



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Mfaa-6

Processo nº : 10166.013984/2002-20
Recurso nº. : 134.690
Matéria : CSLL - Exs: 2000 e 2002
Recorrente : INSTITUTO CONAB DE SEGURIDADE SOCIAL – CIBRIUS
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 16 DE OUTUBRO DE 2003
Acórdão nº. : 107-07.371

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – 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 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 por aquelas instituições, 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 Entidades Fechadas de Previdência Privada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico apurados. Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por INSTITUTO CONAB DE SEGURIDADE SOCIAL – CIBRIUS.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

JOSE CLÓVIS AVES
PRESIDENTE

NATANAEL MARTINS
RELATOR

FORMALIZADO EM: 07 NOV 2003

Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER, NEICYR DE ALMEIDA e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

Recurso nº. : 134.690
Recorrente : INSTITUTO CONAB DE SEGURIDADE SOCIAL - CIBRIUS

RELATÓRIO

INSTITUTO CONAB DE SEGURIDADE SOCIAL CIBRIUS, já qualificado nestes autos, recorre a este Colegiado, através da petição de fls. 860/881, do Acórdão nº 4.113, de 19/12/2002, prolatado pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília - DF, fls. 841/856, que julgou procedente o crédito tributário constituído no auto de infração de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, fls. 10

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, que o lançamento de ofício decorreu da falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido. Na peça básica da autuação, a autoridade autuante informa (fls. 15/16):

"(...)

Mediante o presente auto de infração estão sendo lançados os créditos tributários de contribuição social – CSLL devidos pelo contribuinte em questão nos anos-calendário de 1999 e 2001, compensando-se nas respectivas bases de cálculo os saldos negativos apurados a partir de 01/01/97, observado o limite de 30% do valor do resultado ajustado.

As bases de cálculo da CSLL são encontradas a partir dos resultados de todos os programas da entidade, com as adições e exclusões estabelecidas na legislação vigente."

Tempestivamente a contribuinte insurgiu-se contra a exigência, nos termos da impugnação de fls. 826/837.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Brasília, decidiu pela manutenção do lançamento, conforme o acórdão acima citado, cuja ementa possui a seguinte redação:



"CSLL



Ano-calendário: 1999, 2001

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.

Com o advento da emenda constitucional de Revisão nº 1, 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 de previdência privada abertas e fechadas, são contribuintes da contribuição social sobre o lucro.

BASE DE CÁLCULO DA CSLL DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.

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 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 ou legalidade, foge à competência do julgador administrativo.

COMPENSAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA.

Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir de 01/04/95, o lucro líquido ou resultado ajustado do período, só poderá ser reduzido, mediante compensação de base de cálculo negativa acumulada de períodos anteriores, no máximo em 30%.

LANÇAMENTO PROCEDENTE*

Ciente da decisão de primeira instância em 03/02/03 (fls. 859), a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, protocolo de 28/02/03 (fls. 860), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que a atuação da autoridade administrativa deve limitar-se à execução e aplicação do texto legal, não lhe competindo emitir qualquer juízo de valor acerca dos pressupostos de validade e/ou constitucionalidade da norma, a autoridade julgadora, no mérito, considerou legítimo o lançamento tributário levado a efeito, em face do entendimento exarado pela Coordenação

Geral de Tributação como interpretação da legislação tributária pertinente à consulta formulada pelo Sindicato Nacional das Entidades Fechadas de Previdência Privada – processo nº 10166.017376/2001-11, adotado, na íntegra, como fundamento da decisão proferida no julgamento do presente processo;

