



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10166.011894/2002-02
Recurso nº : 133.660
Matéria : CSL – Exs.: 1997 a 2001
Recorrente : FUNDIÁGUA – FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DA COMPANHIA DE
SANEAMENTO DO DISTRITO FEDERAL
Recorrida : 2ª TURMA / DRJ – BRASÍLIA/DF
Sessão de : 17 de março de 2004
Acórdão nº : 108-07.735

CSL – ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – APURAÇÃO DE SUPERÁVIT – NÃO INCIDÊNCIA – O fato gerador da contribuição social é a ocorrência de resultado positivo antes da provisão para o imposto de renda (lucro contábil apurado com observância da legislação comercial). A forma de apuração do resultado (superávit/déficit) previsto na legislação de regência das EPPF (Lei nº 6.435/77 e L.C. nº 109/2001) é incompatível com a forma prevista na legislação comercial, especialmente com a Lei nº 6.404/76 – Lei das S/A. As EPPF, até o ano-calendário de 2001 encontravam-se fora do campo de incidência da contribuição social sobre o lucro e a partir de 1º/1/2002 estão expressamente isentas (Lei nº 10.426/2002, art. 5º).

CSL – ALTERAÇÕES DE ALÍQUOTAS – ALCANCE – A elevação da alíquota da CSL, com o advento da ECR nº 01/94 e da EC nº 10/96, atinge apenas as pessoas jurídicas que já eram contribuintes da CSL na forma prevista na Lei nº 7.689/88. A inclusão das EPPF no rol das instituições a que se refere o §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Lei Orgânica da Seguridade Social – não significa estar a fundação sujeita à incidência da CSL, haja vista a impossibilidade de atendimento à legislação comercial.

Recurso provido.

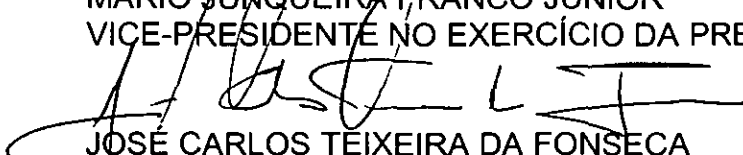
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos do recurso interposto por FUNDIÁGUA – FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DA COMPANHIA DE SANEAMENTO DO DISTRITO FEDERAL.

ACORDAM os Membros da Oitava 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.

Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
VICE-PRESIDENTE NO EXERCÍCIO DA PRESIDÊNCIA



JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2004

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO, FERNANDO AMÉRICO WALTHER (Suplente Convocado) E KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.

Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

Recurso nº : 133.660
Recorrente : FUNDIÁGUA – FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DA COMPANHIA
DE SANEAMENTO DO DISTRITO FEDERAL

RELATÓRIO

O processo originou-se de auto de infração da contribuição sobre o lucro – CSL (fls. 008/020), referente aos exercícios de 1998 a 2002.

Da análise dos autos extrai-se o resumo dos fatos:

1) A fundação autuada é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, com autonomia administrativa e financeira, classificada como Entidade Fechada de Previdência Privada (EFPP), conforme previsto em seu estatuto (fls. 039/063).

2) A pessoa jurídica em questão não recolhe a contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689/88 e nem se declara devedora de tal contribuição;

3) A entidade adota o plano contábil padrão estabelecido pela Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social, com registros em quatro programas, intitulados: “Programa Previdencial”, “Programa Assistencial”, “Programa Administrativo”, e “Programa de Investimentos”.

