



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10580.004490/2005-14
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.881 – 1ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2018
Matéria CSLL - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado FUNDAÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E SEGURIDADE DA EMBASA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR -
CSLL - ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88

A máxima efetividade da norma constitucional emanada do artigo 73, III, dos ADCT torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSLL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e rejeitar a preliminar de sobrestamento. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa. Julgado dia 07/11/2018, no período da manhã.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo, Luis Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado para substituir o conselheiro Luis Flávio Neto), Caio César Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Luis Flávio Neto.

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de CSLL, quanto aos anos de 1997, 1998 e 1999, com imposição de multa de ofício no percentual de 75%. (Auto de Infração às fls. 6). Consta do Termo de Verificação Fiscal:

O contribuinte apresentou documento, datado de 20/03/2005, onde fica esclarecido que a Fundação de Assistência e Seguridade da Einbasa (FABASA) é parte no Mandado de Segurança Coletivo número 2002.33.00.001.008 .0, na qualidade de substituída processual da Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar - ABRAPP, da qual é finada, tendo em vista que a ABRAPP figura como impetrante no Mandado de Segurança Coletivo supra citado contra a cobrança do IRRF sobre Aplicações Financeiras, bem como alegando que as entidades de previdência Privada Fechadas não são contribuintes da CSLL. (...)

Através da sentença prolatada pela Exa. Dra. Juíza Federal Neuza Maria Alves da Silva, em 14/08/2002, cópia anexa à fl., o Mandado de Segurança foi julgado improcedente quanto à CSLL e a liminar concedida tornada sem efeito.(...)

Uma vez julgada improcedente a lide e tornada sem efeito a liminar não há qualquer proteção jurisdicional ao contribuinte quanto à tributação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Diante do exposto, solicitamos ao contribuinte cópia das Demonstrações de Resultados e Planilha com apuração da Base de Cálculo da CSLL no período de 1997 a 2001, tendo em vista que a partir de 01 de janeiro/2002, através do art. 5º . da Lei 10.426/2001, as entidades fechadas de previdência privada estão isentas da CSLL. (...)

Na citada solução de consulta, conclui-se que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPP

é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

Após a apresentação de Impugnação Administrativa (fls. 112, volume 1), a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador manteve em parte o lançamento, conforme acórdão do qual se extrai trecho de ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

PEDIDO DE PERÍCIA.

Indefere-se o pedido de perícia quando os fatos relatados e as provas constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO

TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

CONTRIBUIÇÕES. PRAZO DECADENCIAL. DECISÃO STF. SÚMULA VINCULANTE.

Declarada através de Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, a inconstitucionalidade dos dispositivos legais que estabeleciam o prazo decadencial de 10 anos para a exigência do PIS, COFINS e da CSLL, aplica-se o CTN para se considerar extintos os créditos não exigidos no prazo de 05 anos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Consideram-se sem efeito as alegações contestando a existência de crédito tributário regularmente constituído, se desacompanhadas de prova, eis que o ônus da prova compete ou cabe a quem alega o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito.

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DA CSLL.

As entidades privadas de previdência, até 31/12/2001, eram contribuintes da CSLL, sendo que a base de cálculo aplicável é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

Em síntese, a DRJ cancelou a exigência dos anos de 1997 e 1998, diante do transcurso do prazo decadencial. Extrai-se do voto condutor: "*ante a inexistência de qualquer pagamento a título de CSLL, referente aos aludidos períodos, a regra a ser aplicada para contagem do prazo de decadência, é a do art. 173, inciso I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, iniciando-se a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...) Assim, no presente caso, o*

crédito tributário foi constituído em 30/05/2005 (fl. 06), havendo assim decaído o direito de a Fazenda Pública Federal constituir crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos dezembro de 1997 e dezembro de 1998, impondo-se assim a exoneração dos valores lançados nestes períodos, conforme planilha incluída no final deste voto."

O contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual alega que não auferiu lucro e, assim, não estaria submetida à exigência de CSLL (fls. 189).

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso, indeferindo pedido de perícia, como também a alegação de decadência (**acórdão 1401-000.304**, fls. 286). O acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Indefere-se o pedido de perícia quando os fatos relatados e as provas constantes dos autos são suficientes para o deslinde da matéria. Decadência. Pagamento. Aplicação do art. 173, do CTN Não verificada a antecipação do pagamento do tributo, o prazo decadencial para o lançamento é de cinco anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

BASE DE CÁLCULO. CSLL, INCIDÊNCIA. ENTIDADE PRIVADA DE PREVIDÊNCIA SEM FINS LUCRATIVOS.

As Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados a natureza jurídica de lucro líquido, que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos.

Recurso voluntário provido

Sendo emitida Requisição de Movimentação em 30/10/2013, a Procuradoria foi intimada do acórdão, interpondo recurso especial em 27/11/2013. Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária, apontando como paradigma o **acórdão nº 1301-000.926** e acórdão nº **1301-001.141**.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido com relação ao paradigma nº **1301-000.926**, conforme decisão da Presidente da 4ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheiro Rafael Vidal).

Por seu turno, o recorrente defende a incidência do referido tributo e afirma que a decisão atacada diverge daquelas exaradas nos Acórdãos nº 1301-000.926 e nº 1301-001.141, a seguir analisados.

O Acórdão nº 1301-000.926 adotou a seguinte ementa: (...)

Verifica-se uma equivalência entre a situação fática do presente processo e a situação fática do paradigma apresentado. Todavia,

as respectivas providências adotadas são opostas, o que evidencia a alegada divergência na interpretação da legislação tributária. Destarte, o paradigma é hábil para demonstrar a divergência alegada.

O recorrente ainda aponta como paradigma de divergência o Acórdão nº 1301001.141. Todavia, a leitura desse acórdão permite verificar que a turma julgadora não exarou qualquer entendimento sobre a possibilidade de incidência de CSLL sobre as receitas de entidade de previdência privada, em razão de existir concomitância entre o processo administrativo e um citado processo judicial, conforme o seguinte excerto: (...)

Uma vez que a questão de mérito não foi apreciada em razão de decisão preliminar, não há como afirmar que houve divergência de interpretação naquele processo em relação ao presente processo. Assim, o paradigma apontado não é apto a estabelecer a divergência apontada. (...)

Atendidos os pressupostos de tempestividade e legitimidade, previstos no art. 67 do Regimento Interno do CARF, e tendo sido caracterizada a divergência jurisprudencial alegada, por meio do primeiro paradigma, nos termos acima examinados, DOU SEGUIMENTO ao presente recurso especial.

