



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Lam-6

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Recurso nº : 129361
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – Exs.: 1995 a 2000
Recorrente : INSTITUTO ADVENTISTA DE JUBILAÇÃO E ASSISTÊNCIA
Recorrida : DRJ - BRASÍLIA/DF
Sessão de : 10 de julho de 2002
Acórdão nº : 107-06.703

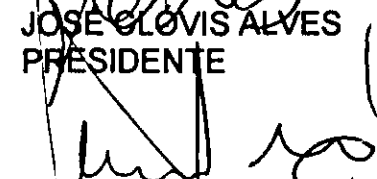
CSLL - BASE DE CÁLCULO – A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei n.º 7.689/88 e alterações posteriores, não alcança, o superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechadas. Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa.

CSLL - ALTERAÇÕES DE ALÍQUOTAS - As alterações de alíquotas da CSLL, ultimadas pelas Leis 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO ADVENTISTA DE JUBILAÇÃO E ASSISTÊNCIA.

ACORDAM os Membros da Sétima 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.


JOSE GLOVIS ALVES
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM:

23 AGO 2002

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

FORMALIZADO EM: 23 AGO 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT(Suplente Convocado), NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES. Ausente, justificadamente, o Conselheiro  FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES.

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

Recurso nº : 129361
Recorrente : INSTITUTO ADVENTISTA DE JUBILAÇÃO E ASSISTÊNCIA

RELATÓRIO

INSTITUTO ADVENTISTA DE JUBILAÇÃO E ASSISTÊNCIA, recorre a este Colegiado contra decisão da Quarta Turma de Julgamento de IRPJ da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Brasília, que julgou procedente o Auto de Infração de fls. 05 a 28, lavrado para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL dos meses de 06/95, 07/95, 11/95, 12/95, 01/96, 03/96 a 06/96, 08/96 a 10/96, 12/96, 1º trimestre de 1997, 2º trimestre de 1997, 3º trimestre de 1997, 1º trimestre de 1998, 1º trimestre de 1999, 3º trimestre de 1999, 4º trimestre de 1999, 1º trimestre de 2000 e 2º trimestre de 2000.

Relatou o fisco que o instituto não recolhe a CSLL instituída pela Lei n.º 7.689/88, apesar de encontrar-se em seu campo de incidência, pois a Constituição Federal de 1988 estabelece a necessidade de financiamento da seguridade social por toda a sociedade e que a atividade de previdência social não se confunde com a de assistência social, esta sim imune às contribuições para a seguridade social, nos termos do §7º do art. 195 da Constituição.

A autuada é uma entidade de previdência privada fechada, listada no §1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/91 e, como tal, equiparada à instituição financeira por força do art. 17 da Lei n.º 4.595/64, cuja base de cálculo é a prevista na Lei n.º 7.689/88 como sendo o resultado do exercício, não necessariamente o lucro, ajustado pela adições e exclusões autorizadas, aduziu o fisco.

Para reforçar a tese de que as entidades fechadas de previdência são contribuintes da CSLL, ressaltou a fiscalização que o art. 13, inciso I da Lei n.º 9.249/95, ao permitir a dedução da base de cálculo da CSLL das provisões técnicas, previstas em

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

lei, constituídas pelas entidades de previdência privada, não distinguiu se previdência fechada ou aberta.

Outro ponto de apoio da fiscalização reside no fato de que a Emenda Constitucional de Revisão n.º 1/94, com redação dada (sic) pela Emenda Constitucional n.º 10/96, ao tratar da elevação das alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro, se referiu às entidades de previdência privada, quando direcionou suas disposições para as entidades listadas no § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/91. Reforça esta tese o art. 2º da Lei n.º 9.316/96 que fixou a alíquota de 18% (dezoito por cento) da CSLL para as entidades listadas no § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, regulamentada pelo Decreto n.º 2.173/97.

Acrescenta o relatório fiscal que, apesar de isentas do imposto de renda pelo art. 175 do RIR/99, as entidades de previdência privada são contribuintes da CSLL.

Após descrever o plano de contas contábeis das entidades de previdência privada fechadas, concluiu o fisco que os valores do "superávit técnico" e do "déficit técnico", ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas, correspondem, respectivamente a "lucro líquido do exercício" e "prejuízo líquido do exercício" a que se refere a lei comercial.