4) A exigência fiscal está assim fundamentada:



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

a) a C.F. em seu art. 195 estabelece que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, mediante recursos oriundos dos orçamentos dos entes federativos e de contribuições sociais;

b) as entidades de previdência privada fechada estão expressamente relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 e estão equiparadas às instituições financeiras por força do art. 17 da Lei nº 4.595/1964;

c) a Lei nº 7.689/1988, instituiu a contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, estabelecendo como contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação tributária;

d) a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão do imposto de renda (art. 2º da Lei nº 7.689/1988);

e) a Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994 e a Emenda Constitucional nº 16/1996 determinaram a majoração das alíquotas da CSL para as pessoas jurídicas relacionadas no art. 22 da Lei nº 8.212/1991;

f) aplicam-se à CSL as mesmas normas de apuração e de pagamento para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (art. 28 da Lei nº 9.430/1996); e

g) as EPPF estão isentas apenas do IRPJ (art. 175 do RIR/99).

5) O Fisco apurou o resultado contábil por períodos trimestrais entre 1997 e 2001, a partir do “saldo disponível para constituições”, com a dedução das “Reservas Matemáticas” e da “Reserva de Contingência”, bem assim a soma das reversões das provisões já constituídas.



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

6) Dos resultados assim apurados foram excluídos os valores referentes à "Receita de Dividendos de Ações" e à "Reavaliação Positiva de Imóveis", para alcançar-se as bases de cálculo, antes das compensações;

7) Destes montantes foram compensadas as bases negativas de períodos anteriores, limitadas a 30%, para obter-se as bases de cálculo da CSL, que são positivas para o 3º trimestre de 1997; o 4º trimestre de 1999; o 2º e o 3º trimestres de 2000 e o 2º e o 4º trimestres de 2001, conforme demonstrativos de fls. 022/026.

8) Para a apuração da contribuição devida foi aplicada a alíquota de 18% para 1997 e de 8% entre 1999 e 2001, com adicional de 4% para 1999 e de 1% entre 2000 e 2001 (demonstrativos de fls. 016/019).

O contribuinte interpôs impugnação integral ao lançamento (fls. 553/576), cujos argumentos serão convenientemente abordados quando do relato do recurso voluntário.

O Acórdão recorrido (fls. 578/584) declarou o lançamento procedente e está assim resumido:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Período de Apuração: 30/09/1997 a 31/12/2001

Ementa: Entidades de Previdência Abertas e Fechadas

Com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994, e das Emendas Constitucionais nº 10, de 4 de março de 1996, o legislador ao exercer o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada abertas e fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o resultado do exercício ou um percentual da receita bruta.

Falta de Recolhimento

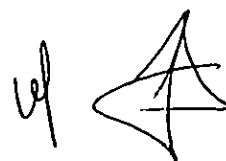
Constatada a falta de recolhimento da contribuição, correto o lançamento de ofício para exigência do crédito tributário apurado a partir dos registros contábeis da contribuinte, mediante auto de infração, lavrado nos estritos termos da legislação vigente, em

Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

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)."

Inconformado com o decidido, a fundação interpôs o recurso voluntário de fls. 588/609, expondo os argumentos que resume em suas conclusões:

- a) a recorrente, por determinação legal, está proibida de auferir lucros;
- b) os superávits eventualmente apurados não são distribuídos a seus participantes ou patrocinadores, sendo que o art. 20 da Lei Complementar nº 109/01 determina o destino a ser dado a eles;
- c) a base da CSLL, prevista na constituição Federal e na Lei 7.689/88, é o lucro real apurado com observância da legislação comercial, ao passo que as EFPPs têm peculiar sistema contábil instituído pela Secretaria de Previdência Complementar, onde a preocupação primordial é manter o equilíbrio financeiro do fundo, não tendo, assim, nenhuma capacidade contributiva;
- d) não existe legislação que determine a incidência da CSLL sobre os superávits das entidades sem fins lucrativos;
- e) trata a hipótese de não incidência tributária em relação às EFPPs;
- f) a Lei Complementar nº 109/01, hierarquicamente superior à Lei 7.689/88, determinou no art 69 que sobre as reservas das EFPPs não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza, exceto imposto de renda; e
- g) a inclusão das entidades fechadas de previdência privada no rol do § 1º do art. 22 da lei 8.212/91, onde as demais figurantes são empresas ou entidades com fins lucrativos, é fruto de um brutal equívoco que fere a coerência e a harmonia



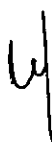
Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

legislativa, ressaltando que jamais as EFPPs poderiam se equiparar às instituições financeiras como referido no Auto de Infração, até porque estão expressamente proibidas a agir como tanto, consoante determinação do Conselho Monetário Nacional, na Resolução nº 2.829, art. 61.

