



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Recurso nº : 140.956
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - EXS.: 1998 e 2000 a 2002
Recorrente : REGIUS - SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/DF
Sessão de : 15 DE JUNHO DE 2005
Acórdão nº : 105-15.117

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÕES
SEM FINS LUCRATIVOS - O pressuposto básico para a incidência da
Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo
a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada
obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela
Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são
apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm
destinação específica prevista na lei de regência. A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e
alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades
fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o
resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não
lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base impositiva da CSLL, na
forma da legislação comercial e fiscal.

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 apurado, eis
que o art. 175, RIR/99, dispõe que são isentas do recolhimento do IRPJ as
entidades de previdência sem fins lucrativos.

Por serem isentas do IRPJ, são elas isentas, também, do recolhimento da
CSLL.

Tal isenção que vinha sendo reconhecida pela jurisprudência administrativa,
foi, afinal, confirmada explicitamente pelo art. 5º da Lei 10426/2002.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
REGIUS - SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

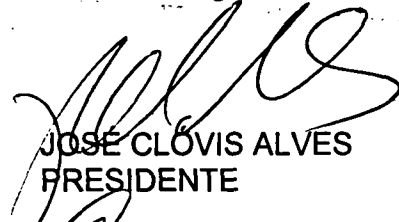


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidas as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero, Adriana Gomes Rêgo e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva.


JOSE CLÓVIS ALVES
PRESIDENTE


DANIEL SAHAGOFF
RELATOR

FORMALIZADO EM: 16 AGO 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: EDUARDO DA ROCHA SCHMIDT, IRINEU BIANCHI e JOSÉ CARLOS PASSUELLO.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

Recurso nº : 140.956
Recorrente : REGIUS - SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

RELATÓRIO

REGIUS - SOCIEDADE CIVIL DE PREVIDÊNCIA PRIVADA, empresa já qualificada nestes autos, foi autuada em 05/11/2003 (fls. 18 a 42), relativamente à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no montante de R\$ 13.052.169,19 (treze milhões, cinquenta e dois mil, cento e sessenta e nove reais e dezenove centavos), neles incluídos multa e juros de mora calculados até 31/10/2003.

O auto de infração apurou as seguintes irregularidades:

***" 001 APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL (FINANCEIRAS)
FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL
No decorrer da presente fiscalização (...), foi constatada que a Regius-Sociedade Civil de Previdência Privada – não recolhe a Contribuição Social instituída pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988, apesar de encontrar-se em seu campo de incidência.***

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação alegando, em síntese, que:

1. Até o advento da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, o regime jurídico das entidades fechadas de previdência privada encontrava-se disposto na Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, regulamentada pelo Decreto nº 81.240/78;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

FL.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

2. As Entidades Fechadas de Previdência Privada sempre atuaram supletivamente ao sistema oficial de previdência e assistência social, NÃO POSSUINDO FINS LUCRATIVOS, uma vez que contribuições recebidas de seus associados são revertidas em benefício destes, conforme determinação de seu objeto social;

3. Exatamente por não perseguirem nem auferirem lucros, as entidades fechadas de previdência complementar não devem sofrer a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro;

4. *"A entidade aloca o montante das contribuições arrecadado diretamente em seus Programas de Investimento, Administrativo, e Previdenciário, cujos resultados financeiros são destinados obrigatoriamente ao pagamento de benefícios, aposentadorias, pensões, pecúlios e resgates a seus associados. Estes resultados também garantem a constituição de provisões ou reservas técnicas e gerenciamento da entidade, dentro dos moldes e limites determinados pela Secretária de Previdência Complementar, órgão vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social";*

5. Ao reverso das entidades abertas, as entidades fechadas de previdência privada não podem ter fins lucrativos (art. 41, da Lei 6.435/77) , devendo ser constituídas sob a forma de sociedades civis ou fundações (art. 31, da Lei 109/2001);

6. De acordo com o regime contábil próprio da EFPP'S, estas não apuram lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits. E, caso apurem superávit, não terão disponibilidade sobre esses valores, visto que tal numerário possui destinação específica, nos termos do art. 46 da Lei 6.435/77 e art. 20 da Lei Complementar nº 109/2001;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

7. A expressão Lucro, contida na alínea "c" do inciso I do artigo 195 da CF/88 deve ser interpretada restritivamente, ou seja, nos moldes delineados pela legislação comercial. Nos termos do artigo 110, do Código Tributário Nacional, não pode o auditor fiscal transformar superávit em lucro.

8. Ainda que se pudesse admitir a tributação da CSLL a uma EFPC, não se pode admitir a base de cálculo utilizada, definida na Solução de Consulta COSIT nº 7, de 26 de dezembro de 2001.

9. Em entidades fechadas de previdência complementar, a periodicidade de apuração inferior ao ano-calendário ocasiona apropriação indevida de tributo pelo fisco. Destaca-se a ausência de base tributável em apuração anual nos exercícios de 1997, 1998 e 2001, os quais de acordo com o levantamento realizado pela fiscalização apuraram base tributável;

10. *"Caso o Auditor-Fiscal considere que a reversão da Provisão Matemática seja um lançamento de ajuste apropriado por ter gerado uma dedução maior no passado, deveria, em contrapartida, reconhecer a Formação de Reserva de Contingências que foi deduzida proporcionalmente a menor no trimestre anterior e diminuí-la da base de cálculo, gerando um efeito fiscal nulo."*

11. A inclusão de reversão de reserva de contingência de exercício anterior na base de cálculo não poderia ter sido tributada por tratar-se de mera reclassificação contábil de reserva técnica passiva, de rubrica representativa de reserva de contingência de exercício anterior para rubrica de mesmo grupo de reserva relativa ao exercício atual, que, por uma exigência normativa da MPAS, transita pelo resultado do período.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

12. É inadmissível interpretar essa reclassificação passiva, que transita pelo resultado, como sendo base tributável. *“Se tal reversão fosse desconsiderada pelo Auditor Fiscal, ter-se-ia a redução de R\$ 15.841.803,24 da base de cálculo do 4º trimestre de 2000 e base de cálculo negativa no 4º trimestre de 2001”;*

13. É tecnicamente menos equivocado concluir que a citada Solução de Consulta COSIT, utilizada pelo Auditor-Fiscal como referência de apuração, define como elemento inicial formador da base de cálculo da CSLL o SALDO DISPONÍVEL PARA CONTRIBUIÇÕES DO PROGRAMA PREVIDENCIAL. Isso porque, os valores contidos sob a rubrica de PROGRAMA ADMINISTRATIVO, podem ser revertidos para as reservas do Programa Previdencial sempre que houver necessidade de cobertura de deficiência técnica, tal como reserva de contingência, o que não compõe a base de cálculo. Quanto ao Saldo apresentado no Programa de Investimentos, parte destes valores corresponde, exclusivamente, a provisões de ordem técnica, destinadas a cobertura de sinistro na carteira de empréstimos e para garantia de quitação de resíduos porventura existentes após o prazo contratual dos financiamentos;

14. Houve inobservância das rubricas de formação de superávit do resultado do período. O auditor fiscal ao fazer os lançamentos pelo valor líquido deixou de apresentar o que seria o déficit técnico do período elevando a base tributável.

15. Houve inclusão de saldos destinados a constituição de fundos assistenciais, que não são geradores de receitas para a entidade. Na verdade, a impugnante incorre em despesa de benefícios assistenciais por conta dos participantes recebendo reembolso desses gastos.

16. Além de todos esses fatores, ao ultrapassar a competência tributária designada na Carta Maior, tributando lucro o que não é, decerto resta desprezado o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

requisito formal para o exercício da competência residual da União, estabelecido pelo art. 195, parágrafo 4º do CF.

17. Não existe lei que eleja as Entidades Fechadas de Previdência Privada como contribuintes da CSLL e muito menos preveja o superávit como base de cálculo da contribuição.

Em 02/04/2004, a 4ª Turma da DRJ de Brasília /DF, julgou o lançamento procedente, conforme ementa do Acórdão n.º 09.482, abaixo transcrita:

"ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Com o advento da emenda constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/1994, e da emenda constitucional nº 10, de 04/03/1996, o legislador exercendo o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades abertas e fechadas de previdência privada são contribuintes de contribuição social sobre o lucro – CSLL.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (CSLL) das entidades fechadas de previdência privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

FALTA DE RECOLHIMENTO. Constatada a falta de recolhimento da contribuição é correto o lançamento de ofício para exigência do crédito 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 Secretária da Receita Federal.