Passou então o trabalho fiscal a apurar a base de cálculo da CSLL, à semelhança da apuração feita pelas pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, levando em conta, inclusive a compensação de resultados negativos de períodos anteriores, com os limites legais. Demonstrativos de fls. 13 a 52.

Às fls. 53 a 146 estão anexados os documentos utilizados no procedimento fiscal (intimações, respostas da entidade, cópias de documentos contábeis, etc.).

A decisão recorrida está assim ementada:

FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a 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 ECR nº 1, de 1/03/94, e da EC nº 10, de 4/03/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada abertas e fechadas, devem 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 da contribuição social da CSLL, perde o sentido discutir-se a imunidade do art. 150, VI, "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 Constituição Federal 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 DE 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 EC nº 10, de 1996, determina expressamente que a alíquota aplicável passa a ser de 30% no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15/12/88. Além disso, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, competindo ao Supremo Tribunal Federal apreciar a arguição 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, a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar da sua competência o julgamento da matéria.



Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

A autuada foi cientificada da decisão de primeiro grau em 11.12.2001, AR de fls. 242, verso. Protocolou o recurso de fls. 243 a 266 em 07.01.2002.

O órgão preparador informa às fls. 304 que há o processo n.º 10166.001116/2002-05 relativo ao arrolamento de bens em garantia.

A recorrente inicia por registrar que, diante da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n.º 202.700-6¹, não insistirá na sua tese de impugnação de que as entidades de previdência privada fechadas, por terem natureza assistencial, são imunes a tributos.

Acrescenta que, mesmo não sendo imune o contribuinte, somente se sujeitará a tributos em que:

- a) a exação esteja instituída em lei
- b) a lei seja constitucional;
- c) o sujeito passivo realize na prática o fato abstratamente descrito na hipótese de incidência da norma impositiva como gerador da obrigação tributária.

Adverte que as questões constitucionais a que se refere são diversas da imunidade e que só foram apreciadas pelo STF no *leading case* antes mencionado em relação ao IPTU do Distrito Federal. São elas:

- a) a existência e a validade de leis federais que instituem contribuição social sobre o lucro exigível das entidades fechadas de previdência; e

¹ Assim se pronunciou o Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE/202700 em 08.11.2001: "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."

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

- b) a proibição legal que se lhes impõe de perseguirem lucros (impossibilidade jurídica de realização do respectivo fato gerador),

A recorrente passa a desfilar suas razões para a pleiteada reforma da decisão recorrida, sustentada em citações legais e normativas, doutrina e jurisprudência.

Na tentativa de facilitar a compreensão, as razões da recorrente serão relatadas em duas fases, subdivididas em títulos que nomeiam as teses defendidas em cada fase, sintetizando os argumentos trazidos para cada uma delas, não necessariamente na ordem original apresentada, assim:

I - Da não incidência da CSLL na atividade de Previdência Privada Fechada

A - Da natureza peculiar das entidades de previdência privada

B - Inexistência de lei instituidora

C - O Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90

II - Critérios de cálculo que não foram considerados no lançamento

A - Adoção da alíquota de 18% para o período de 01.01.96 a 30.06.96, e de 30% para o período de 01.07.96 a 31.12.96;

B - Tributação segundo o lucro real anual, com apuração dos valores estimados segundo as regras previstas para os balanços ou balancetes de suspensão ou redução;

C - Compensação integral das bases negativas da contribuição social apuradas nos períodos anteriores.



I - Da não incidência da CSLL na atividade de Previdência Privada Fechada

A – Da natureza peculiar das entidades de previdência privada

Tese defendida: Não há lucro tributável. Não há disponibilidade econômica. Não há capacidade econômica.

Argumentos:

1) As entidades fechadas de previdência privada são proibidas por lei de perseguir lucros, primeiramente nos termos da Lei n.º 6.435/77 e atualmente na Lei Complementar n.º 109/2001. Não obtêm lucros, nem podem obter, por expressa disposição legal;

- a) 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;
- b) 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 (SPC), as entidades de previdência abertas, que visam ao lucro (seguradoras), sujeitam-se à regulação e fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- c) 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.

