sobre o lucro, pois não há a conformação do fato gerador da imposição tributária em comento, que existiria apenas se estas entidades obtivessem resultados positivos quando atuassem como entidades abertas, despidas de suas características peculiares.

A expressão lucro, contida na alínea "c" do inciso I do art. 195 da CF/88, deve ser interpretada restritivamente, ou seja, nos moldes delineados pela legislação comercial. A Fiscalização estendeu ilegitimamente tal conceito, para que alcançasse o superávit apurado pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada. A própria Receita Federal, nos termos do Ato Declaratório CST nº 17, de novembro/1990, declara que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos.

A rigor, inexistente mesmo, por empecilho legal, possibilidade formal e material de as entidades fechadas de previdência gerarem renda - no sentido de lucro. Embora o parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8.212/91 faça menção expressa às EFPP, vem esse dispositivo regulamentar a cobrança de contribuições devidas ao INSS, incidentes sobre folhas de salários e remuneração de diretores, por esse motivo a hipótese da Emenda nº 1/94 só pode ocorrer quando se tratar de entidade que aufera lucro. O Conselho de Contribuintes refutou a interpretação extensiva procedida pelo Fisco.

O Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme Acórdãos já prolatados, dá guarida à pretensão da contribuinte de que, nas atividades da impugnante, não há lucro tributável, não há disponibilidade econômica e não há capacidade econômica.

Protesta, com base no princípio da isonomia, por exercer a opção pelo pagamento da CSLL sobre base de cálculo estimada, conforme art. 35 da Lei 8.981/95.

Os créditos referentes ao ano-calendário de 1997 estão extintos pela decadência (art. 173, I do CTN).

A exigência fiscal está eivada de profunda injustiça e ilegalidade, vulnerando dispositivos legais e constitucionais a que se submetem as entidades fechadas de previdência complementar, especialmente o disposto no art. 195 da CF, art. 110 do CTN, art. 2º da Lei 7.689/88, art. 13, inciso I da Lei 9.349/95 e nos arts. 20, 21, 31, parágrafo 1º, todos da Lei Complementar 109/2001.

Protesta por provar o alegado por documentos que anexa, e se necessário for, por juntada de outros documentos, por produção de prova pericial e todos os demais meios de prova em direito admitidos.

O órgão julgador de primeira instância manteve integralmente a exigência, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 31/03/1997 a 31/12/2001

Ementa: Decadência

O crédito tributário relativo a 1997 não decai antes de dezembro/2003, pois, no caso, o lançamento de ofício rege-se pelo art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

JE

GA

Além disso, o prazo decadencial das contribuições sociais é de dez anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ser constituído. Arguição rejeitada.

#### Base de Cálculo por Estimativa

O pagamento da contribuição social e do imposto de renda com base na estimativa é uma faculdade do contribuinte cuja opção tem forma e prazo certos para ser efetuada.

Verificada a falta de pagamento da contribuição por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá a contribuição devida com base no resultado apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido (arts. 14 e 16 da IN SRF 93/1997).

#### Falta de Recolhimento

Constatada falta de recolhimento da contribuição em períodos alcançados pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força da lei.

#### Entidades de Previdência Privada Abertas e Fechadas

Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, e das Emendas Constitucionais nº 10, de 4 de março de 1996, 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 abertas e fechadas**, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88, 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.

#### Exclusões da Base de Cálculo

As exclusões da base de cálculo autorizadas pela legislação se referem somente à provisão para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário e às provisões técnicas (reservas matemática e de contingência).

#### Pedido de Diligência e/ou Perícia

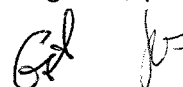
Apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de solicitar a realização de diligência e/ou perícia compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou não comprovada sua necessidade.