A contribuinte apresentou contrarrazões, em síntese, pleiteando:

- (i) O não conhecimento porque o paradigma não atesta a aplicabilidade de exigência de CSLL quanto às entidades de fechadas de previdência complementar;
- (ii) A suspensão do processo na forma do artigo 1.036, do Código de Processo Civil, diante do recurso extraordinário nº 612.686;
- (iii) No mérito, a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

Conhecimento

O recurso da Procuradoria é tempestivo, razão passo a apreciar a alegação do contribuinte de que "o paradigma de divergência apontado pela Fazenda Nacional não se presta a fazer valer o entendimento de aplicabilidade de tributação referente a CSLL sobre as entidades fechadas de previdência complementar." (trecho das contrarrazões, fls. 330)

Lembro que o Presidente de Câmara admitiu o recurso especial quanto ao acórdão paradigma nº 1301-000926. Extraí-se do relatório deste acórdão paradigma (1301-000926):

Cuida-se no presente processo de litígio relacionado à auto de infração lavrado em face da Fundação Vale do Rio Doce de Seguridade Social Valia, e cientificado em 26/12/2002, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente ao ano-calendário de 1997, apurando sobre bases de cálculo trimestrais.

O auto de infração apontou a existência de Mandado de Segurança de nº 2001.51.01.0248010, em trâmite perante a 7ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, impetrado pela ABRAPP, objetivando questionar a condição de contribuinte da CSLL, tendo sido denegada a segurança vindicada na peça inaugural.

Entre os argumentos deduzidos na impugnação merecem ser mencionados os seguintes: (i) não caracterização de renúncia à esfera administrativa pela impetração de Mandado de Segurança Coletivo, (ii) necessidade de cancelamento da multa, em cumprimento ao art. 63 da Lei nº 9.430/96; (iii) impossibilidade de submissão à CSLL de entidades fechadas de previdência social, pela inocorrência de lucro; (...)

Diante deste quadro, decidiu a Turma julgadora do acórdão paradigma (1301-000926), conforme voto condutor do ex-Conselheiro Wilson Fernandes:

O Colegiado, in limine, destacou que a Suprema Corte do país já se pronunciou sobre a ausência de imunidade das entidades previdência privada, eis que no RE nº 202700/DF, de 08 de novembro de 2011, relator o Ministro Maurício Correa, restou assentado: (...)

A partir de tal consideração, perscrutou-se a legislação acerca da existência de norma de incidência que, de forma expressa, tenha colocado as entidades de previdência privada no pólo passivo da relação jurídica relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Nessa linha, destacou-se que o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876, de 1999, incluiu referidas entidades no rol dos contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme se depreende da transcrição abaixo. (...)

Não bastasse, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao admitir a dedução das provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, reafirma, de forma expressa, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados positivos das entidades de previdência privada.

Por relevante, destacou-se que o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, referenciado pelo insigne Relator, foi editado em data anterior à Lei nº 8.212/91 (e, obviamente, da Lei nº 9.249/95), não havendo, pois, que se falar em sua aplicação, e, por decorrência, na exclusão de consectários legais com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

A questão da incidência da CSLL sobre os resultados positivos das entidades previdência privada foi brilhantemente enfrentada

nos autos do processo administrativo nº 10768.100226/200261, objeto do acórdão nº 10322.558 (...)

Diante da forma adequada como a questão posta em discussão foi abordada e da erudição do pronunciamento, reproduzo fragmentos do voto condutor do acórdão nº 10322.558, redator designado o Ilustre Conselheiro Flávio Franco Corrêa. (...)

Destacou ainda o Colegiado, na linha do decidido em primeira instância, que somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2002, face a edição da Medida Provisória nº 16, de 2001 (convertida na Lei nº 10.426, de 2002), é que as entidades fechadas de previdência complementar gozam de isenção da Contribuição Social sobre o Lucro.

Ressalto que o acórdão paradigma foi mantido por esta Turma da CSRF conforme acórdão publicado em 30/10/2017 (**9101-003.083**).

A longa transcrição é feita para elucidar a similitude entre os casos paradigma e recorrido - ambos tratando de entidade fechada de previdência privada que pleiteia a não incidência de CSLL -, justificando-se o **conhecimento do recurso especial**, na medida em que os Colegiados decidiram de forma diametralmente oposta quanto à incidência de CSLL.

Assim, **conheço do recurso especial da Procuradoria.**

Pedido de Suspensão do Processo

O contribuinte pleiteia em suas contrarrazões o sobrestamento do processo, em observância ao artigo 1036, do Código de Processo Civil, que prevê:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

§ 2º O interessado pode requerer, ao presidente ou ao vice-presidente, que exclua da decisão de sobrestamento e inadmita o recurso especial ou o recurso extraordinário que tenha sido interposto intempestivamente, tendo o recorrente o prazo de 5 (cinco) dias para manifestar-se sobre esse requerimento.

A previsão se justificaria, segundo o Recorrido, diante de decisão no Recurso Extraordinário nº 612.686:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DE CSLL. BASE DE CÁLCULO PARA AS EXAÇÕES. RENDA E LUCRO. NATUREZA JURÍDICA NÃO-LUCRATIVA DOS FUNDOS DE PENSÃO DETERMINADA POR LEI. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MP Nº 2.222/2001 REVOGADA PELA LEI Nº 11.053/04. LEI Nº 10.426. INCOMPATIBILIDADE DA RETENÇÃO DO IRPJ NA FONTE. LEI Nº 6.465/77, REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01. ALEGAÇÃO DE NÃO OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DECORRENTE DE VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. NATUREZA JURÍDICA. EFEITOS. SITUAÇÃO QUE NÃO SE SUBSUME A TESE DE IMUNIDADE RECHAÇADA PELO PLENÁRIO NO RE 202.700. CONTRADIÇÃO VERIFICADA. ARTIGO 543-A, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL RECONHECIDA.

1. A CSLL e o IRPJ, respectivamente, e a natureza jurídica não-lucrativa das entidades fechadas de previdência complementar, determinada pela lei federal que trata dessas pessoas jurídicas (Lei nº 6.435/77, revogada pela Lei complementar nº 109/01, atualmente em vigor), em tese, afasta a incidência das exações, uma vez que a configuração do fato gerador desses tributos decorre do exercício de atividade empresarial que tenha por objeto ou fim social a obtenção de lucro.

2. Os rendimentos auferidos nas aplicações de fundos de investimento das entidades fechadas, uma vez ausente a finalidade lucrativa dos fundos de pensão para configurar o fato gerador do tributo e as prévias constituições de reserva de contingência e reserva especial e revisão do plano atuarial, ao longo de pelo menos 3 (três) exercícios financeiros para aferir-se sobre a realização ou não do superávit, não equivale a lucro, sob o ângulo contábil, afastada a retenção do IRPJ.

3. In casu, argui-se no recurso extraordinário a alegada inconstitucionalidade da regra do artigo 1º da MP nº 2.222, de 4 de setembro de 2001, ao estabelecer que a partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

4. A natureza da entidade de previdência complementar em regra se contrapõe à incidência dos tributos de IRPJ e de CSLL, que pressupõem a ocorrência do fato gerador lucro ou faturamento pela pessoa jurídica, ante à previsão do artigo 195, I, a e c, da CF/88.

5. *A inconstitucionalidade da MP nº 2.222/01, reclama, para apreciação dessa questão, a análise prévia sobre a possibilidade jurídica ou não na realização do fato gerador do IRPJ, que é objeto da referida medida provisória.*

6. *Repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A do Código de Processo Civil. (STF, Recurso Extraordinário nº 612686, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 14/03/2014).*

Ocorre que a tramitação de processo administrativo no âmbito deste Conselho obedece os ditames do Decreto n. 70.235/1972 e Regimento Interno do CARF (Portaria MF 343/2015), sem que exista dentre estas normas a obrigação de sobrestamento de processos diante da decisão que tenha reconhecido a repercussão geral da matéria.