Ao final, requer igualdade de tratamento com a Fundação Sistel de Seguridade Social, que obteve provimento em recurso que tratou de matéria análoga (Acórdão nº 101-93.942).

Para seguimento do recurso foi apresentada relação de bens e direitos de fls. 561/562, correspondente ao total do ativo permanente da fundação.

Este é o Relatório.



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

VOTO

Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

De início ressalto que a fiscalização agiu de acordo com o entendimento da Receita Federal a respeito do assunto.

Tanto assim que o Livro de Perguntas e Respostas do IRPJ/2003 (fls. 24/25) chama a atenção para determinadas hipóteses de incidência da CSL, dentre as quais as entidades de previdência privada fechada (EPPF), como segue:

- "1) As associações de poupança e empréstimo, as entidades de previdência privada fechada e as bolsas de mercadorias e de valores estão isentas do imposto de renda, mas são contribuintes da CSLL. As entidades de previdência complementar, a partir de 1º/1/2002 estão isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei nº 10.426/2002, art.5º).
- 2) As entidades sujeitas a planificação contábil própria apurarão a CSLL de acordo com essa planificação." (Nota após a resposta nº 029).

Penso ser incontestável que:

a) as EPPF não se enquadram no conceito de imunidade conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos (C.F., art. 150, VI, "c"), já que para a concessão do benefício pela fundação é necessário o pagamento da contribuição pelo participante;

b) para os anos-calendário autuados (1997/2001) as EPPF não estavam isentas do pagamento da CSL, já que passaram a sê-lo apenas a partir de



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

01/01/2002 (art. 5º da Lei nº 10.426/2002, conversão da M.P. nº 16/2001), embora estivessem isentas do imposto de renda (art. 175 do RIR/99);

c) as EPPF estão expressamente relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 – Lei Orgânica da Seguridade Social;

d) com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994 e da Emenda Constitucional nº 16/1996 foi determinada a majoração das alíquotas da CSL para as pessoas jurídicas relacionadas no dispositivo legal citado no item anterior;

e) a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, mediante recursos dos entes federativos e de contribuições sociais previstas no artigo 195 da C.F., inclusive as incidentes sobre o lucro.

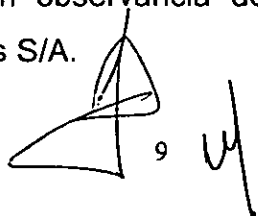
Com base neste último dispositivo constitucional citado foi editada a Lei nº 7.689/99, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e previu que:

1) a contribuição é destinada ao financiamento da seguridade social (art. 1º);

2) a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda (art. 2º, caput);

3) o resultado do período-base deve ser apurado com observância da legislação comercial e será ajustado por exclusões e adições (art. 2º, §1º, "c").

Os ajustes de exclusão, adição e compensação sofreram modificações ao longo do tempo, como, por exemplo, pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90, mas o ponto de partida continuou sendo o resultado do período, apurado na forma da legislação comercial, o que significa, com observância dos dispositivos da Lei nº 6.404/76, também conhecida como Lei das S/A.



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

Isto implica na adoção de determinados princípios, tais como finalidade lucrativa (art. 2º); escrituração pelo regime de competência (art. 177, caput) e determinação do resultado com o cômputo das receitas ganhas e das despesas incorridas no período, independentemente da sua realização em moeda (art. 187, §1º, alíneas "a" e "b").