Lançamento procedente"

Inconformada, a impugnante interpôs recurso voluntário, reiterando as mesmas razões apresentadas por ocasião da impugnação, acima transcritas.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl. _____

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

VOTO

Conselheiro DANIEL SAHAGOFF, Relator

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e foram arrolados bens para o seu seguimento, razão pela qual deve ser conhecido.

Trata-se de examinar a procedência do lançamento efetuado, o qual presente cobrar da recorrente a Contribuição Social (CSLL) desta Entidade Fechada de Previdência Privada.

De acordo com a jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes, as entidades fechadas de previdência privada obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits (não distribuíveis e necessariamente reversíveis à melhoria dos planos de benefícios ou à redução das contribuições da patrocinadora e dos beneficiários) ou déficits (que têm que ser imediatamente e solidariamente equacionados por uma e outros, a bem da sobrevivência da entidade), 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.

Nesse sentido, citamos trecho esclarecedor sobre a diferença entre os regimes contábeis de empresas com finalidade de lucro e os fundos de pensão fechados,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84

Acórdão nº : 105-15.117

explicitado em parecer de Sergio Luiz Machado, publicado pela ABRAPP, citado pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, no acórdão n 101-93.942, *in verbis*:

"Para as entidades fechadas de previdência privada, a formação do resultado ocorre de uma forma bem 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, do ponto de vista contábil e jurídico, superávit e déficit de forma alguma equivalem a lucro e prejuízo.

Dessa forma, a regra matriz de incidência da CSLL (contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes da lei), trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada.

Ao contrário do entendimento adotado pelo fiscal, no momento da lavratura do auto de infração, o fato das instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

a tributação do superávit técnico por elas apurado, isto porque tal Lei não trata de contribuição social incidente sobre o lucro, mas sim de contribuições sociais incidentes sobre o total de remunerações pagas a seus empregados pelas pessoas jurídicas elencadas no mesmo diploma legal.

Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base imponível da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal.

Nesse sentido:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL
Anos-calendário de 1997 a 2001.

BASE DE CÁLCULO – ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. A rerga matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base imponível da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal.

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 apurado.

Recurso voluntário provido. (PRIMEIRA CÂMARA do Primeiro Conselho de Contribuintes, Processo nº 10166.018027/2002-90, Relator Caio Marcos Cândido, Acórdão 101-94668).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

E ainda:

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. (SÉTIMA CÂMARA do Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Processo: 10166.007939/2001-55, Relator, Luiz Martins Valero, Acórdão 107-06703)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O superávit apurado pelas entidades fechadas de previdência complementar não sofre incidência da CSLL por não se enquadrar no conceito de lucro conforme definido pela Lei 7.689/88. TERCEIRA CÂMARA do Primeiro Conselho de Contribuintes, Número do Processo: 10166.003203/2003-70, relator Aloysio José Percínio da Silva, Decisão: Acórdão 103-21639

Ademais, nos termos do art. 175, do RIR/99, são isentas do imposto as entidades de previdência fechadas e as sem fins lucrativos, referidas, respectivamente, na letra "a" do item I e na letra "b" do item II do art. 4º da Lei nº 6.435/77¹ (Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, art. 6º).

A Lei nº 6.435/77, referida no artigo citado, foi revogada pela Lei Complementar nº 109/2001, art. 79, com efeitos a partir de 30.05.2001.

¹ As letras "a" do item I e "b" do item II do art. 4º da Lei nº 6.435/77 dispunham:

"Art. 4º - Para 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;

II - De acordo com seus objetivos, em:

b) entidades sem fins lucrativos".



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA

Fl.

Processo nº : 10166.013531/2003-84
Acórdão nº : 105-15.117

No entanto, tal revogação não prejudica a isenção concedida às entidades fechadas de previdência privada, conforme estabelecido no art. 175, pois de forma semelhante à lei revogada, o art. 31, desta LC nº 109/2001 dispõe:

"Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§1º - As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil sem fins lucrativos".

Assim, infere-se que continuará prevalecendo a isenção prevista no art. 175, do RIR/99.

Tal isenção foi confirmada ainda pela Lei 10.426/02 (art. 5º) dispõe que as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas da CSLL.

Face ao que foi aqui exposto e tudo o mais que dos autos consta, voto por dar provimento ao recurso voluntário, cancelando-se o crédito tributário lançado.

Sala das Sessões - DF, em 15 de junho de 2005.

DANIEL SAHAGOFF