2) A natureza peculiar dos fundos de pensão afasta totalmente o regime das leis mercantis e financeiras, aplicáveis às entidades de fins lucrativos (abertas). Pela



Lei de regência, não se cogita de lucros ou prejuízos, mas sim de *superavits* (não distribuíveis e necessariamente reversíveis à melhoria dos planos de benefícios ou à redução das contribuições da patrocinadora e dos beneficiários) e *deficits* (que têm de ser imediatamente e solidariamente equacionados por uma e outros, a bem da sobrevivência da entidade);

3) Dos pontos de vista contábil ou jurídico, *superavit* e *deficit* não equivalem a lucro e prejuízo. Tal equiparação constituiria verdadeira ficção, que apenas a lei tributária complementar poderia fazer (lei complementar, diga-se de passagem, pois se estaria instituindo contribuição social nova, sobre realidade que não é lucro - CF, art. 195, I, c o seu § 4º);

4) Segundo Hilário Franco (Contabilidade Geral, São Paulo, Atlas, 1997, 23ª ed. pp. 48 a 55), são estas as diferenças mais essenciais entre os critérios e as classificações contábeis próprios das instituições sem fins lucrativos e daquelas de natureza comercial, voltadas ao lucro:

- a) como o exercício da atividade econômico-financeira não é um fim em si nas entidades sem fins lucrativos, mas apenas um meio de atingir seus objetivos, a aquisição de bens, nelas, é considerada despesa (do ponto de vista financeiro), enquanto que na empresa comercial a compra de um bem configura investimento, que passa a integrar seu patrimônio;
- b) ao contrário das empresas comerciais, em que as aplicações em componentes patrimoniais e no custo da produção de bens e serviços são feitas de acordo com os recursos de que dispõem, decorrentes de seu capital e do que recebem pela recuperação do custo (receitas), as entidades sem fins lucrativos fixam primeiro as despesas, para depois recorrerem às fontes de receita, fixando a contribuição necessária. Tais entidades não objetivam resultado econômico favorável ou  desfavorável, mas o equilíbrio financeiro entre receita e despesa;

- c) a receita das entidades fechadas de previdência privada não é coincidente com o volume das contribuições recebidas de seus segurados e assistidos, pois a tais entradas há imediata correspondência no passivo, com o compromisso de sua devolução e/ou prestação de benefícios correspondentes. A receita não é, pois, efetiva, apenas fornecendo os meios necessários à realização dos fins da entidade, contribuindo para aquele equilíbrio, assim como as mutações patrimoniais, que são alienações de bens;
- d) nas empresas comerciais, a despesa depende dos custos, da receita esperada, e a obtenção do lucro é a diferença entre o custo e sua recuperação, mas nas entidades sem fins lucrativos, toda saída em dinheiro configura despesa, seja para obtenção de seus fins, seja para aplicação em bens patrimoniais, seja para pagamentos de serviços e bens de consumo. Naquelas hipóteses em que a despesa é efetiva (não sendo, vg., aquisição de bem patrimonial), haverá *deficit*, pois tal despesa efetiva contribuiu negativamente para o equilíbrio financeiro;
- e) a entidade sem fins lucrativos deverá sempre estar em equilíbrio financeiro. A rigor, o superavit, se elevado, deverá ser reduzido para não sacrificar os contribuintes, pois sua atividade resume-se à obtenção de meios (receita) para aquisição de bens e serviços (despesa) destinados à obtenção de seus fins.

5) No relatório que instruiu a autuação a Secretaria da Receita Federal não ignora as peculiaridades do setor. Como se nota facilmente, as entidades fechadas de previdência privada registram suas contas e as apuram de acordo com um plano misto de atuação tanto previdenciária quanto assistencial. O programa de investimentos é tão-somente um instrumento necessário (já que as entidades se financiam por meio de capitalização), que alimenta os seus objetivos centrais e forma fundos (ou os reverte). Nenhum programa gera lucros. O Programa Previdencial desencadeia apenas *superavits*  *técnicos* (ou *deficits*). Os demais apenas formam ou revertem fundos;

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

6) As entidades de previdência abertas, que visam ao lucro (seguradoras) sujeitam-se à fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e a um Plano de Contas radicalmente diferente. Primeiro porque não cumprem um Programa Assistencial (diferente do Previdencial); depois porque se organizam como sociedades por ações e apuram seus resultados segundo as leis comerciais, com demonstração de lucros e prejuízos acumulados, sendo-lhes permitido distribuir os primeiros entre os seus sócios;