#### Ilegalidade e/ou Inconstitucionalidade

A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

#### Lançamento procedente

Inconformada, a entidade recorre a este Conselho. Inicialmente, esclarece que o julgamento do STF no RE nº 202.700-6 aniquilou em definitivo toda pretensão à imunidade das entidades de previdência privada fechadas que recebem contribuições dos participantes. Entretanto, tal precedente não corporifica o entendimento derradeiro da Suprema Corte acerca da sujeição dos fundos de pensão a todo e qualquer tributo do sistema tributário nacional. Em seguida, passa



expor as razões pelas quais entende que a decisão recorrida deva ser reformada, articulados sob os seguintes títulos:

- **As entidades fechadas de previdência privada são proibidas por lei de perseguir lucros.**

As entidades fechadas de previdência privada são proibidas por lei de perseguir lucros. Por essa razão, submetem-se a regime contábil particular, em que, evidentemente, não se cogita de lucro ou prejuízo, mas sim de *superávits* (não distribuíveis e necessariamente reversíveis à melhoria dos planos de benefícios ou à redução das contribuições da patrocinadora e dos beneficiários) e *déficits* (que têm que ser imediatamente e solidariamente equacionados por uma e outros, a bem da sobrevivência da entidade).

- **O peculiar sistema contábil dos fundos de pensão fechados.**

A diferença entre os regimes contábeis das empresas com finalidade de lucro e os fundos de pensão fechados é explicitada em parecer de Sergio Luiz Machado, publicado pela ABRAPP, do qual consta : “ *Para as entidades fechadas de previdência privada, a formação do resultado ocorre de uma forma bastante diferente, pois apesar de a contabilidade registrar as contribuições como receitas e os benefícios como despesas, esses valores são anulados no demonstrativo de 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 de 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 as reservas matemáticas. Poderíamos dizer, de um modo simplista , que o balanço de um Fundo de Previdência é constituído somente de contas ativa e passiva, não existindo, assim, resultados operacionais, receita operacional, receita líquida, lucro operacional, lucro líquido, lucro bruto, etc., pois os recursos líquidos do mês são canalizados para : pagamento de benefícios já concedidos e aplicações em novos investimentos, além de reinvestir os recursos já existentes” . Portanto, dos pontos de vista contábil e jurídico, *superávit* e *déficit* de nenhuma forma equivalem a lucro e prejuízo, constituindo, tal equiparação, verdadeira ficção, que apenas a lei poderia instituir ( e, no caso, lei complementar, pois se estaria instituindo contribuição nova,*

*Ed* *10*

sobre realidade que não é lucro). Em resumo, nos fundos fechados, todas as contribuições dos segurados, dos patrocinadores, bem como as receitas derivadas da aplicação desses recursos em imóveis, participações acionárias, etc. são direcionados a duas finalidades: constituição de provisões e reservas e pagamento de benefícios. Não há lucro, não há disponibilidade econômica, não há capacidade econômica.

- **Inexistência de lei instituidora: a Lei n.º 7.689/88, único substrato normativo da CSLL, é inaplicável às entidades de previdência fechada.**

A Lei n.º 7.689/88 faz incidir a contribuição sobre o resultado apurado com observância da lei comercial, mas a lei comercial não rege, nem pode reger, as entidades de previdência privada fechada. Essa conclusão não se altera diante da referência feita ao art. 13, I, da Lei 9.249/95, que reafirma que a base de cálculo é o lucro líquido. Tampouco pelas Emendas Constitucionais ECR n.º 1/94 e EC n.º 10/96 e EC n.º 17/97. A majoração de alíquota da CSLL, a que se refere o art. 72 do ADCT, só atinge quem já era contribuinte. Interpretação diversa importa assumir que os fundos de pensão são instituições financeiras reguladas pela Lei n.º 4.595, o que é rematado absurdo, eis que sua natureza não financeira e não lucrativa decorre de lei. .

- **O Ato Declaratório Normativo CST 17/90**

Nem a própria Secretaria da Receita Federal, apesar das autuações praticadas, entende que a CSLL é devida sobre os superávits dos fundos de pensão, como demonstra o Ato Declaratório Normativo CST n.º 17/90.

- **Precedentes do Conselho de Contribuintes sobre a matéria**

É inconteste o direito subjetivo da Recorrente à não incidência da CSLL sobre seus superávits, em face dos precedentes do Conselho de Contribuintes, conforme ementas que transcreve.

- **Sucessivamente: Critérios de cálculo que não foram considerados no lançamento.**

- A condenação injusta da Recorrente, uma entidade fechada de previdência privada sem fins lucrativos, a uma situação mais onerosa que a de bancos e instituições lucrativas. O direito de optar pelo lucro real anual e de apresentar balancetes de suspensão e redução. Se os resultados da Recorrente se ajustassem aos conceitos da legislação

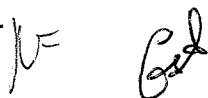
*Grd* *JF*

comercial, teria ela exercido a opção a que se refere o art. 35 da Lei n.º 8.981/95, que lhe permitiria compensar integralmente os resultados negativos dentro do mesmo ano calendário. Se só agora a Recorrente está sendo equiparada a contribuinte, este é o momento oportuno para exercer a opção. O fato de não ter efetuado qualquer pagamento durante o ano calendário a título de contribuição por estimativa não invalida sua opção pelo lucro real anual, primeiro, porque na declaração de ajuste os valores são informados pelos valores devidos, independentemente de terem sido recolhidos, segundo, porque a lei prevê a multa isolada para a falta de recolhimento da estimativa.

- o A não compensação integral dos déficits acumulados com os superávits (ilegalmente equiparados a lucros), em contraste com a jurisprudência do Conselho de Contribuinte. Se a dedução dos prejuízos, inclusive de forma a absorver a integralidade do lucro, é um direito que vem sendo reconhecido a bancos e empresas comerciais, é inconcebível que a Administração queira cobrar contribuição sobre o lucro de entidade que não apura lucro, sem sequer permitir a dedução integral de seus déficits.

Requer o provimento integral do recurso, ou, se absurdamente se entender de cobrar a contribuição social de quem não gera lucro, requer o provimento parcial para refazer-se o cálculo do tributo devido, levando em consideração os seguintes critérios: (a) ajuste da base de cálculo em razão das impropriedades cometidas pela fiscalização; (b) tributação segundo o lucro real anual; (c) apuração dos valores estimados segundo as regras previstas no art. 35 da Lei 8.981/95, ou seja, pelos balanços ou balancetes de suspensão ou redução e (d) compensação das bases negativas.

É o relatório.

Two handwritten signatures in black ink, one appearing to be 'N' and the other 'Gad'.

## VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque, segundo informado às fls 1686, foi apresentado arrolamento de bens integrantes do ativo permanente . Dele conheço .

O presente litígio circunscreve-se a determinar se as entidades fechadas de previdência social sujeitam-se à contribuição social sobre o lucro líquido instituída pela Lei 7.689/88.

Este Conselho já se manifestou sobre a matéria, conforme acórdãos cujas ementas vão a seguir transcritas, todos decididos por unanimidade de votos:

- Acórdãos 101-93.942, de 17/09/2002, 101-93.946, ambos por mim relatados, e Acórdão 101-94.017, de 06/11/2002, Relator, Paulo Roberto Cortez:

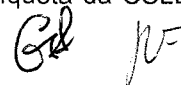
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO –INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas 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 fechadas 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 fechadas 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.

Recurso provido.

Acórdão 107-06.703, de 10 de julho de 2002, Relator Luiz Martins Valero

CSLL- Base de Cálculo- A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, não alcança o superávit técnico obtido pelas entidades de previdência privada fechadas. Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa.

CSLL- Alterações de Alíquotas- As alterações de alíquota da CSLL,



ultimadas pelas Leis n.ºs 8.114/90 e 8.212/91 e pela Emenda Constitucional de revisão n.º 1/94, bem assim pelas Emendas Constitucionais n.ºs 10/96 e 17/97 somente se aplicaram às entidades por elas referidas, que já eram contribuintes da CSLL

Nos voto condutores dos acórdãos de que fui relatora, assim considerei:

“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 a pessoa física, auferirem receita, tenham faturamento ou auferirem lucro.

A Lei n.º 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 n.º 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 n.º 7.689/99.

Até 29 de maio de 2001, quando foi editada a Lei Complementar n.º 109, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei n.º 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 n.º 109/2001. A mesma Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 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 auferiram 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 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 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 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.

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).

Como registrado pelo ilustre Conselheiro Luiz Martins Valero, no voto condutor do Acórdão 107-06.703, para que se admitisse ajustar o superávit encontrando seu equivalente a resultado comercial (lucro), imprescindível que o fisco descaracterizasse a entidade como sem fins lucrativos, o que não foi feito.

Pelas razões declinadas, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 12 de maio de 2004



SANDRA MARIA FARONI

