



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56
Recurso nº. : 140.757
Matéria : CSL – EXS.: 1999 a 2002
Recorrente : BB - PREVIDÊNCIA FUNDO DE PENSÃO BANCO DO BRASIL
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 10 DE AGOSTO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.412


CSL – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – INCIDÊNCIA - 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 BB - PREVIDÊNCIA FUNDO DE PENSÃO BANCO DO BRASIL.

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.


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


NELSON LOSSÓ FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 24 OUT 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO.





**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56
Acórdão nº. : 108-08.412
Recurso nº. : 140.757
Recorrente : BB - PREVIDÊNCIA FUNDO DE PENSÃO BANCO DO BRASIL

RELATÓRIO

Contra a BB – Previdência Fundo de Pensão Banco do Brasil, foi lavrado auto de infração da CSL, fls. 12/27, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade nos anos-calendários de 1998 a 2001, descrita às fls. 13/19: “foi constatado que a BB – Previdência Fundo de Pensão do Banco do Brasil – não recolheu a Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, apesar de encontrar-se em seu campo de incidência.”

Inconformada com a exigência, apresentou impugnação protocolizada em 14 de janeiro de 2004, em cujo arrazoado de fls. 342/347, alega, em apertada síntese, o seguinte:

- 1- em virtude do objeto social que pratica, por não apurar lucro, não ocorre e nem ocorreu o fato gerador da contribuição social;
- 2- a Lei nº 6.435/97 ao dispor sobre as entidades de previdência privada fechada estabeleceu que não poderiam ter fins lucrativos;
- 3- a atuação da BB-PREV segue rigorosamente o disposto no art. 1º do seu estatuto social, que a define como uma entidade de previdência privada, uma sociedade civil;
- 4- os art.s 1º e 2º da Lei nº 7.689/88 prescreveram o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo da CSL, onde fica clara a eleição do resultado do exercício como tal;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56

Acórdão nº. : 108-08.412

5- as entidades fechadas de previdência complementar não têm intuito de lucro, podendo apenas apresentar superávit ou déficit;

6- no caso de superávit, o destino dos recursos tem endereço certo, a constituição de provisões e reservas técnicas e pagamento de benefícios;

7- para reforçar seu entendimento, transcreve ementas de acórdãos deste Conselho no sentido de que as entidades fechadas de previdência privada estão fora do campo de incidência da CSL.

Em 18 de março de 2004 foi prolatado o Acórdão nº 09.345, da 4ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, fls. 350/361, que considerou procedente o lançamento, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

“Entidades Fechadas de Previdência Privada.

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 abertas e fechadas de previdência privada, são contribuintes da 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 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.

Lançamento Procedente.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56
Acórdão nº. : 108-08.412

Cientificada em 12 de abril de 2004, AR de fls. 364, e novamente irresignada com o acórdão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 11 de maio de 2004, em cujo arrazoado de fls. 365/374 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56
Acórdão nº. : 108-08.412

VOTO

Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, inclusive com o depósito recursal de fls. 375, pelo que dele tomo conhecimento.

A matéria em litígio diz respeito à tributação da CSL em entidade de previdência privada fechada.

Ela já foi analisada em diversos acórdãos deste Conselho, com entendimento de que o resultado positivo apurado por entidades de previdência privada fechada está fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

Sustentam tais julgados que estas entidades apuram superávits e não o lucro, como definido na legislação comercial, que é a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, e que o fato de estarem arroladas como instituições financeiras pela Lei nº 8.212/91 não caracteriza, por si só, a incidência da CSL.

As ementas dos acórdãos a seguir traduzem esse posicionamento:

"Acórdão nº : 101-94.017, Acórdão nº : 101- 94.557 e Acórdão nº : 101- 94.380

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56

Acórdão nº. : 108-08.412

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 n 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado.

Recurso provido.

Acórdão n.º:103-21.864

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - CSLL - INEXISTÊNCIA DE LUCRO - *As entidades de previdência privada fechada, embora reconhecidamente não entidades de assistência social à vista do ensinamento do Supremo Tribunal Federal, não apuram lucro, mas apenas superávit, sendo certo, assim, que não são contribuintes da CSLL, não se podendo aplicar, por analogia, o disposto no art. 22, § 1º da Lei 8.212/91, que cuida do custeio do financiamento da seguridade social em relação às mesmas.*

Recurso provido.

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*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56
Acórdão nº. : 108-08.412

*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."*

A Lei nº 7.689/88 define a base de cálculo da Contribuição Social como sendo "o resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda". Na Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, de onde foi tomada a expressão, ela significa: a diferença entre as receitas, custos e participações, com exceção da provisão para o imposto de renda. Na terminologia desta mesma lei este "resultado" é denominado "lucro", quando positivo e "prejuízo", quando negativo.

Concordo, pois, com a recorrente que a Lei nº 7.689/88 se referia a lucro ao dispor que a base de cálculo da contribuição social seria o resultado do exercício, não podendo o superávit ser confundido com a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, não havendo compatibilidade entre esses conceitos. O lucro, que é a base de cálculo da contribuição social, não pode ser confundido com as sobras líquidas resultantes de atos praticados por essas entidades.

Esta Câmara já deliberou a respeito do assunto no julgamento do Recurso nº 134.502, Acórdão nº: 108-07.735, voto da lavra do ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca, ao qual peço vênias para extrair o seguinte excerto dos seus fundamentos, que transcrevo a seguir:

"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 01/01/2002 (art. 5º da Lei nº 10.426/2002,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56

Acórdão nº. : 108-08.412

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.”

Segue o relator, definindo a base de cálculo da contribuição social 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.

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”).”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56

Acórdão nº. : 108-08.412

Conclui em seu voto que o conceito de base de cálculo da CSL, o lucro, se choca com a definição de superávit resultante da atividade das entidades de previdência privada fechada:

“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 salgadas 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).

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.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 10166.014234/2003-56

Acórdão nº. : 108-08.412

§ 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).

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."

Assim, por não auferirem lucro, as entidades de previdência privada fechada estão fora do campo de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões – DF, em 10 de agosto de 2005.


NELSON LOSSÓ FILHO