7) Nos fundos fechados, todas as contribuições dos segurados, dos patrocinadores, bem como as receitas derivadas da aplicação desses recursos em imóveis, participações acionárias e negociais, mercados acionários e de futuros ou em títulos públicos e privados, são direcionados a duas finalidades:

(a) à constituição de provisões e reservas; e

(b) ao pagamento de benefícios;

B - Inexistência de lei instituidora

Tese defendida: A Lei nº 7.689/88 é inaplicável às entidades fechadas de previdência privada. Não há outra lei que permita fazer incidir a CSLL onde não há lucro, logo é ilegítima a pretensão fiscal à luz dos arts. 150, I, da Constituição e 97 do CTN. A tributação por analogia é vedada pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Argumentos:

1) O art. 195 da Constituição Federal (tanto em sua redação antiga como na atual, posterior à EC nº 20/98) apenas autoriza a União a instituir contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas;

2) A Lei nº 7.689/88 faz incidir a contribuição sobre o resultado do período-base, apurado com observância da lei comercial;

3) Referida Lei ordinária tomou o termo lucro, empregado pela
8 Constituição para a atribuição da competência tributária, em sua acepção clássica, própria

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

do Direito Comercial. E nem poderia ser diferente, em face do que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional;

4) Ao reafirmar que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido, o art. 13 da Lei n.º 9.249/95 afasta, de saída, qualquer possibilidade de remissão às entidades fechadas de previdência privada, legalmente proibidas de persegui-lo. o inciso I ao tratar das provisões técnicas das companhias de seguros e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada refere-se apenas às entidades abertas, únicas legitimadas a buscar lucros;

5) Entre as pessoas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, figuram as entidades fechadas de previdência complementar, ao lado de muitas outras, todas contribuintes da CSLL. É evidente que a majoração da alíquota da CSLL trazida pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, e pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 e 17/97 só atinge quem já era contribuinte dela. A remissão feita pelo constituinte à Lei ordinária apenas substituiu a lista que podia ser feita de todos que pretendia atingir com a majoração;

6) Caso o dispositivo tomado de empréstimo se refira a pessoa que a emenda, pela lógica, não poderia contemplar, a menção há de ser desconsiderada, em nome da coerência que deve presidir os atos legislativos. Os fundos de pensão não são instituições financeiras reguladas pela Lei nº 4.595/64 e sim pela Lei Complementar nº 109/2001 (e, no passado, a Lei nº 6.435/77);

7) O máximo que se poderia admitir - e ainda assim em uma interpretação forçada - é que as mencionadas emendas constitucionais, ao se referirem de forma indireta às entidades fechadas de previdência complementar, teriam atribuído à União competência para tributá-las por meio da CSLL, tendo reformado, no particular, o art. 195 da Carta Magna, que antes permitia apenas a oneração do lucro. Para tanto far-se-ia indispensável a edição de lei que a implementasse, alterando a redação da Lei nº 7.689/88;

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

C - O Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90

Tese defendida: A própria Receita Federal entende ser indevida a CSLL sobre os superávits dos fundos de pensão.

Argumento: O texto expresso do Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30.11.90:

"O Coordenador do Sistema de Tributação, no uso das atribuições que lhe confere o item // da Instrução Normativa do SRF nº 034, de 18 de setembro de 1974, e tendo em vista as normas de incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988,

Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos. Sandro Martins Silva."

II - Critérios de cálculo que não foram considerados no lançamento.

Com a ressalva de que está apenas argumentando, pede a recorrente que, se absurdamente se entender de cobrar contribuição social sobre o lucro de quem não gera lucro, o refazimento dos cálculos do tributo devido.

A -) Adoção da alíquota de 18% para o período de 01.01.96 a 30.06.96, e de 30% para o período de 01.07.96 a 31.12.96

Tese defendida: Inobservância do § 1º do art. 72 do ADCT e do § 6º do art. 195 da Constituição.

Argumentos:

A autuação elevou a alíquota da contribuição social sobre o lucro para 30%, a partir de janeiro de 1996, antes da vigência da Emenda Constitucional nº 10, que foi publicada em 07 de março de 1996, e sem observância do que determina o § 1º do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

A Emenda Constitucional nº 10 modificou o art. 72, III, do ADCT, para dispor que a alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, no período de 01.01.96 a 30.06.97, passa a ser de 30%.