Ademais, a decisão do STF - referida pelo contribuinte - foi publicada quando vigente o Código de Processo Civil anterior (1973), sem que constasse norma naquele regramento processual que obrigasse a suspensão de processos administrativos.

Diante disso, voto por **rejeitar o pedido de sobrestamento do processo administrativo.**

Mérito.

O presente processo administrativo tratava de fatos ocorridos nos anos de 1997, 1998 e 1998. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento decidiu pela decadência quanto aos anos de 1997 e 1998, restando a discussão nos autos quanto ao ano de 1999.

A Recorrida não tem fins lucrativos, como reconhecido pelo Colegiado de origem, *verbis*: "As Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido." (trecho da ementa do acórdão recorrido)

Lembre-se que a Previdência Privada foi tratada pela Constituição Federal, definindo-se que seu regramento seria determinado por lei complementar:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 109/2001 dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, tratando de distinguir entre entidades abertas e fechadas, conforme artigo 4º:

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Esta Lei Complementar definiu, ainda, que as entidades fechadas, por ela definidas, serão organizadas como fundações ou sociedades civis, sem fins lucrativos:

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.

§ 2º As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:

I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;

II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7º desta Lei Complementar.

§ 3º Os responsáveis pela gestão dos recursos de que trata o inciso I do parágrafo anterior deverão manter segregados e totalmente isolados o seu patrimônio dos patrimônios do instituidor e da entidade fechada.

§ 4º Na regulamentação de que trata o caput, o órgão regulador e fiscalizador estabelecerá o tempo mínimo de existência do instituidor e o seu número mínimo de associados.

Parágrafo único. As sociedades seguradoras autorizadas a operar exclusivamente no ramo vida poderão ser autorizadas a operar os planos de benefícios a que se refere o caput, a elas se aplicando as disposições desta Lei Complementar.

O regramento anterior de entidades de previdência privada, abertas ou á fechadas, estava definido pela Lei nº 6.435/1977, da qual se destaca:

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; (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos. (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

§ 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.

A Lei nº 6.435/1977, portanto, autorizava 3 (três) configurações de entidade de previdência privada: **(a)** fechada sem fins lucrativos (pois o §1º vedava que estas tivessem finalidade lucrativa); **(b)** aberta com fins lucrativos; e **(c)** aberta sem fins lucrativos.

Por força das Leis 6.435/1977 e da própria LC 109/2001, as entidades fechadas de previdência privada, portanto, encerram exercícios com superávit ou déficit, mas não podem auferir lucro.

Não obstante fosse entidade sem fins lucrativos, foi lavrada autuação fiscal para exigência de CSLL, por entender a autoridade autuante que a existência de superávit pode acarretar a cobrança desta contribuição.

O julgamento do recurso especial, portanto, depende da definição do que seja lucro tributável, na forma da competência delineada pelo artigo 195, da Constituição Federal, que dispõe:

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Pois bem.

A Lei nº 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigos 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

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

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda":

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;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

O próprio artigo 2º, §1º, alínea "c" supra colacionada explicita que o "resultado do período-base" será "apurado com observância da legislação comercial".

Ora, a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.As.), em conformidade com a determinação do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, trata do valor do resultado do exercício, como se observa de seu artigo 187:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

A Lei nº 6.404/1976 menciona, ainda, que "pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo (...)" e, nesse sentido, trata do lucro em diversas oportunidades. De fato, a análise da Lei nº 6.404/1976 demonstra a enormidade de dispositivos a respeito do lucro e sua destinação.

A título de exemplo, vale menção ao artigo 152, §1º e 202, que tratam da distribuição de lucros na forma de dividendos aos acionistas:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor

dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

Sobreleva considerar, ainda, o que prevê o artigo 202, §4º a §6º, que explicita a vinculação entre o conceito de lucro e a distribuição deste ao acionista. Tanto assim que, nas hipóteses tratadas pelos citados parágrafos o valor dos lucros é distribuído como dividendos assim que a situação financeira da empresa permite (54º) ou tão logo se verifique que não tenha sido destinado às finalidades previstas nos artigos 193 a 197 (§6º):

Art. 202. (...)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem

à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

Todos estes dispositivos revelam que a finalidade lucrativa - requisito para exigência de CSLL - está relacionada à distribuição destes lucros aos acionistas.

O conceito de lucro, portanto, estava firmado no ordenamento jurídico quando empregado na legislação tributária, sendo vedada sua alteração, nos termos dos artigos 110, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Não é por acaso que a Constituição e Lei nº 7.689/88 empregaram os termos "lucro" e "resultado do exercício", ambos tratados pela Lei nº 6.404/1976, que - como acima referido - rege as companhias lucrativas.

Pondero que a Receita Federal do Brasil editou Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/1990, no qual consta:

"O Coordenador do Sistema de Tributação (...), tendo em vista as normas de incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988,

Declara, em caráter normativa, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos"

Há dispositivos constitucionais e legais que merecem ser analisados no presente voto, por fundamentarem outros acórdãos para manutenção da cobrança da CSLL. Primeiramente, menciona-se o teor do artigo 1º, da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, que inseriu o artigo 72 no ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias):

Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9.º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (...)

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

O artigo 22, §1º, da Lei nº 8.212/1991, foi mencionado pela Emenda Constitucional de Revisão 1/1994. O citado artigo 22 e seu parágrafo 1º tem a seguinte dicção:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...)

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

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

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

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

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). (redação vigente em 2007 e 2008)

Portanto, por força do artigo 22, §1º, acima reproduzido, as entidades de previdência privada fechada - como a Recorrida - estão submetidas à exigência de contribuição adicional, à alíquota de 2,5%, calculada sobre a folha de salários (incisos I e II) e remunerações pagas aos contribuintes individuais (inciso III). As hipóteses tratadas pelo artigo 22, §1º, assim, estão relacionadas à competência outorgada pelo artigo 195, I, a, da Constituição Federal.

Diante disso, o artigo 22, §1º não altera a hipótese de incidência da CSLL, fundada no artigo 195, I, alínea c, da Constituição Federal e na Lei nº 7.689/1988.

Acrescento que o artigo 23, da Lei nº 8.212/1991 - embora não expressamente mencionado pela ECR nº 1/94 - é referido pelo artigo 22, §1º. O artigo 23, da Lei nº 8.212/1991, trata de contribuições sobre faturamento e o lucro, destinadas à Seguridade Social, à alíquota de 15% no caso de entidades mencionadas pelo artigo 22, §1º, acima reproduzido:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. 10

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento). 11

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

A citada contribuição, entretanto, não se confunde com a CSLL, nem tampouco poderia alterar a base de cálculo fixada pela Lei nº 7.689/1991 e decorrente da competência outorgada pelo artigo 195, I, c, da Constituição Federal.

