



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.007909/2001-49  
Recurso nº. : 131.917  
Matéria : CSLL - Exs: 1997 a 2001  
Recorrente : FUNDAÇÃO DOS ECONOMIÁRIOS FEDERAIS - FUNCEF  
Recorrida : 4ª TURMA – DRJ/BRASÍLIA - DF  
Sessão de : 06 de novembro de 2002  
Acórdão nº. : 101-94.017

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FUNDAÇÃO DOS ECONOMIÁRIOS FEDERAIS – FUNCEF.

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.

  
EDISON PEREIRA RODRIGUES  
PRESIDENTE

PROCESSO Nº. : 10166.007909/2001-49  
ACÓRDÃO Nº. : 101-94.017

2



PAULO ROBERTO CORTEZ  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, SANDRA MARIA FARONI, RUBENS MALTA DE SOUZA CAMPOS FILHO (Suplente Convocado), CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

RECURSO Nº. : 131.917  
RECORRENTE : FUNDAÇÃO DOS ECONOMIÁRIOS FEDERAIS - FUNCEF

## RELATÓRIO

FUNDAÇÃO DOS ECONOMIÁRIOS FEDERAIS - FUNCEF, já qualificada nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 543/566, do Acórdão nº 00.116, prolatado em 16/10/01 (fls. 529/539), pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fls. 449.

Consta da Descrição dos Fatos a falta de recolhimento da citada contribuição.

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 478/511.

A 4ª Turma da DRJ/Brasília decidiu pela manutenção integral do lançamento, nos termos do acórdão recorrido, cuja ementa tem a seguinte redação:

*“CSLL*

*Período de apuração: 31/01/96 a 30/09/2000*

*FALTA DE RECOLHIMENTO*

*Constatada falta de recolhimento da contribuição no período alcançado pelo auto de infração, é de se manter o lançamento, por força de lei.*

*ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA ABERTAS E FECHADAS.*

*Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 01/03/94, e das Emendas Constitucionais nº 10, de 04/03/96, o legislador ao exercer o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, 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.*

#### **IMUNIDADE**

*Reconhecida a natureza de contribuição social da CSLL, perde o sentido discutir-se a imunidade do art. 150, IV, "c" da Constituição Federal, porque restrita aos tributos, cujas espécies estão limitadas a impostos, taxas e contribuições de melhoria. A imunidade insculpida no § 7º do art. 195 da CF diz respeito às entidades beneficentes de assistência social, que não é o caso das entidades elencadas no art. 22, § 1º da Lei nº 8.212/91.*

#### **BASE DE CÁLCULO NEGATIVA**

*A compensação da base de cálculo negativa da contribuição social está limitada a 30% do lucro líquido ajustado.*

#### **OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO COM BASE NA APURAÇÃO ANUAL DO RESULTADO**

*A opção pela tributação com base na apuração anual de resultado somente poderá ser feita quando a contribuinte efetua, no curso do ano-calendário, pagamentos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, com base nas regras previstas para estimativa ou se utiliza da faculdade de suspender ou reduzir o valor dos pagamentos mensais, mediante a elaboração de balanços ou balancetes, levantados com observância das leis comerciais e fiscais.*

#### **ALÍQUOTA APLICÁVEL**

*A Emenda Constitucional nº 10, de 04/03/96, determina expressamente que a alíquota aplicável, passa a ser de 30% no período de 01/01/96 a 30/06/97, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei 7689/88. Além disso, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, competindo ao STF apreciar argüição de descumprimento de preceito fundamental da Constituição.*

#### **INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI**

*Às contribuições sociais, não sendo impostos, não se exige que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes sejam estabelecidos por lei complementar. De qualquer forma, argüição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites da sua competência o julgamento da matéria.*