Tais conceitos consagrados na legislação comercial e aqui citados apenas a título de exemplo, se chocam frontalmente com os conceitos emanados da legislação de regência das EPPF (Lei nº 6.435/77 e L.C. nº 109/2001, esta a partir de 30/05/2001):

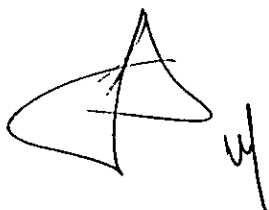
1) a vedação ao lucro (art. 4º, § 1º da Lei nº 6.435/77 e art. 31, § 1º da L.C. nº 109/2001);

2) a possibilidade de existência de cláusulas, nos planos de benefícios, prevendo o resgate das contribuições saldas dos participantes (art. 42, V da Lei nº 6.435/77);

3) a portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano ou ainda o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo (art. 14, II e III da L.C. nº 109/2001);

4) a determinação expressa para a destinação do resultado superavitário dos planos de benefícios (art. 46 da Lei nº 6.435/77 e art. 20 da L.C. nº 109/2001).

De modo geral, pode-se afirmar as EPPF adotam o regime de caixa, já que as receitas correspondem às entradas (principalmente contribuições recebidas dos participantes e patrocinadores) e as despesas correspondem às saídas (principalmente benefícios pagos).



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

A aquisição e a alienação de bens são registradas respectivamente como despesa e receita destas entidades, ao contrário das sociedades comerciais, que efetuam seus registros diretamente em contas patrimoniais.

O superávit/déficit técnico apurado no balanço de encerramento de cada período é destinado exclusivamente à constituição/reversão de reservas.

Em havendo resultado positivo a EPPF deverá dar-lhe a destinação prevista pelo art. 20 da L.C. nº 109/2001:

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

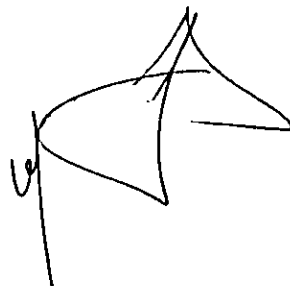
§ 1º Constituída a reserva de contingência, com os valores excedentes será constituída reserva especial para revisão do plano de benefícios.

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

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

Como se vê a forma de apuração do resultado nas EPPF é totalmente diferente daquela prevista na legislação comercial, ou seja, os conceitos de superávit e de lucro são bastante distintos.

Na prática, são inconciliáveis as legislações de regência das EPPF (Lei nº 6.435/77 e L.C. nº 109/2001) e das sociedades comerciais (especialmente a Lei das S/A).



Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

Considerando que o fato gerador da contribuição é a ocorrência de resultado positivo antes da provisão para o imposto de renda (lucro contábil apurado com observância da legislação comercial) concluo que, nos períodos autuados, as entidades de previdência privada fechada encontravam-se fora do campo de incidência da contribuição social sobre o lucro.

A elevação da alíquota da CSL, com o advento da ECR nº 01/94 e da EC nº 10/96, atinge apenas as pessoas jurídicas que já eram contribuintes da CSL na forma prevista na Lei nº 7.689/88.

A inclusão das EPPF no rol das instituições a que se refere o §1º do art. 22 da lei nº 8.212/91 – Lei Orgânica da Seguridade Social – não significa estar a fundação sujeita à incidência da CSL, haja vista a impossibilidade de atendimento à legislação comercial.

Destaco que o entendimento aqui manifestado vai ao encontro da jurisprudência deste Conselho, como se observa das seguintes ementas:

"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." (Acórdão nº 107-06.703, de 10/07/2002, relato do Conselheiro Luiz Martins Valero).

"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

Processo nº :10166.011894/2002-02
Acórdão nº :108-07.735

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." (Acórdão nº 101-93.942, de 17/09/2002, relato da Conselheira Sandra Maria Faroni).

De todo o exposto, manifesto-me por dar provimento ao recurso.

Eis como voto.

Sala das Sessões - DF, 17 de março de 2004.



José Carlos Teixeira da Fonseca