- b) que, o entendimento consignado na r. decisão recorrida – de que as entidades fechadas de previdência privada são contribuintes da contribuição social sobre o lucro líquido, não obstante estejam legalmente impedidas de auferir lucro e, por essa razão são incapazes de realizar os pressupostos constitucionais – está assentado nas seguintes premissas: 1) *existência de expressa previsão legal de alíquota e identificação nominal dos contribuintes, entre os quais se inserem as Entidades Fechadas de Previdência Privada – EFPP: arts. 22, § 1º e 2, da Lei nº 8.212/91, arts. 201, § 6º e 204, do Decreto nº 3.048/99;* 2) *não enquadramento jurídico das EFPP como entidades benfeitoras de assistência social de que trata o art. 55, da Lei nº 8212/91 (disposições específicas insertas no art. 7º da Lei nº 9.732/98 e art. 2º do Decreto nº 2.536/98).*
- c) que, a par da r. decisão consignar o entendimento da autoridade julgadora a respeito da matéria, no sentido de que as EFPP são contribuintes da CSLL tendo em vista a equiparação equivocada dos conceitos de superávit técnico/lucro líquido, na verdade, a referida decisão merece ser integralmente reformada por este E. Conselho;
- d) que o cerne da questão está centrado no entendimento de estarem ou não as EFPP sujeitas à contribuição social, tendo em vista que são entidades sem fins lucrativos, constituídas em conformidade com as disposições da Lei nº 6.345/77 e LC nº 109/2001, complementares do sistema oficial de previdência e assistência social e têm por finalidade básica a execução e operação de planos e benefícios;
- e) que o legislador elegeu como hipótese de incidência da CSLL, ao especificar a base de cálculo, como sente o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda. Há de entender-se a situação concreta de existência de lucro, considerada a expressão na exata acepção e conceituação do termo pela conceituação específica adotada pela própria legislação do imposto de renda;
- f) que, se por um lado as EFPP, por expressa disposição legal, estão impedidas de auferir lucro e se, de outro, subsiste pretensão fiscal no sentido de tentar validar o lançamento tributário sob a rubrica de CSLL, ainda que de lucro não se trate, ou o lançamento não pode subsistir, dado que inexiste legislação ordinária a tipificar o superávit como hipótese de incidência para efeito de imposição tributária, ou o lançamento não pode subsistir com suporte na legislação ordinária, a qual, apesar de especificar

a hipótese de incidência, não se estende às EFPP, que, por expressa disposição legal, estão proibidas de obter lucro;

- g) que, quando não preenchidos todos os requisitos legais autorizadores da imposição tributária, observa-se não ser possível conferir legitimidade ao lançamento tributário, já que a ausência de um dos requisitos legais torna ilegítima e inválida a cobrança da exação sobretudo no caso das EFPP que são entidades que, por expressa disposição legal, estão proibidas de auferir lucro;
- h) que o posicionamento adotado pela autoridade julgadora, com suporte na interpretação equivocada da legislação infraconstitucional e que não subsiste sem a ilegítima alteração dos conceitos de direito privado como forma de tentar validar o lançamento tributário maculado em sua essência, porque o vício de interpretação de origem jamais poderá ser sanado de modo a convalidar a pretensão fiscal;
- i) que a única hipótese, em tese, que poderia legitimar e autorizar a cobrança da CSLL sobre os resultados obtidos pela entidade, seria a descaracterização da mesma como entidade sem fins lucrativos, vale dizer, deveria a autoridade administrativa comprovar que o exercício da atividade operacional era realizado com finalidade lucrativa, o que, em momento algum, sequer foi cogitado e/ou levado a efeito pelo fisco;
- j) que, consoante se infere da jurisprudência emanada deste Egrégio Conselho de Contribuintes, tem-se por inquestionável a ilegitimidade e ilegalidade do lançamento tributário no caso em testilha.

Às fls. 1000, o despacho da DRF em Brasília - DF, com encaminhamento do recurso voluntário, tendo em vista o atendimento dos pressupostos para a admissibilidade e seguimento do mesmo.

É o relatório.



V O T O

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

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

A recorrente é Entidade Fechada de Previdência Privada (EFPP), consoante o artigo 1º de seu Estatuto, e, como tal, é regida pelas disposições da Lei nº 6.435, de 15/07/77, a qual dispõe:

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

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

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

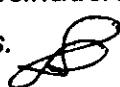
(...)

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

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

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

b) abertas, as demais.




II – De acordo com seus objetivos, em:

- a) *entidades de fins lucrativos;*
- b) *entidades sem fins lucrativos.*

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

(...)

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

I – sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

II

–

sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos.

(...)

Art. 34. As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social.

(...)

Art. 39. As entidades fechadas terão como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

(...)

§ 3º. As entidades fechadas são consideradas de assistência social, para os efeitos da letra C'do item II do artigo 19 da Constituição".

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

As principais características dessas entidades, segundo definições da própria Lei nº 6.435, são no sentido de que não podem ter finalidade lucrativa, isto é, não auferem lucros, e devem se organizar sob a forma de fundações ou sociedades

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

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

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

De se notar que os conceitos de superávit e de lucro são nitidamente distintos, pois o primeiro refere-se a simples diferença entre as receitas e as despesas, ou seja, o saldo positivo entre os ingressos e as saídas de numerário cujo conceito sequer exige a aplicação do regime de competência para o reconhecimento do resultado, sendo suficiente para tanto o simples controle de caixa. Enquanto que o segundo refere-se ao resultado apurado ao término de um determinado período, em razão da exploração de atividades mercantis, as quais objetivam especificamente a apuração de ganhos e possuem regras próprias para a sua realização.

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

*"EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem*

e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido."

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

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

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

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

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

a) educacionais que não tenham fins lucrativos, e

b) as que atendam ao Sistema Único de Saúde - SUS.

Não obstante, em relação à CSL, o ponto fulcral da questão refere-se à sua incidência ou não sobre o resultado dessas entidades fechadas de previdência privada, ou seja, se o superávit apurado por essas entidades pode ser tratado como lucro que é a base de incidência da contribuição social?

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

licialmente, 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, auferiram receita, tenham faturamento ou auferiram lucro.

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

Portanto, buscando seu fundamento de validade no art. 195 da Constituição, com base na autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro, a Lei nº 7.689/88

criou uma contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes da lei.

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

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

De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 4º, § 1º) e serão organizadas como sociedades civis ou fundações (art. 5º), condições essas mantidas pelo § 1º do art. 31 da LC nº 109/2001. A mesma Lei nº 6.435/77 estabelece que as entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social (art. 34). Têm como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, sendo consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição de 67(art. 39 e § 3º).

A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea "c" da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.

O lucro vem a ser, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a "base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda" não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que "a base de cálculo é o "resultado do exercício", e não necessariamente o lucro". Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na

decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, “não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou constitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro”. Como acima dito, que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.

Se as entidades de previdência privada fechada, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que “tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos”.

Para sustentar a exigência, a autoridade autuante e a decisão recorrida constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e alterado pela EC nº 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela “parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei

Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

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 matrizas constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR nº 01/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferam lucro."

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

"CSLL - BASE DE CÁLCULO – A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei nº. 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 descharacterizada 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 nºs 10/96 e 17/97 somente se aplicaram às entidades por elas referidas, que já eram contribuintes da CSLL."

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

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

No caso em exame, dispõe o art. 195 da Constituição Federal de 1988:
(Redação vigente a partir de 16.12.98 - EC 20/98)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*
- b) a receita ou o faturamento;*
- c) o lucro;*

Redação original da CF/88

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*
- II - dos trabalhadores;*
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.*

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

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

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

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

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

(...)

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

(...)"

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

Se a Constituição 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

Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

entidades até o advento da Lei Complementar nº 109/2001, cujo § 1º do art. 31 repetiu esta regra:

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

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

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

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos.

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

O fisco não descharacterizou a entidade como sem fins lucrativos, única hipótese em que se poderia admitir o ajuste na diferença entre a receita e despesa (superávit), inclusive a correção monetária do balanço, quando obrigatória, para encontrar seu equivalente a resultado comercial (lucro). Nesse caso, o procedimento da fiscalização deve ser precedido das determinações estabelecidas pelo art. 32 da Lei nº 9.430/96, quais sejam, suspensão da imunidade ou da isenção, um dos raros casos em que se admite o contraditório na fase procedural.

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.

Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

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:

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."

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 Carrazza¹:

¹ CARRAZZA, Roque Antonio - Curso de Direito Constitucional, São Paulo - Editora Malheiros, 17ª Edição.

"(...) não há como nem por que isentar uma situação de não incidência. Venia concessa, tomando por empréstimo a sabedoria popular, é o mesmo que "chover no molhado".

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

Só podemos entender a disposição da referida Medida Provisória como tendente a dissipar interpretações equivocadas que poderiam advir da "revogação da isenção" explicitada na Lei nº 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 permite-nos traçar o seguinte histórico:

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

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

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

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

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

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

Esta alíquota sofreu as seguintes alterações:

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

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

Processo nº. : 10166.013984/2002-20
Acórdão nº. : 107-07.371

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

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

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de outubro de 2003.

Natanael Martins
NATANAEL MARTINS