Finalmente, trato do artigo 15, da Lei nº 8.212/1991:

Art. 15. Considera-se:

I - empresa - a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional;

Ao conceituar a empresa, o artigo 15 define o sujeito passivo da obrigação tributária, mas não altera a materialidade da incidência, como acima referida.

Lembro que a regra-matriz de incidência tributária tem os seguinte elementos, nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. (...) Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjunta um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. (...)

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando ocorrer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado). (...) Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quando no prescritor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos, ou dados indicativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária (...) (Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo, Saraiva, 2011, p. 298 e 299)

A materialidade da CSLL é autorizada pela Constituição Federal e confirmada pela Lei nº 7.689/1988 (auferir lucro)

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

Esta materialidade não foi alterada pela Lei nº 8.212/1991, reputando-se a não incidência desta específica contribuição na hipótese de entidade que - por sua natureza - não tenha finalidade lucrativa.

Pondero, ainda, que é inconteste nos autos que a contribuinte é entidade sem fins lucrativos.

A interpretação do artigo 15, da Lei nº 8.212/1991, que se conforma à prescrição do artigo 1º, da Lei nº 7.689/1988, é de que as entidades sem fins lucrativos que são sujeito passivo de contribuição à seguridade social são aquelas empregadoras, isto é, que tem estão obrigadas - constitucional e legalmente - ao pagamento de contribuições cuja materialidade não tem qualquer relação com o lucro. Pretender-se atribuir ao artigo 15, da Lei nº 8.212/1991 interpretação que acarreta a modificação da materialidade da CSLL significaria negar vigência à Lei nº 7.689/1988.

Diante de tais razões, entendo que a atividade da contribuinte, por não ter finalidade lucrativa, está fora do campo de incidência da CSLL - definido por sua materialidade, constitucionalmente autorizada e devidamente identificada na Lei nº 7.689/1988.

Sobreleva considerar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral sobre o tema não incidência de CSLL quanto às entidades fechadas de previdência privada, decisão mencionada anteriormente neste voto:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DE CSLL. BASE DE CÁLCULO PARA AS EXAÇÕES. RENDA E LUCRO. NATUREZA JURÍDICA NÃO-LUCRATIVA DOS FUNDOS DE PENSÃO DETERMINADA POR LEI. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MP Nº 2.222/2001 REVOGADA PELA LEI Nº 11.053/04. LEI Nº 10.426. INCOMPATIBILIDADE DA RETENÇÃO DO IRPJ NA FONTE. LEI Nº 6.465/77, REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01. ALEGAÇÃO DE NÃO OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DECORRENTE DE VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. NATUREZA JURÍDICA. EFEITOS. SITUAÇÃO QUE NÃO SE SUBSUME A TESE DE IMUNIDADE RECHAÇADA PELO PLENÁRIO NO RE 202.700. CONTRADIÇÃO VERIFICADA. ARTIGO 543-A, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL RECONHECIDA.

1. A CSLL e o IRPJ, respectivamente, e a natureza jurídica não-lucrativa das entidades fechadas de previdência complementar, determinada pela lei federal que trata dessas pessoas jurídicas (Lei nº 6.435/77, revogada pela Lei complementar nº 109/01, atualmente em vigor), em tese, afasta a incidência das exações, uma vez que a configuração do fato gerador desses tributos

decorre do exercício de atividade empresarial que tenha por objeto ou fim social a obtenção de lucro.

2. Os rendimentos auferidos nas aplicações de fundos de investimento das entidades fechadas, uma vez ausente a finalidade lucrativa dos fundos de pensão para configurar o fato gerador do tributo e as prévias constituições de reserva de contingência e reserva especial e revisão do plano atuarial, ao longo de pelo menos 3 (três) exercícios financeiros para aferir-se sobre a realização ou não do superávit, não equivale a lucro, sob o ângulo contábil, afastada a retenção do IRPJ.

3. In casu, argui-se no recurso extraordinário a alegada inconstitucionalidade da regra do artigo 1º da MP nº 2.222, de 4 de setembro de 2001, ao estabelecer que a partir de 1º de janeiro de 2002, os rendimentos e ganhos auferidos nas aplicações de recursos das provisões, reservas técnicas e fundos de entidades abertas de previdência complementar e de sociedades seguradoras que operam planos de benefícios de caráter previdenciário, ficam sujeitos à incidência do imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

4. A natureza da entidade de previdência complementar em regra se contrapõe à incidência dos tributos de IRPJ e de CSLL, que pressupõem a ocorrência do fato gerador lucro ou faturamento pela pessoa jurídica, ante à previsão do artigo 195, I, a e c, da CF/88.

5. A inconstitucionalidade da MP nº 2.222/01, reclama, para apreciação dessa questão, a análise prévia sobre a possibilidade jurídica ou não na realização do fato gerador do IRPJ, que é objeto da referida medida provisória. 6. Repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A do Código de Processo Civil. (STF, Recurso Extraordinário nº 612686, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 14/03/2014).

Anteriormente, o Supremo Tribunal Federal havia rejeitado o recurso da contribuinte naquele processo (RE 612.686). No entanto, a Corte Suprema reformou o acórdão anterior, para entender presente a repercussão geral. Não obstante isso, ainda pende de julgamento o mérito deste recurso extraordinário.

Esta Turma da CSRF já se pronunciou sobre o mérito deste recurso especial, embora com composição um pouco distinta (**9101-003.083**).

Ademais, em precedente envolvendo entidade aberta de Previdência Social, decidiu esta Turma da CSRF (acórdão **9101-002.971**):

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
LÍQUIDO CSLL*

Ano-calendário:

2003, 2004

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO.

A inclusão das "entidades de previdência privada abertas e fechadas" como contribuintes da CSLL está expressa não só na Lei 8.212/1991, mas também na própria Constituição. Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

RECURSO ESPECIAL DA PGFN. INTEMPESTIVIDADE. INTIMAÇÃO FICTA E PESSOAL DO PROCURADOR. DECRETO 70.235/1972, ART. 7º, §7º, §8º E §9º.

O recurso especial interposto depois de mais de um ano da primeira intimação da parte não é conhecido.

À ocasião daquele julgamento, restei vencida pelo Colegiado (acórdão **9101-002.971**). Reitero o entendimento manifestado àquela ocasião, esclarecendo que o caso destes autos é de entidade fechada de previdência, situação ainda mais clara de não incidência da CSLL, pois as próprias normas desta espécie de entidade vedam a finalidade lucrativa.

Conclusões

Por tais razões, voto por **conhecer negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Redator Designado

Tal é o voto condutor do aresto recorrido, no tocante à matéria a ser apreciada neste momento:

"O litígio a ser dirimido diz respeito à exigência da CSLL das entidades de previdência sem fins lucrativos. A defesa da recorrente, em resumo, é toda no sentido de que inexistente base legal para aquela exigência, e que, por conseguinte, estaria fora do campo de incidência da CSLL.