#### **LANÇAMENTO PROCEDENTE"**



Ciente da decisão de primeira instância em 10/06/02 (fls. 542), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário em 09/07/02 (protocolo às fls. 543), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que as características marcantes e diferenciais das entidades fechadas de previdência privada, segundo a legislação aplicável são as seguintes: 1) não obtêm lucros, nem podem obter, por expressa disposição legal; 2) organizam-se como fundações ou sociedades civis, sem fins lucrativos, ao contrário das entidades abertas de previdência privada, empresas mercantis que almejam lucros, apropriáveis pelos titulares de suas ações, e que devem corporificar-se sempre como sociedades anônimas; 3) enquanto os fundos de pensão fechados são regulados e fiscalizados pelo Ministério da Previdência e da Assistência Social, por intermédio da Secretaria de Previdência Complementar, as entidades de previdência abertas, que visam ao lucro (seguradoras), sujeitam-se à regulação e fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); 4) sendo proibidos de gerar lucros, os fundos de pensão fechados seguem os planos contábeis e as normas impostas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, enquanto as entidades abertas, lucrativas, seguem os planos contábeis e as normas comerciais aplicáveis às sociedades seguradoras em geral;
- b) que a natureza peculiar dos fundos de pensão afasta totalmente o regime das leis mercantis e financeiras, aplicáveis às entidades de fins lucrativos (abertas). A Lei Complementar 109/2001, deixa claramente definido, em seu art. 73, que as entidades abertas serão reguladas também, no que couber, pela legislação aplicável às sociedades seguradoras;
- c) que, por estarem legalmente proibidas de ter lucro, as entidades fechadas de previdência complementar submetem-se a regime contábil particular, em que evidentemente não se cogita de lucros ou prejuízos, mas sim de superávits e déficits;
- d) que as leis de regência sempre caracterizaram e continuam a caracterizar as pessoas jurídicas da categoria da recorrente como entidades de previdência juridicamente impedidas de gerar lucros. Superávits – se houver – serão absorvidos pelos benefícios ou serão reduzidas as contribuições dos participantes;
- e) que, do ponto de vista contábil e jurídico, superávit e déficit não se equivalem a lucro e prejuízo. Tal equiparação constituiria verdadeira ficção, que apenas a lei tributária complementar poderia fazer;
- f) que a Lei nº 7.689/88, faz incidir a contribuição sobre o resultado do período-base, apurado com observância da lei comercial. Mas, por proibição da Lei Complementar nº 109/2001, a lei comercial não rege, nem pode reger, as entidades fechadas de



previdência privada, que são proibidas de gerar lucros ou de assumir a forma de sociedades mercantis;

- g) que, entre as pessoas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 8212/91, que cuida das contribuições sociais sobre a folha de pagamento, figuram as instituições contribuintes da contribuição social;
- h) que a majoração da alíquota da CSLL só atinge quem já era contribuinte da mesma, e interpretação diversa importa em assumir que os fundos de pensão são instituições financeiras reguladas pela Lei nº 4.595/64, o que é absurdo, eis que a sua natureza não-financeira (e não lucrativa) decorre da lei, e que a sua lei de regência é a Lei Complementar nº 109/2001, e no passado, a Lei nº 6.435/77;
- i) que não exerceu qualquer opção quanto às modalidades de pagamento para cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda ou da contribuição social. Nem poderia exercê-las uma vez que os resultados obtidos na exploração de suas atividades operacionais não configuram renda nos moldes definidos no art. 43 do CTN, nem se assemelham à figura de resultado do exercício a que se refere a Lei 6.404/76;

Às fls. 587, o despacho da DRF em Brasília - DF, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o Relatório.



## VOTO

Conselheiro PAULO ROBERTO CORTEZ , Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Como visto do relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, a título de contribuição social sobre o lucro líquido levado a efeito contra a Fundação, ora recorrente.

A recorrente trata-se de Entidade Fechada de Previdência Privada (EFPP), consoante o item 1.1.1 de seu Estatuto, aprovado pela Portaria do Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) nº 1.624, de 04/06/79, com a redação dada pelas alterações estatutárias aprovadas pela Portaria nº 488 – MPAS, de 05/08/98. Como tal, é regida pelas disposições da Lei nº 6.435, de 15/07/77, a qual dispõe:

*“Art. 1º. Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objetivo instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, **de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social**, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.*

*Parágrafo único. Para os efeitos desta Lei, considera-se participante o associado, segurado ou beneficiário incluído nos planos a que se refere este artigo.*

*Art. 2º. A constituição, organização e funcionamento de entidades de previdência privada dependem de prévia autorização do Governo Federal, ficando subordinadas às disposições da presente Lei.*

*(...)*

*Art. 4º. Para os efeitos da presente Lei, as entidades de previdência privada são classificadas:*

*I – De acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios em:*

*a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de*



*empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;*

*b) abertas, as demais.*

*II – De acordo com seus objetivos, em:*

*a) entidades de fins lucrativos;*

*b) entidades sem fins lucrativos.*

**§ 1º. As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.**

(...)

