



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.007943/01-13
Recurso nº. : 129.166
Matéria: : CSLL- Anos-calendário 1996 a 2000
Recorrente : FUNDAÇÃO SISTEL DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida : DRJ em Brasília – DF.
Sessão de : 17 de setembro de 2002
Acórdão nº. : 101-93.942

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 interposto por FUNDAÇÃO SISTEL 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.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 16 OUT 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, PAULO ROBERTO CORTEZ, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL. Ausente, justificadamente o Conselheiro RAUL PIMENTEL.

Recurso n.º : 129.166
Recorrente : FUNDAÇÃO SISTEL DE SEGURIDADE SOCIAL

RELATÓRIO

Contra Fundação Sistel de Seguridade Social foi lavrado, em 29/06/2001, o auto de infração de fls. 05/29, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido correspondente a períodos dos anos-calendário de 1995 a 2001, compreendendo, além do imposto, juros de mora e multa por lançamento de ofício.

De acordo com a descrição dos fatos constante do auto de infração, a autuação é decorrente das verificações obrigatórias da ação fiscal comandada pelo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0110100 2000 00890-4, quando foi constatado que a fiscalizada não recolhe a Contribuição Social, apesar de encontrar-se em seu campo de incidência. Esclarece o autuante que estão sendo exigidos os créditos tributários da CSLL devidos no período de 01/01/95 a 31/03/2001, compensando-se nas respectivas bases de cálculo os saldos negativos apurados em períodos anteriores, observados os limite previstos na legislação.

Em impugnação tempestiva, a interessada alega, em síntese, o seguinte:

- a) sendo entidade fechada de assistência previdenciária, sem fins lucrativos por força de lei, **goza da imunidade** do art. 150, VI, c, em relação a impostos e do art. 195, § 7º, em relação às contribuições sociais de custeio da Seguridade Social, ambos da Constituição Federal;
- b) mesmo se a Carta Magna não contivesse tais dispositivos imunitórios, por ser fundação despida do espírito mercantil, conforme expressa disposição de sua lei de regência, a de n.º 6.435/77, a Impugnante **não tem capacidade contributiva** para pagar imposto ou contribuição social, muito menos realiza os pressupostos constitucionais e legais imprescindíveis (lucro) à incidência de tributos sobre a renda e o lucro;



- c) de fato, na ordem jurídica nacional, inexistiu lei federal que institua contribuição social sobre os superávits de fundações, como é o caso da Impugnante. A Lei 7.689/88 que, até a presente data, instituiu e regula a contribuição social sobre o lucro para os contribuintes, toma o termo **lucro na sua acepção mercantil**, determinando sua apuração de acordo com a legislação comercial;
- d) substituindo-se ao legislador, o Agente Fiscal que lavrou o presente Auto, em face do vazio legislativo, **criou tributo sem lei**, equiparando os valores do **superávit técnico** e do **déficit técnico** ou **formação/reversão de fundos** às rubricas **lucro líquido do exercício** e **prejuízo líquido do exercício**, e mandou se aplicasse à impugnante, proibida por lei de gerar lucros, a lei das sociedades anônimas;
- e) assim procedendo, de forma totalmente lesiva aos princípios elementares do Direito Tributário, a Administração tributária equiparou a SISTEL, fundação de assistência privada sem fins lucrativos, a bancos e instituições de seguro privado, e submeteu a Impugnante a uma cobrança mais rigorosa do que pagam tais empresas mercantis do setor financeiro, a saber: **a)** a Fiscalização deixou de observar o § 1º do art. 72 do ADCT, assim como o § 6º do art. 195 da CF/88 e, com isso, nos meses de janeiro a junho de 1996, apurou a contribuição social com base na alíquota de 30% e não de 18%; **b)** a Impugnante, ao contrário do que puderam fazer os bancos e demais instituições financeiras, não pôde apresentar balancetes de suspensão, que lhe reduziriam os pretensos encargos (mesmo sendo eles pura criação do Agente Administrativo); **c)** finalmente, ao calcular a contribuição pretensamente devida, o Agente Fiscal deixou de proceder à compensação integral dos déficits acumulados com os superávits (ilegalmente equiparados a lucros), contrariando jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes.

Discorrendo sobre as razões acima resumidas, ressalta a impugnante, entre outros aspectos, o fato de , na qualidade de entidade sem fins lucrativos, ter sido condenada a uma situação mais onerosa que os bancos e instituições financeiras lucrativas em geral. Nesse sentido, esclarece que é obrigada a observar as instruções editadas pelo órgão fiscalizador, que se arreadam dos Princípios Fundamentais de Contabilidade instituídos pelo Conselho Federal de Contabilidade e também conflitam com os preceitos da legislação comercial. Exemplifica com o

15

tratamento que deve ser dado à atualização da carteira de investimentos e à reavaliação de imóveis, e com o recebimento de dividendos, computados pela fiscalização na base de cálculo da contribuição e que não representam “receitas”, sendo ajustes contábeis de cunho gerencial. Assim, esclarece:

(a) Enquanto o Plano de Contas estabelece que a diferença entre o valor contábil e o de avaliação a mercado deve ser apropriada diretamente à conta de resultado à vista, a legislação comercial estabelece que o critério de avaliação do ativo é sempre o de custo de aquisição ou o de mercado, se esse for menor. Da mesma forma, para as instituições financeiras, a Circular BACEN 2.329/93 determina que, no caso de valorização da carteira, não se admite o reconhecimento contábil daquela valorização. Nesse sentido, conclui que a exclusão da atualização da base de cálculo levantada pela fiscalização é medida que se impõe.

(b) Quanto à reavaliação de imóveis, enquanto o sistema contábil da Secretaria da Previdência exige que a valorização seja computada como receita, o art. 4º da Lei 9.959/2000 determina que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens só pode ser computada em conta de resultado ou na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social quando da efetiva realização do bem reavaliado. (c) O item 5 da alínea “c” do art. 2º da Lei 7.689/88, com a redação dada pela Lei 8.034/90, determina que o resultado do período seja ajustado pela exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos pelo custo de aquisição e que tenha sido computados como receita, e isso foi desconsiderado pela fiscalização.

Chama atenção ainda para o fato de não ter exercido qualquer opção quanto às modalidades de pagamento para cumprimento de obrigações tributária relativas ao imposto de renda e à CSLL (estimativa com balanço de suspensão), uma vez que não poderia fazê-lo, eis que os resultados obtidos na exploração de suas atividades operacionais não configuram renda. É evidente que se os resultados da impugnante se ajustassem aos conceitos da legislação comercial (lucro), teria ela optado pelo sistema que lhe permitiria, inclusive, compensar integralmente os resultados negativos apurados dentro do mesmo ano-calendário. Assim, se só agora a Impugnante está sendo equiparada a contribuinte do imposto e da contribuição, agora também é o momento oportuno para que possa exercer a opção. Invoca o mesmo



princípio que orienta a situação em que o contribuinte deixa de exercer o direito de compensar prejuízos fiscais por ter resultados negativos, e em razão de posterior fiscalização seu resultado é revertido para positivo, quando, então, lhe é assegurado o direito de optar pela compensação dos prejuízos anteriores. A esse respeito, esclarece que não conseguiu disponibilizar para o Fisco os dados necessários para informar a base de cálculo negativa da CSLL nos anos calendário de 1992 a 1995, até porque sempre a entendeu indevida para as entidades de previdência fechadas. Com a impugnação, apresenta os dados levantados (Anexos III e III-A) e invoca a doutrina do Conselho de Contribuintes que vem reconhecendo às pessoas jurídicas mercantis o direito de compensação sem qualquer limitação.

Por derradeiro, informa a impugnante ter refeito os cálculos da fiscalização para considerar: (a) o ajuste do cálculo decorrente da atualização da carteira de ações e da reavaliação dos imóveis; (b) a exclusão do valor dos dividendos recebidos na base de cálculo; (c) o direito de exercer a opção pelo lucro real anual. (d) a apuração dos valores estimados com balanços e balancetes de suspensão; (e) 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 (f) a compensação integral das bases negativas da contribuição social apurada nos períodos anteriores.

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

“ Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2001

Ementa: **CSLL- 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 nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada abertas e 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.