O extinto Conselho de Contribuintes já se pronunciou, por diversas de suas Câmaras, sobre a improcedência da pretensão do fisco. Citem-se, além dos mencionados pela Recorrente: 10193.942, de 17/09/2002; 10194.017, de 6/11/2002; 10194380, de 15/10/2003; 108.07.735, de 17/03/2004; 10194.557 e 10194.558, ambos de 12/05/2004; 10194.668, de 12/08/2004; 10321.864, de 24/02/2005; 10515.117, de 15/06/2005; 10808.412, de 10/08/2005; 10322.339, de 22/10/2006; 10515.941, de 17/08/2006.

Neste sentido, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, em seu bem fundamentado voto condutor do Ac. 101-93.946, de 17/09/2002, disse com inegável acerto:

NULIDADE. A realização da perícia não constitui direito subjetivo do autuado, podendo o julgador, considerando-a prescindível, indeferir-la desde que motive sua decisão. Rejeitada a preliminar de nulidade. NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADES – PRINCÍPIO DA ECONOMIA PROCESSUAL. Caracteriza cerceamento de defesa o fato de a decisão de primeira instância que não abordar todas as razões de defesa apresentadas na impugnação. Todavia, se no mérito a questão pode ser decidida em favor do sujeito passivo, deixa-se de pronunciar a nulidade da decisão de primeira instância e decide-se o mérito. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Recurso provido.

Em resumo: as Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados o conceito de lucro líquido que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos.

Ante o exposto, afasto a preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário."

Como se vê, o voto condutor do acórdão recorrido seguiu a linha exegética que orientou a ilustre Conselheira Sandra Faroni, no acórdão nº 101-93946. Esse aresto serviu de paradigma para vários outros, que acabaram encerrando conclusões equivocadas, merecedoras de reforma, tal e qual o acórdão recorrido.

No julgamento de recurso voluntário interposto nos autos do processo nº 10768.100226/2002-61, prevaleceu tese jurídica que restou adotada pela maioria do colegiado, consolidada no voto que lavrei, condutor do acórdão nº 103-22858, que superou a posição do relator, o qual também se guiava pelas diretrizes da conselheira Sandra Faroni, lançadas no citado acórdão nº 101-93946.

Aqui, o voto ora externado é, em substância, consequência da adoção dos fundamentos que alicerçaram a superação do acórdão nº 101-93946, nos termos exarados no voto condutor do acórdão nº 103-22858, cujas razões de decidir também prevaleceram na sessão de julgamento do Recurso Especial fazendário, em exame nestes autos.

De início, deve-se realçar, em primeiro lugar, com a devida vênia, a imprecisão conceitual constante do aresto-modelo da ilustre Sandra Faroni, segundo a qual o poder constituinte derivado é exercido pelo "legislador". A tal propósito, percebe-se que a Carta Magna, além de assentar no Título IV a organização dos poderes instituídos – Executivo, Legislativo e Judiciário – cada qual com disciplina constitucional específica, estabeleceu, ademais, que o poder legislativo é exercido pelo Congresso Nacional. E no que toca ao debate em torno da divisão de poderes do Estado, ganhou terreno a idéia de que tais poderes conservam características do poder político: a unidade, a indivisibilidade e a indelegabilidade. Em sintonia com essa corrente preponderante, José Afonso da Silva¹, do alto de sua cátedra, apresenta a melhor explanação acerca do tema, aqui reproduzida para os fins que interessam, no momento:

"O Estado, como estrutura social, carece de vontade real e própria. Manifesta-se por seus **órgãos** que não exprimem senão vontade exclusivamente humana. Os órgãos do Estado são **supremos** (constitucionais) ou **dependentes** (administrativos). Aqueles são os a quem incumbe o exercício do poder político, cujo conjunto se denomina **governo** ou órgãos governamentais. Os outros estão em plano hierárquico inferior, cujo conjunto forma a Administração Pública, considerados de natureza administrativa. Enquanto os primeiros constituem objeto do Direito Constitucional, os segundos são regidos pelas normas do Direito Administrativo. E aí se acha o cerne da diferenciação entre os dois ramos do Direito.

O **governo** é, então, o conjunto de órgãos mediante os quais a vontade do Estado é formulada, expressada e realizada, ou o conjunto de órgãos supremos a quem incumbe o exercício das **funções do poder político**. Este se manifesta mediante suas funções que são exercidas e cumpridas pelos órgãos de governo. Vale dizer, portanto, que o poder político, **uno, indivisível e indelegável**, se desdobra e se compõe de **várias funções**, fato que permite falar em **distinção das funções**, que

¹ Curso de direito constitucional positivo, Malheiros Editores, 25ª edição, págs. 107/108

fundamentalmente são três: a **legislativa**, a **executiva** e a **jurisdicional**.” (grifos no original)

Diante dessas considerações, cumpre, portanto, não confundir as funções do poder com os órgãos especializados para o respectivo exercício (se todas as funções do poder político fossem exercidas por um único órgão, haveria concentração de poderes, o que estaria em colisão, por conseguinte, com o princípio da separação, de índole constitucional).

Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também outorgou ao Congresso Nacional o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que ostenta, não é em demasia que se traz à colação a reflexão do consagrado José Afonso a respeito da referida competência congressional², *verbis*:

“A Constituição, como se vê, conferiu ao **Congresso Nacional** a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão **constituído** o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de **poder constituinte instituído ou constituído**. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é, do próprio poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de **poder constituinte derivado**, embora pareça mais acertado falar em **competência constituinte derivada** ou **constituente de segundo grau**. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes em que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu **um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional**.

No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão “é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto *seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário*”³””. (grifos no original)

Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o “legislador” que exerce o poder constituinte derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho⁴, ao prelecionar que nada obstará ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo

² J. Afonso da Silva, ob. cit. págs. 64/65

³ Direito constitucional comparado, I – O Poder Constituinte, págs. 155/156

⁴ Direito Constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1048.

30, que “a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção” convocada para esta finalidade⁵. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

Todavia, no Brasil, o poder constituinte originário impôs limites ao poder de emenda do Congresso Nacional, à luz do disposto no artigo 60 da Carta Política:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.”

Por oportuno, anote-se que o Supremo Tribunal Federal reportou-se à norma constitucional retratada no parágrafo anterior:

“...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - "pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição..." (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar "o sistema essencial de valores da Constituição, tal como foi explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL

⁵ “Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto.”

MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente enfatizado, **o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador (...)**" (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)

Não bastasse a voz da Suprema Corte, constitucionalistas de renome, ao seu turno, também empreenderam percuciente pesquisa ao texto original da Carta Magna, para a delimitação das fronteiras dentro das quais se encerra o poder de emenda, a teor de extraordinária obra doutrinária⁶:

"As limitações materiais ao poder de reforma não estão exaustivamente enumeradas no artigo 60, § 4º, da Carta da República. O que puder se afirmar como ínsito à identidade básica da Constituição ideada pelo poder constituinte originário deve ser tido como limitação ao poder de emenda, mesmo que não haja sido explicitado no dispositivo. Recorde-se sempre que o poder de reformar a Constituição não equivale ao poder de dar ao País uma Constituição diferente, na sua essência, daquela que deveria revigorar por meio de emenda.