*Art. 5º. As entidades de previdência privada serão organizadas como:*

*I – sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;*

***II – sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos.***

(...)

*Art. 34. 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. 39. As entidades fechadas terão 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.*

(...)

**§ 3º. As entidades fechadas são consideradas de assistência social, para os efeitos da letra “c” do item II do artigo 19 da Constituição”.**

Como se depreende do instrumento legal acima, as referidas entidades têm fins previdenciários, assistenciais e não lucrativos, cuja função é a prestação assegurada pelo sistema oficial de previdência social aos participantes.

As principais características dessas entidades, segundo define a própria Lei nº 6.435, são no sentido de que não obtêm lucros, nem podem obter; devem organizarem-se em fundações ou sociedades civis, sem fins lucrativos, de



forma diferenciada das empresas de previdência privada abertas, as quais almejam lucros.

Cabível de nota as observações abaixo, constantes do auto de infração:

*“Por seu turno, as receitas das EFPPs que integram a base de cálculo da contribuição social são decorrentes das contribuições recebidas da patrocinadora e dos participantes, bem como das receitas oriundas de outras operações com as quais a entidade pode contar para cobrir seus custos e despesas e gerar seu resultado (ou superávit) e formar seus fundos de reservas.”*

De se notar que os conceitos de superávit e de lucro são nitidamente distintos, pois o primeiro refere-se a simples diferença entre as receitas e as 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 o reconhecimento do resultado, sendo suficiente para tanto o simples controle de caixa. Enquanto que 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 de ganhos e possuem regras próprias para a sua realização.

O Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE/202700 em 08.11.2001, decidiu que as entidades de previdência privada fechadas não estão abrigadas pela imunidade constitucional, conforme abaixo:

**“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 ínsito 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.”*

Neste diapasão, o entendimento da fiscalização fundamenta-se que a contribuição social sobre o lucro é devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 (bancos comerciais, bancos de investimento, de desenvolvimento, cooperativas de crédito, entidades de previdência privada abertas e fechadas etc.), sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ou o valor da receita bruta.

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, passou a tratar 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.



Não obstante, a revogação das isenções acima exposta, somente 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.

O ponto fulcral da questão refere-se à incidência ou não da contribuição social sobre o lucro sobre as entidades fechadas de previdência privada, ou seja, o superávit apurado por essas entidades pode ser tratado como lucro que é a base de incidência da contribuição social?

Esta Câmara já se pronunciou sobre a matéria, conforme o Acórdão nº 101-93.942, de 17/09/2002, Relatora a Conselheira Sandra Faroni, cujo voto condutor extrai-se os seguintes ensinamentos:

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

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



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

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

*De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 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 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 atuante 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 auferam lucro.”*

Também a egrégia Sétima Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão de 10/07/2002, relator o Conselheiro Luiz Martins Valero, por unanimidade decidiu pela não tributação dessas entidades, nos termos do Acórdão nº 107-06.703, assim ementado:

*“CSLL - BASE DE CÁLCULO – A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei n.º 7.689/88 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 resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa.*

*CSLL - ALTERAÇÕES DE ALÍQUOTAS - As alterações de alíquotas da CSLL, ultimadas pelas Leis nºs 8.114/90 e 8.212/91 e pela Emenda Constitucional de Revisão nº 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.”*

É preciso que a situação hipotética, traçada pela lei que marca o exercício pela pessoa política da competência tributária, se realize de fato.

Vale dizer, o fato que se pretende eleger como nascedouro da obrigação tributária há que estar previsto na hipótese legal de incidência.

No caso em exame, dispõe o art. 195 da Constituição Federal de 1988:

Redação vigente a partir de 16.12.98 (EC 20/98)

*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:*

- 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;*
- b) a receita ou o faturamento;*
- c) o lucro;*

*Redação original da CF/88*

*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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*II - dos trabalhadores;*

*III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

Usando da competência constitucionalmente outorgada, a Lei n.º 7.689/99, assim dispôs:

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

*Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*

*§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:*

*a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;*

*(...)*

*c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:*

*(...)”*

Vê-se que o elemento material do fato gerador eleito pela regra matriz de incidência é o lucro. A medida legal de grandeza (base de cálculo da incidência) foi definida pela lei como sendo o valor do resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.

Se a Lei não deu definição própria para a palavra lucro, é lícito concluir que o termo foi tomado na sua acepção clássica no âmbito comercial. Lucro é assim definido pelo Dicionário Aurélio:

Lucro [Do lat. *lucru*, por via erudita.] S. m. 1. Ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer: lucros da terra; lucros intelectuais e morais; Sabe viver: obtém lucros enormes em tudo quanto faz. 2. P. ext. Vantagem, proveito, interesse, ganho, utilidade. 3. Econ. Rendimento do capital investido em atividade produtiva. 4. Cont. Diferença entre as receitas e as



despesas de uma empresa. Lucro bruto. Econ. 1. Diferença entre a receita de vendas de uma empresa e o custo de seu processo de fabricação ou prestação de serviços. Lucro cessante. Jur. 1. Lucro que razoavelmente se deixou de auferir. [Cf. dano emergente.] Lucro líquido. Econ. 1. Diferença entre a receita de vendas de uma empresa e suas despesas totais. Lucro não-operacional. Econ. 1. Aquele derivado de atividades da empresa fora de seu ramo. Lucro operacional. Econ. 1. Aquele derivado das operações da empresa em seu ramo normal de atividade.

A consideração do lucro como o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, constante da letra "c" do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, só faz confirmar esta interpretação.

Acentua a não incidência da CSLL, sobre o superávit das entidades de previdência privada, o disposto no art. 4º da Lei nº 6.435/77, que regulava estas entidades até o advento da Lei Complementar nº 109/2001, cujo § 1º do art. 31 repetiu esta regra:

*“Art. 4º Para os efeitos da presente Lei, as entidades de previdência privada são classificadas:*

*I - de acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios, em:*

*a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;*

*b) abertas, as demais.*

*II - de acordo com seus objetivos, em:*

*a) entidades de fins lucrativos;*

*b) entidades sem fins lucrativos.*

*§ 1º As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.”*

O fisco não descaracterizou a entidade como sem fins lucrativos, única hipótese em que se poderia admitir o ajuste na diferença entre a receita e despesa (superávit), inclusive a correção monetária do balanço, quando obrigatória, para encontrar seu equivalente a resultado comercial (lucro). Nesse caso, o procedimento da fiscalização deve ser precedido das determinações estabelecidas

pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/96, quais sejam, suspensão da imunidade ou da isenção, um dos raros casos em que se admite o contraditório na fase procedimental.

Neste sentido este colegiado já se posicionou, confira:

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-13.709 em 22.01.2002. publicado no DOU de 17.05.2002; e

1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-93.576 em 22.08.2001, publicado no DOU de 31.10.2001.

Em casos análogos, onde se discutia a incidência da contribuição social sobre o resultado do ato cooperativo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, marca assim sua posição:

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-03.277 em 20.03.2001:

*“COOPERATIVA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO- As sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas, resultado obtido através de atos cooperados não são considerados lucro. Ante a inexistência de lucros, não deverá ser cobrada a contribuição Social sobre o Lucro, pela inexistência da sua base de cálculo.”*

Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma / ACÓRDÃO CSRF/01-02.892 em 14.03.2000:

*“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. SOBRAS LÍQUIDAS. FALTA DE DISTINÇÃO ENTRE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS - As sobras líquidas nas operações realizadas entre as sociedades cooperativas e seus associados não integram a base de cálculo da contribuição social e, se o lançamento não identificou a realização de atos não cooperados, impossível prestigiar o lançamento inaugural.”*



Então, qual seria o sentido da Medida Provisória nº 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/02, publicada no DOU de 24.04.2002, que assim dispõe:

*“Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.”*

Óbvio que este dispositivo só poderia isentar quem era tributado, sob pena de se verificar aquilo que escreveu o Professor Roque Antonio Carrazza<sup>1</sup>:  
*“(…) não há como nem por que isentar uma situação de não incidência. Venia concessa, tomando por empréstimo a sabedoria popular, é o mesmo que "chover no molhado”.*

Ora, se tais entidades não são alcançadas pela norma de incidência da CSLL por não apurarem lucro – elas não podem ter finalidade lucrativa – torna-se imperativo concluir que a Medida Provisória nº 16/2002 tem efeito meramente didático, posto que, sem o rigor técnico exigido, apenas confirma a impossibilidade da tributação das entidades sem fins lucrativos, que atendam os requisitos estabelecidos em lei. Vale dizer, agora, no campo da Contribuição Social sobre o Lucro, de maneira formal, tem-se definido o mesmo regime jurídico aplicado ao Imposto de Renda, no tocante às entidades sem finalidade lucrativa.

Só podemos entender a disposição da referida Medida Provisória como tendente a dissipar interpretações equivocadas que poderiam advir da "revogação da isenção" explicitada na Lei n.º 9.532/97.

Se esta não fosse a interpretação, chegaríamos ao absurdo de permitir, doravante, o benefício da isenção a uma entidade que não perfaz os requisitos da lei, ou seja, que tenha finalidade lucrativa.

Resta analisar o pilar utilizado pelo fisco para sustentar a exigência



<sup>1</sup> CARRAZA, Roque Antonio - Curso de Direito Constitucional, São Paulo - Editora Malheiros, 17ª Edição.

O Parecer Normativo COSIT nº 1/93 permite-nos traçar o seguinte histórico:

Até a data da publicação da Lei nº 8.212/91, em 25/07/91, vigia a Lei nº 8.114, de 12/12/90, que, em seu artigo 11, fixava, verbis:

*"Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.426, de 07 de abril de 1988, pagarão a contribuição prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, à alíquota de quinze por cento."*

O referido art. 1º, caput, do Decreto-lei nº 2.426/88, por seu turno, dispunha:

*"Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, período-base de 1988, o adicional de que trata o art. 25. da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, será de quinze por cento para os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de créditos imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil."*

Confrontando-se o elenco de instituições acima transcrito com a relação que consta do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, constata-se que nesta foram incluídas, além das cooperativas de crédito, as empresas de seguros privados e de capitalização, os agentes autônomos de seguros privados e de crédito e as entidades de previdência privada abertas e fechadas, estas então sujeitas à fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

Com o advento da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, as mencionadas instituições, por força do art. 11, caput e parágrafo único, e observado o disposto no art. 13, quanto à produção de seus efeitos, tiveram a alíquota da CSLL majorada para 23% (vinte e três por cento) sobre a respectiva base de cálculo, ficando excluídas, no entanto, do pagamento da contribuição social sobre o faturamento (COFINS), instituída pelo art. 1º da mesma Lei Complementar.



Esta alíquota sofreu as seguintes alterações:

b) elevada para 30% pelo art. 72, III, do ADCT na redação da EC de revisão nº 1/94, para os anos de 94 e 95 e, pela EC nº 10/96, para o ano de 1996.

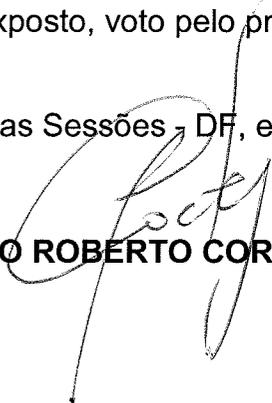
c) reduzida para 18% pelo art. 2º da Lei nº 9.316/96, a partir de 1º/01/97.

d) reduzida para oito por cento, a partir de 01/99, pelo art. 7º da MP nº 1.807/99, sucessivamente reeditada, vigorando atualmente MP nº 2.158-35/2001, sendo devido, também, o adicional de 4%, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 1º de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000 e de 1%, a partir de 1º de fevereiro de 2000.

Tendo em vista o princípio da universalidade previsto no art. 195 da Constituição Federal, onde prevê que todos devem contribuir para o financiamento da seguridade social, as alterações de alíquotas da CSLL ultimadas pelas leis antes citadas e mesmo pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 e 17/97 somente se aplicam às entidades, por elas referidas, que já se encontravam na condição de contribuintes da CSLL.

Ante o exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 06 de novembro de 2002

  
**PAULO ROBERTO CORTEZ**