FALTA DE RECOLHIMENTO- Constatada a falta de recolhimento da contribuição, correto o lançamento de ofício para exigência do crédito tributário apurado a partir dos registros contábeis da contribuinte, mediante auto de infração, lavrado nos estritos termos da legislação vigente, em consonância com o entendimento expresso em atos da Secretaria da Receita Federal, cuja discussão quanto a constitucionalidade e/ou legalidade foge à competência do julgador administrativo (artigo 7º da Portaria MF 258/2001)

IMUNIDADE- Em face da natureza de 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 artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91.

ALÍQUOTA DA CSLL NO PERÍODO DE JANEIRO A JUNHO DE 1996- ENTIDADES ELENCADAS NO ARTIGO 22, 1º, DA LEI Nº 8.212/91- A Emenda Constitucional nº 10, de 04 de março de 1996, determina expressamente que a alíquota aplicável passa a ser de 30% no período e 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, sujeita a alterações por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Compete ao Supremo Tribunal Federal apreciar a arguição de descumprimento de preceito fundamental da Constituição

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA ACUMULADA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL- LIMITE DE 30% DO VALOR TRIBUTÁVEL- Para determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro, nos períodos de apuração do ano-calendário de 1995 e seguintes, o lucro líquido ou resultado ajustado, poderá ser reduzido em até trinta por cento, mediante compensação da base de cálculo negativa acumulada de períodos anteriores (Lei 8.981/95, art. 58).

O limite de 30% do resultado tributável para compensação de bases de cálculo negativas de períodos anteriores aplica-se em cada período de apuração da CSLL que, por opção do contribuinte, poderia ser anual. Todavia tal opção deveria ser exercida tempestiva e espontaneamente no início de cada ano calendário.

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 déficit (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, 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 nº 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.

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

- Inobservância do § 1º do art. 72 do ADCT e do § 6º do art. 195 da Constituição, segundo o qual, somente a partir de 01/07/96 poderia ser cobrada a alíquota de 30%. Por essa razão, a Recorrente refez os cálculos para considerar, no período de 01/01/96 a 30/01/96 a alíquota de 18%
- 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. 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. (a) As contribuições dos participantes não deveriam ter o tratamento de receitas, (b) a atualização da carteira de investimentos e a reavaliação de imóveis têm tratamento contábil diferenciado pelo critério adotado pela Secretaria de Previdência Complementar. A valorização da carteira de investimentos tem que ser reconhecida imediatamente como receita, enquanto o tratamento correto para as empresas em geral, pela Lei n.º 6.404/76, é que os ativos são avaliados pelo valor de aquisição ou de mercado, o que for menor. Da mesma forma, a Circular BACEN n.º 2.329/93, art. 2º, parágrafo 1º determina que as instituições financeiras, no caso de valorização de carteira, isto é, valor patrimonial ou de mercado ser superior ao custo corrigido, não se admite o reconhecimento contábil daquela valorização.



Portanto, a exclusão dessa valorização impõe-se à fiscalização. Também a reavaliação de imóveis, que pelas normas contábeis da Secretaria de Previdência Complementar é reconhecida de imediato como receita, além de distorcer o resultado com valores que na verdade constituem reserva, têm seu reconhecimento vedado pela Lei nº 9.959/2000. (c) A fiscalização no levantamento elaborado, não considerou os valores recebidos a título de dividendos, que devem ser excluídos da base de cálculo. (d) 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 comercial, teria ela exercido a opção a que se refere o art. 35 da Lei nº 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. Não obstante a solicitação do Fisco, a Recorrente não conseguiu disponibilizar os dados necessários para informar as bases negativas da CSL apurada nos anos-calendário de 1992 a 1994, até porque sempre a entendeu indevida. Quando da impugnação, apresentou os dados levantados. Esse Conselho, em várias decisões, tem reconhecido o direito das sociedades mercantis de compensar integralmente os resultados negativos, sem qualquer limitação.