O § 1º do mesmo art. 72 do ADCT estabelece entretanto:

"As alíquotas e a base de cálculo previstas nos incisos III e V aplicar-se-ão a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores à promulgação desta Emenda."

Portanto, somente a partir de 1º de julho a majoração da alíquota para 30% poderá ser cobrada, conforme norma literalmente expressa no § 1º do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais. Esse também o teor do § 6º do art. 195 da Constituição.

Se a publicação da Emenda nº 10/96 ocorreu em 07.03.96, os noventa dias foram completados em 05.06.96. Com isso, a alíquota de 30% somente passou a vigorar a partir de 01.07.96, sendo defeso ao Fisco exigir a contribuição calculada à alíquota de 30% durante todo o ano-calendário.

B - Tributação segundo o lucro real anual, com apuração dos valores estimados segundo balanços ou balancetes de suspensão ou redução

Tese defendida: Pelo princípio da oportunidade, assiste-lhe o direito de optar pelo lucro real anual, com apuração dos valores estimados segundo os balanços ou balancetes de suspensão, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, com a redação atribuída pelo art. 1º da Lei nº 9.065/95.

Argumentos:

É evidente que, se os resultados da Recorrente se ajustassem aos conceitos da legislação comercial (lucro), ela teria exercido a opção a que se refere o art. 35 da Lei nº 8.981/95, sistema que lhe permitiria, inclusive, compensar integralmente os resultados negativos apurados dentro do mesmo ano-calendário.



Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

Contudo, se o Fisco, sem qualquer respaldo legal, equipara os resultados obtidos da Recorrente ao lucro líquido do exercício a que se refere a lei comercial, seria de todo prudente que lhe tivesse concedido prazo para que pudesse exercer as opções previstas na lei.

Portanto, se somente agora a Recorrente está sendo equiparada a contribuinte do imposto e da contribuição, agora também o momento oportuno para que possa exercer as opções que melhor se ajustem à sua peculiar situação econômica e fiscal, a exemplo do tratamento que é dado às receitas omitidas pelo art. 24 da Lei nº 9.249/95.

O fato de não ter efetuado qualquer pagamento durante o ano-calendário a título de contribuição social por estimativa não invalida sua opção pelo lucro real anual, ainda que sujeita à multa em separado prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, cuja legalidade é questionável, pois, encerrado o ano-calendário, não há falar em valores estimados. O lançamento restringir-se-á ao tributo e contribuição efetivamente devidos no período.

Transcreve jurisprudência administrativa em apoio à sua tese.

C - Compensação integral das bases negativas da contribuição social apuradas nos períodos anteriores

1) Tese defendida: A adoção do limite de 30% (trinta por cento) na compensação de prejuízos quebra do conceito de renda ou de lucro, ferindo os princípios constitucionais da irretroatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da proibição de confisco, dos requisitos à instituição de empréstimos compulsórios, ou do exercício da competência residual e da rigidez do sistema tributário.

Argumentos:

Como a limitação (a 30%) ou indedutibilidade dos prejuízos acumulados (em cerca de 70% da renda) configura verdadeira incidência sobre o capital ou patrimônio

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

das empresas, estamos diante de verdadeira contribuição social nova, com fato gerador diferente, sem edição de lei complementar.

Considerando a possível dedução paulatina e posterior dos restantes setenta por cento (70%) dos prejuízos acumulados, a lei teria instituído empréstimo compulsório, sem obediência aos requisitos exigidos pelo art. 148 da Constituição.

Fazendo incidir tributo onde inexistente renda ou lucro, acréscimo de valor ou de riqueza, mas, ao contrário, perda de valor, prejuízo, a lei molesta relevantes princípios constitucionais como da capacidade contributiva e da igualdade (art. 146, § 1º. e 150, II), da unicidade da noção de lucro ou de renda (universalidade, generalidade e pessoalidade da tributação, consagrada nos artigos 153, § 2º. e 146, § 1º. combinados), da vedação do confisco (constante do art. 150, IV) e da rigidez da discriminação de competência (arts. 153, III, 148 e 154, I).