Como se viu, a própria cláusula de imutabilidade (art. 60, § 4º) não pode ser tida como objeto de ab-rogação, não obstante não haja proibição expressa nesse sentido. Os princípios que o próprio constituinte originário denominou **fundamentais**, que se lêem no Título inaugural da Lei Maior, devem ser considerados intangíveis.

A própria natureza do poder constituinte de reforma impõe-lhe restrições de conteúdo. É usual, nesse aspecto, a referência aos exemplos concebidos por Nélson de Souza Sampaio, que arrola como intangíveis à ação do revisor constitucional: a) as normas concernentes ao título do poder constituinte, porque este se acha em posição transcendente à Constituição, além de a soberania popular ser inalienável; b) as normas referentes ao titular do poder reformador, porque não pode ele mesmo fazer a delegação dos poderes que recebeu, sem cláusula expressa que o autorize; e c) as normas que disciplinam o próprio procedimento de emenda, já que o poder delegado não pode alterar as condições de delegação que recebeu."

Colecionadas as observações da doutrina e da jurisprudência referidas, impende, no presente, destacar os trechos relevantes das Emendas Constitucionais

⁶ Curso de direito constitucional, Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco, Saraiva, 2007, págs. 218/219.

mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese:

a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

“Art. 1.º Ficam incluídos os arts. 71, 72 e 73 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social.

Parágrafo único. Ao Fundo criado por este artigo não se aplica, no exercício financeiro de 1994, o disposto na parte final do inciso II do § 9º do art. 165 da Constituição.

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I -;

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1.º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

.....” (os grifos não estão no original);

b) Emenda Constitucional 10/96:

“Art. 1º O art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 71. Fica instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

§ 1º;

§ 2º O Fundo criado por este artigo passa a ser denominado Fundo de Estabilização Fiscal a partir do início do exercício financeiro de 1996.

.....

Art. 2º O art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -;
.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro **dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, **sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**;

.....” (os grifos não estão no original)

c) Emenda Constitucional nº 17/97:

“Art. 1º O caput do art. 71 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 71. É instituído, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim nos períodos de 01/01/1996 a 30/06/1997 e 01/07/1997 a 31/12/1999, o Fundo Social de Emergência, com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados prioritariamente no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, incluindo a complementação de recursos de que trata o § 3º do art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social."

Art. 2º O inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação:

"V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 a 1995, bem assim nos períodos de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 e de 1º de julho de 1997 a 31 de dezembro de 1999, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento, sujeita a alteração por lei ordinária posterior, sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza."

.....”

Equivoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as “matrizes constitucionais dos tributos” (sic). Em repúdio a essa tese, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, *verbis*:

“Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 195 -

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;

a) a receita ou o faturamento;

b) o lucro;

.....”

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

“Art. 1º Os artigos da Constituição a seguir enumerados passam a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 146.

.....

III -

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes." (NR)

"Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

"Art. 149.

.....

§ 2º

.....

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

....." (NR)

"Art. 150.

.....

III -

.....

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

.....

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

....." (NR)

"Art. 153.

.....

§ 3º

.....

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

....."(NR)

"Art. 155.

.....

§ 2º

.....

X -

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

.....

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização." (NR)

"Art. 158.

.....

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

....." (NR)

"Art. 159.

.....

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, vinte e cinco por cento para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

.....

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso." (NR)

"Art. 167.

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

....." (NR)

"Art. 170.

.....

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

....." (NR)

"Art. 195.

.....

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

.....

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento."(NR)

.....”

Em face do exposto, o Supremo Tribunal Federal, decerto, exercendo a defesa da Constituição que lhe foi delegada pelo poder constituinte originário, teria declarado a inconstitucionalidade da alteração no texto da Carta Magna ou, ao menos, a plausibilidade da alegada contaminação pelo vício grave aduzido, quando convocado ao exame de constitucionalidade da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, *verbis*:"

”EMENTA: PROCESSO CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO ADMITIDO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. AUMENTO DE ALÍQUOTA. PERÍODO BASE DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 1994. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA CONCESSÃO DA MEDIDA. Medida cautelar requerida para concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário em que se alega a inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para as instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/1994). Ausência do *fumus boni juris* e do *periculum in mora*. Agravo regimental conhecido, mas improvido.” (AC-MC-AgR 1.059, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 12.05.2006).

No relatório do julgado supra-selecionado, assim resumiu o eminente

Relator:

“Trata-se de agravo regimental interposto de decisão que negou seguimento a ação cautelar ajuizada com o propósito de atribuir efeito suspensivo a recurso extraordinário.

No recurso extraordinário, busca a ora agravante a declaração incidental de inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro

Líquido (CSSL) imputado às instituições financeiras (art. 11 da Lei Complementar nº 70/1991 e Emenda Constitucional de Revisão 1/94), no período de janeiro a dezembro de 1994.

Para negar seguimento à ação cautelar, concluí não ser possível verificar, de plano, a inexistência de diferenciação entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos, que firmasse a forte plausibilidade da alegação de contrariedade aos arts. 5º, caput; 145, § 1º, e 150, II, da Constituição. (...)

A decisão recorrida tem o seguinte teor:

“Trata-se de ação cautelar, com pedido e antecipação para concessão de medida liminar, ajuizada contra a União por Banco Rendimento S./A, para que seja atribuído efeito suspensivo a recurso já admitido pelo Tribunal de origem 9fls. 04/169).

A requerente, instituição financeira, **impetrou mandado de segurança com o intuito de ‘garantir seu direito líquido e certo de ter afastada a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no que se refere aos aumentos de alíquota de alíquotas superiores a 10% (dez por cento), relativa aos fatos geradores de janeiro a dezembro de 1994’ (Lei Complementar 70/1991, art. 11, e Emenda Constitucional de Revisão 01/1994).**

O Juízo de primeira instância denegou a segurança (fls. 04/42-45), em sentença de que a recorrente apelou. Julgando o recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região houve por bem confirmar a sentença denegatória da segurança (fls. 04/85-119).

Antes do julgamento da apelação, foi concedida medida liminar à requerente, para possibilitar-lhe ‘o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro, relativa a fatos geradores ocorridos de janeiro a dezembro de 1994, à alíquota de 10%, até deliberação do relator sorteado para julgar o recurso de apelação interposto nos autos de mandado de segurança subjacente” (fls. 77).

A requerente sustenta, em síntese, para fundamentar o fumus boni jûris, que ‘se discute no apelo extremo violação a direitos constitucionalmente garantidos, como, por exemplo, igualdade, isonomia e capacidade contributiva’ (fls. 120). (...)

É o breve relatório.

Decido.

A utilidade da concessão de efeito suspensivo ao recurso extraordinário pressupõe a existência de uma decisão de mérito favorável que possa ter a eficácia restaurada com a suspensão dos efeitos do acórdão recorrido (cf. a Pet. 2.514-QO, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 14.06.2002).