A Recorrente refez os cálculos da fiscalização para considerar: a) o ajuste da base de cálculo decorrente da atualização da carteira de investimento, b) a exclusão decorrente dos dividendos recebidos; c) o direito, de exercer a opção pelo

lucro real anual,d) a apuração dos valores estimados segundo as regras previstas no art. 35 da Lei 8.981/95, ou seja, pelos balanços ou balancetes de suspensão, e) a adoção da alíquota de 18% para o período de 01/01 a 30/06 de 96 e de 30% para o período de 01/07 a 31/12/96, f) a compensação integral das bases de cálculo negativas. Pelos novos cálculos resultou nenhum valor devido para os anos calendário de 1995, 1996 e 1997, e para 1998, 1999, 2000 e 2001 os valores devidos seria, respectivamente R\$ 61.369.308,05, R\$ 57.898.612,52, R\$ 14.014.906,29 e R\$ 9.734.250,75. (observa que o ano-calendário de 2001 não foi objeto da exigência)

Requer o provimento integral do recurso, ou, se absurdamente se entende de cobrar a contribuição social de quem não gera lucro, requer o provimento parcial para refazer-se o cálculo considerando os ajustes já mencionados, tudo segundo os cálculos que apresentou junto com a impugnação (doc. 07)

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque, segundo informado às fls 741, foi formalizado processo de arrolamento (IN 26/2001). Dele conheço .

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 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 n.º 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

YF

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 § 1.º do art. 22 da Lei n.º 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 n.º 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão n.º 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC n.º 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 1.º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 . A EC n.º 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 n.º 01/94 e alterado pela EC n.º 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 nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: {Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; {Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. {Inciso IV com redação dada pela Lei 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 n.º 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota



da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo **sujeitas à contribuição**, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 .

Equívocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.

Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos a cooperativas de crédito, instituições também relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828 , sessão de 21 maio de 2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez, cuja ementa é a seguinte:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.

Recurso provido.

Devo ressaltar, porém, que estou refutando a afirmação de que as entidades de previdência complementar fechadas foram incluídas como contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, com o advento da 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) .

Portanto, deve-se partir para um segundo plano no controle da legalidade do lançamento : averiguar se foi realizado o fato gerador (auferir lucro) e , em caso positivo, se foi o tributo quantificado corretamente (base de cálculo e alíquota).

Nesse plano de análise, teço algumas considerações iniciais sobre a quantificação da exigência procedida no auto de infração.

O art. 57 MP nº 812/94 determinou que "Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória".

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.



Conforme consta da “ Descrição dos Fatos” contida no auto de infração, entendeu o auditor atuante que os valores de “ *superávit técnico*” e do “ *déficit técnico*” , ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas especificados na planificação contábil obrigatória das entidades de previdência privada fechadas, correspondem às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, apurados em conformidade com o disposto na Lei nº 6.404/76.

A primeira indagação a ser feita é se essa afirmativa do atuante é correta.

Em torno dessa indagação giram muitas particularidades. Uma delas diz respeito à natureza das contribuições dos participantes. São elas *receita*? O art. 42 da Lei nº 6.435/77 prevê a possibilidade (conforme previsto nos planos) de resgate das contribuições saldadas dos participantes . Já a Lei Complementar nº 109/01 (que regula, atualmente, a previdência complementar) determina expressamente (art. 14) a *portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano e o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo*. Assim, as contribuições dos participantes mais se assemelham a uma obrigação da entidade que propriamente a uma receita.

Ainda relacionado com a indagação supra, outro aspecto relevante refere-se à diferença de avaliação dos ativos na forma da lei comercial e a prevista para as entidades de previdência fechada. Enquanto a legislação comercial determina que a avaliação seja feita pelo valor de aquisição ou o de mercado, aquele que for menor (Lei 6.404/76, art. 183), para as entidades de previdência privada fechada essa regra não tem aplicação para todos os ativos. Assim , os ativos representados por Renda Variável- Mercado a Vista devem ser avaliados a valor de mercado e a variação apurada do confronto do valor de avaliação de mercado e o de aquisição deve ser apropriada imediatamente a conta de resultado. (Portaria MPAS 4858/98, Anexo E, item 1,2,4,2,01.01). Por essas razões, não me parece razoável equiparar as rubricas *superávit técnico* e *déficit técnico* , ou *formação/reversão de fundos* das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76. As regras são diferentes.

Assim, ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Nesse caso, para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita). A possibilidade de utilizar como base de cálculo 10% da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, não se aplica às entidades de previdência privada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la). Por outro lado, a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei nº 7.689/88, o lançamento estaria errado.

Tendo em vista as razões declinadas, dou provimento ao recurso.

Brasília (DF), em 17 de setembro de 2002



SANDRA MARIA FARONI