A comparação entre o patrimônio líquido no final e no início do exercício para apurar a diferença (renda) tributável é a chave para a identificação do conceito de renda no sentido estático do termo, ou seja, como acréscimo ao patrimônio líquido em determinado período. Como a periodização é um corte feito em uma atividade econômica ininterrupta - sendo a regra da continuidade da exploração, um princípio contábil e de Direito Comercial universal - dela resultam outras regras tecnicamente necessárias e reconhecidas pelos ordenamentos jurídicos em geral. A mais importante dessas regras (que leva ao conceito dinâmico de renda, em que se supera a idéia artificial do período) se consubstancia no transporte, autorizado universalmente pelo legislador, do prejuízo concernente a um exercício para outros, quer retroativamente, quer para a frente. Cita doutrina de ROBERTO ASCOLI, MANFRED ORTH e JUAN CARLOS YEMMA, para sustentar que a compensação de prejuízos é universalmente admitida

2) Tese defendida: A não compensação integral dos déficits acumulados com os superávits (ilegalmente equiparados a lucros), está em contraste com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e

Argumentos:



Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

O Conselho de Contribuintes, seguindo a melhor doutrina, em várias decisões, vem reconhecendo às pessoas jurídicas mercantis o direito de compensar integralmente os prejuízos acumulados, sem qualquer limitação quantitativa, se a apuração é feita com base no lucro real. Transcreve decisões deste colegiado.

Termina se recurso informando que refez os cálculos da fiscalização para considerar (a) o direito de exercer sua opção pelo lucro real anual; (b) a apuração dos valores estimados segundo as regras previstas no art. 35 da Lei nº 8.981/95, ou seja, pelos balanços ou balancetes de suspensão ou redução; (c) a adoção da alíquota de 18% para o período de 01.01.96 a 30.06.96, e de 30% para o período de 01.07.96 a 31.12.96; e (d) a compensação integral das bases negativas da contribuição social apuradas nos períodos anteriores, cujos demonstrativos estão anexos por Quadros de 01 a 08 na impugnação.

Em resumo, o "Resultado Acumulado" nos anos-calendário de 1994, 1995, 1996, 1998 e 2000 foram deficitários, reflexos do "déficit técnico" apurado em cada período. Nos anos-calendário de 1997 e 1999 os resultados apresentaram-se superavitários. Entretanto, a base de cálculo da contribuição social seria fatalmente reduzida pela compensação integral das bases negativas apuradas em períodos anteriores, como prevê a legislação de regência. Portanto, também neste aspecto, o lançamento é totalmente improcedente.

 É o Relatório.

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

VOTO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator.

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

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. *Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.* 2. *As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

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

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

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

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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

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

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

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

Mas estavam mesmo as entidades fechadas de previdência privada sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro? Em outras palavras, é legal a incidência da CSLL nas entidades sem fins lucrativos? Melhor indagando, o superávit destas entidades pode ser tratado como lucro que é a base de incidência da contribuição social?

É o que se vai agora analisar.

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:



Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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;

(...)

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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:

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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). Nesta hipótese, o agir do fisco deve ser precedido das providências exigidas pelo art. 32 da Lei n.º 9.430/96 (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:



Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

*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 Carrazza²:

*(...) não há como nem por que isentar uma situação de não incidência.
Venia concedida, 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
CSL 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.

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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.

O Parecer Normativo COSIT nº 1/93 permiti-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."

² CARRAZA, Roque Antonio - Curso de Direito Constitucional, São Paulo - Editora Malheiros, 17ª Edição.

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

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 Superintendências 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.

Sem embargo do meu entendimento de que pelo princípio da universalidade, insculpido no art. 195 da Constituição Federal, todos devem contribuir para o financiamento da seguridade social, até que regra própria o retire do campo de incidência, entendo que as alterações de alíquotas da CSLL ultimadas pelas Leis antes citadas e mesmo pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e pelas Emendas

Processo nº : 10166.007939/2001-55
Acórdão nº : 107-06.703

Constitucionais n.ºs 10/96 e 17/97 somente se aplicaram às entidades, por elas referidas, que já eram contribuintes da CSLL.

Meu voto é pelo provimento do recurso.

 Sala das Sessões - DF, em 10 de julho de 2002.


LUIZ MARTINS VALERO