Não é o caso dos autos, **pois tanto a sentença como o acórdão do Tribunal Regional Federal foram desfavoráveis à parte requerente**, configurando-se o provimento cautelar outrora deferido já absorvido pelo julgamento da apelação. **O provimento pretendido pelo requerente nestes autos, portanto, assemelha-se à antecipação de tutela requerida no próprio recurso extraordinário.**

Tanto a tutela antecipada como a concessão de efeito suspensivo a recurso originalmente desprovido de tal eficácia é medida excepcional e se justificam por

confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional **e pela forte plausibilidade da tese articulada pela parte requerente.**

Não é o caso dos autos, visto que ainda não há pronunciamento definitivo favorável de nenhum órgão desta Corte acerca da inconstitucionalidade do aumento da alíquota da CSSL para as instituições financeiras. Pelo contrário, há uma decisão monocrática contrária ao entendimento da requerente, proferida pelo ministro Gilmar Mendes (RE 235.036, DJ 2111.2002).

A simples admissão, para julgamento, de recurso extraordinário em que se versa a questão não firma, por si, a verossimilhança da correção pretensão recursal.

Ademais, não é possível verificar, de plano, a plausibilidade da inexistência da diferenciação relevante entre as instituições financeiras e os demais sujeitos passivos da CSSL que justifique a proibição da incidência diferenciada do tributo, nos termos dos arts. 5º, 145, §1º, e 150, II, da Constituição.

Ausente, ainda, o periculum in mora. Nos termos da decisão do ministro Sepúlveda Pertence proferida no julgamento da Pet. 2.218 (DJ 13.02.2001): (...)

Do exposto, nego seguimento à ação cautelar, ficando prejudicado o requerimento para a concessão da medida cautelar.

Publique-se, com a atenção ao requerimento de fls. 15.”

“Reafirma a parte agravante a existência de periculum in mora, ante a inexistência de “qualquer provimento que afaste a exigência do tributo e a aplicação de penalidades pelo Interessado, inclusive em relação ao período em que a mesma encontrava-se respaldada pela medida liminar concedida nos autos da Ação Cautelar proposta perante o Tribunal Regional Federal da Terceira Região” (fls. 191)

Quanto ao fumus boni juris, a agravante sustenta que a plausibilidade de suas alegações “é evidente, face à necessidade de edição da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1.998 para legitimar o aumento da alíquota CSL (sic) para as instituições financeiras” (fls. 196).

Do exposto, requer a reconsideração da decisão pelo relator, ou, se mantida referida decisão, o provimento do agravo regimental.

É o relatório.”

E, no mérito, o julgado fixou-se nas seguintes razões:

"Mantenho a decisão agravada, por seus próprios fundamentos.

Com efeito, a concessão de tutela antecipada ou efeito suspensivo a recurso originalmente de tal eficácia é medida excepcional, que se justifica por confirmado risco à própria efetividade da prestação jurisdicional e **pela forte plausibilidade da tese articulada pelo requerente.**

A demonstração da indiscutível gravidade do risco à prestação jurisdicional e da quase certeza da procedência da tese do requerente torna-se ainda mais importante para o tipo de situação retratada pelos autos, **na qual tanto a decisão de mérito de primeira instância como a decisão de mérito de segunda instância foram desfavoráveis ao agravante.**

Contudo, nenhuma das duas hipóteses para a concessão de tutela antecipada se confirma no caso em exame.

Sem uma detida análise do sistema de custeio da seguridade social e das circunstâncias do caso, **é impossível afirmar a forte plausibilidade da tese que sustenta a proibição constitucional para a tributação diferenciada das instituições financeiras, especialmente no que se refere à tributação por contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, por violação da capacidade contributiva (art. 145, §1º) e da isonomia tributária (art. 150, II).**

Basta lembrar que, para tais tributos, vigem os princípios da equidade (art. 194, V) e da universalidade (art. 195, caput) na forma de participação do custeio.

Ademais, a parte agravante **não indicou precedentes desta Corte que pudessem confirmar a plausibilidade da tese invocada, tampouco recurso na iminência de apreciação que contasse com manifestações favoráveis à sua tese.** Pelo contrário, **há ao menos duas decisões monocráticas contrárias ao entendimento da agravante. Refiro-me ao RE 235.036 (rel. min. Gilmar Mendes, DJ 21.11.2002) e ao RE 370.590 (rel. min. Eros Grau, DJ 05.10.2005).** (...).

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

É como voto.” (os grifos em negrito e sublinhados não estão no original)

Pelo que se vê na doutrina e na jurisprudência, o poder constituinte derivado não ultrapassou os limites que lhe foram impostos pelo poder constituinte originário, no tocante à norma insculpida no art. 72, III, dos ADCT, inserida pela Emenda Constitucional de Revisão nº1/1994, com as inovações resultantes da Emenda Constitucional nº 10/1996. Diga-se, outrossim, da estrada tortuosa pela qual o aresto-modelo enveredou, ao interpretar a Constituição conforme a lei, e não a lei conforme a Constituição. Sim, na verdade, o voto vencido, na trilha de seu paradigma, descortinou a exegese que extraíra de uma norma de índole constitucional, em consonância com os parâmetros que vislumbrara na Lei nº 7.689/88. Não posso desperdiçar, em vista dos equívocos patenteados, o apoio oferecido pela brilhante lição do Ministro Celso de Mello, relator da Petição nº 3.270 (Informativo STF 370), *verbis*:

“... É importante rememorar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, há quase 110 anos, em decisão proferida em 17 de agosto de 1895 (Acórdão nº. 5, Rel. Min. JOSÉ HYGINO), já advertia, no final do século 19, não ser lícito ao Congresso Nacional, mediante atividade legislativa comum, ampliar, suprimir ou reduzir a esfera de competência originária desta Corte Suprema, pelo fato de tal complexo de atribuições jurisdicionais derivar, de modo imediato, do próprio texto constitucional, proclamando, então, naquele julgamento, a impossibilidade de introdução de tais modificações por via meramente legislativa, "por não poder qualquer lei ordinária aumentar nem diminuir as atribuições do Tribunal (...)” ("Jurisprudência/STF", p. 100/101, item n. 89, 1897, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional - grifei).

Em suma: **o Congresso Nacional não pode, simplesmente porque não dispõe dessa prerrogativa, interpretar a Constituição, mediante simples atividade normativa de caráter ordinário**, ainda mais quando essa interpretação, veiculada em sede meramente legal, afetar exegese que o Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guardião da Lei Fundamental, haja dado ao texto da Carta Política. **Cabe rememorar, no ponto, a esse respeito, a lição do ilustre magistrado ANDRÉ GUSTAVO C. DE ANDRADE ("Revista de Direito**

Renovar", vol. 24/78-79, set/dez 02), que também recusa, ao Poder Legislativo, a possibilidade de, mediante verdadeira "sentença legislativa", explicitar, em texto de lei, o significado da Constituição:

"Na direção inversa - da harmonização do texto constitucional com a lei - haveria a denominada **'interpretação da Constituição conforme as leis', mencionada por Canotilho como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais**, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de 'mão trocada' se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos. **O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma 'legalidade da Constituição a sobrepor-se à constitucionalidade das leis'**. Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação 'correta' do texto constitucional. Com efeito, uma lei ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este." ...” (os grifos não estão no original).

Mestre Canotilho⁷, ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, “no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juízes devem interpretar as leis *in harmony with the constitution*.”.

E prossegue o renomado constitucionalista:

“O princípio tem sido interpretado no sentido do **favor legis**, no plano do direito interno, e do **favor conventionis**, no plano do direito internacional. Conseqüentemente, uma lei ou um tratado só devem ser declarados inconstitucionais quando não possam ser interpretados conforme a constituição. (...)

O sentido da interpretação conforme a Constituição não deve ser apenas o do **favor legis** ou do **favor conventionis**, conducente à sua caracterização como simples meio de limitação do controlo jurisdicional (uma norma não deve considerar-se inconstitucional enquanto puder ser interpretada conforme a constituição). Se assim o fosse, seria um mero **princípio da conservação de normas**. **Ora, o princípio da interpretação conforme a constituição é um princípio hermenêutico de conhecimento das normas constitucionais que impõe o recurso a estas para determinar o conteúdo intrínseco da lei. Desta forma, o princípio da interpretação conforme a Constituição é mais um princípio da prevalência normativo-vertical ou da integração hierárquico-normativa** de que um simples princípio da conservação de normas.” (grifos no original)

A prevalência hierárquico-normativa de que trata Canotilho obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem

⁷ Direito constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1.294

lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas que deveriam arcar com a elevação da alíquota da CSLL para 30%, entre 1994 e 1995 (ECR nº 1/94), bem como entre 01/01/1996 e 30/06/1997 (EC nº 10/97), **“sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”** (EC nº 10/1996). Essa arrecadação resultante da aplicação do artigo 72, III, dos ADCT, com a redação dada pela ECR nº 1/94 e pela EC nº 10/96, compõe os recursos destinados ao Fundo Social de Emergência, instituído para o período entre 01/01/1994 e 31/12/1999, em consonância com o artigo 71 dos ADCT, com as alterações da EC nº 17/1997.

À vista disso, não reside dúvida de que a norma constitucional que fundamenta a tributação da CSLL incidente sobre as entidades referidas no parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, entre 01/01/1994 e 31/12/1999, é a que deflui do artigo 72, III, dos ADCT, uma das fontes normativas de financiamento do Fundo Social de Emergência, originariamente criado pela ECR nº 01/1994.

Ademais, não se pode desconsiderar que o artigo 72, III, dos ADCT, já com a redação proveniente da EC nº 10/96, indica nitidamente que, com exceção da mudança de alíquota e do período de vigência dessa alteração, os demais dispositivos da Lei nº 7.689/89 continuariam em vigor. Vale dizer: o texto constitucional despreza inteiramente a alegação de que as entidades fechadas de previdência complementar não tenham finalidade lucrativa. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.

Afora o que ficou registrado nas linhas precedentes, não se deve hesitar na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do *nomem juris* do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho⁸ explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, *“ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra”*, afinal os nomes que designam as *“prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.”*

Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do “resultado do exercício”, ajustando-o, todavia,

⁸ Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo artigo 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo *nomem juris* do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido. Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste julgador, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de “base de cálculo da CSSL”, *verbis*:

“IRPJ – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE DE COMPENSAÇÃO – IRPJ – CSLL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e **da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro**, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da **compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.**” (acórdão nº 101- 95002, Rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 20.05.2005) (os grifos não estão no original)

“CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da **base negativa da CSSL**, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e **a base de cálculo positiva da CSSL**, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e **base negativa**, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subsequentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95, arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95)” (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002) (os grifos não estão no original)

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - **As bases de cálculo negativas** apuradas integralmente antes da vigência da Lei 8383/91 são excludíveis da apuração da **base de cálculo da contribuição social**, até porque esta exação, como apêndice do IRPJ, se subsume aos mesmos princípios do lançamento conexo.” (acórdão nº 103-20243, Rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, sessão de 14.03.2000) (os grifos não estão no original)

A despeito do entendimento aqui exposto, defendendo-se a diferenciação entre “base de cálculo da CSSL” e lucro líquido, retorna-se à expressão “resultado do exercício”, gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, com o intuito de adequá-la às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que a norma constitucional exige. Recorre-se, para fins hermenêuticos, ao julgamento do AI 382298-AgR (DJ 28.05.2004), ressaltando-se breve trecho da lavra do Ministro Gilmar Mendes, relativamente ao princípio supracitado:

(...)A propósito, transcrevo, aqui, trecho da doutrina de Konrad Hesse, in A Força Normativa da Constituição, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 34, por mim traduzido, referente à interpretação constitucional:

"(...) O Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional. Portanto, compete ao Direito Constitucional realçar, despertar e preservar a vontade de Constituição (Wille zur Verfassung), que, indubitavelmente, constitui a maior garantia de sua força normativa. Essa orientação torna imperiosa a assunção de uma visão crítica pelo Direito Constitucional, pois nada seria mais perigoso do que permitir o surgimento de ilusões sobre questões fundamentais para a vida do Estado."(„),” (os grifos não estão no original)

No mesmo tom, Canotilho⁹:

“Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: **a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê ...**” (os grifos não estão no original)

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁰:

“Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio, **o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade** orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia, sem alterar o seu conteúdo...” (os grifos não estão no original)

De tudo o que se salientou, acima, depreende-se que a harmonização entre a Lei nº 7.689/88 e o artigo 72, III, dos ADCT impõe a compreensão de que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Por conseguinte, pouco importa, para a tributação da CSSL, em consonância com o artigo 72, III, dos ADCT, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não. Contudo, a justiça que se requer do órgão julgador vindica a segregação das entidades que distribuem benefícios previdenciários decorrentes, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Isto porque a jurisprudência da Corte Suprema acolheu-as no seletivo grupo das instituições de assistência social, albergadas, em consequência, pelo manto da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a teor das informações que emanam das seguintes ementas:

“IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, **ante a configuração da assistência social.**” (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.08.2003) (os grifos não estão no original)

⁹ Ob. cit. pág. 1.210

¹⁰ Ob. cit. pág. 111

“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 avançadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.** Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

Entretanto, os autos denunciam que a autuada não está incluída na categoria das instituições de assistência social, uma vez que a relação jurídica da qual se deriva o sistema previdenciário aludido não dispensa – ao contrário, obriga - a participação dos beneficiários em seu custeio.

Segundo o voto vencido da conselheira Cristiane Silva Costa, a Receita Federal editada o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/1990, de acordo com o qual a CSLL não seria devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos. Como já exposto, tal entendimento não pode prevalecer na vigência da Lei nº 8.212/1991, mormente em face do conteúdo normativo emanado do artigo 72, III, dos ADCT.

Por fim, não há que se falar na isenção instituída pela Medida Provisória nº 16/01, convertida na Lei nº 10.426/02, uma vez esta lei só incide sobre fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/2002:

"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."

Contrario sensu, as entidades mencionadas no referido artigo 5º da Lei nº 10.426/2001 não eram isentas, antes de 01/01/2002. Também não é cabível pressupor que já estariam fora do campo da incidência, no período anterior a 01/01/2002, pois a lei não instituiria isenção para não tributar o que já não seria tributável.

Diante, pois, dos fundamentos acima aduzidos, conheço do apelo fazendário para, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa