



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Recurso nº. : 141.107
Matéria : CSL – EXS.: 1999 a 2002
Recorrente : ACESITA PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 20 DE OUTUBRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.515

AÇÃO JUDICIAL - CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - A coincidência entre a causa de pedir, constante no fundamento jurídico da ação declaratória, e o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos mesmos fundamentos, de modo a prevalecer a solução judicial do litígio. Qualquer matéria distinta em litígio no processo administrativo deve ser conhecida e apreciada.

CSL – BASE DE CÁLCULO – A hipótese de incidência da CSL, prevista na Lei 7689/88 e alterações posteriores, alcança apenas o lucro apurado conforme a legislação comercial. O superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechada, por ser distinto de lucro, não pode ser tributado pela CSL.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ACESITA PREVIDÊNCIA PRIVADA.

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


DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE


JOSÉ HENRIQUE LONGO
RELATOR

FORMALIZADO EM 16 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, DÉBORAH SABBÁ (Suplente Convocada) e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA. Ausente, justificadamente, a Conselheira KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO.



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515
Recurso nº. : 141.107
Recorrente : ACESITA PREVIDÊNCIA PRIVADA

RELATÓRIO

O auto de infração de fls. 02/09 exige CSL dos anos de 1998 a 2001, por falta de recolhimento nos termos do parágrafo 1º do art. 22 da Lei 8212/91 que atinge entidade fechada de previdência privada - EFPP.

No Termo de Verificação Fiscal, sustentam os AFRF que:

- a) as normas seguidas pelas EFPP determinam que sejam elaborados Demonstrativos Contábeis ao final de cada exercício, sendo que devem apurar "Demonstração do Resultado do Exercício" onde o resultado final apurado nos quatro programas – Previdencial, Assistencial, Administrativo e Investimentos – não terá o nome de lucro, mas de "Saldo Disponível para Constituições";
- b) a alegação de que, por falta de fato gerador, a EFPP não está sujeita à CSL não pode prosperar, porque o fato gerador é o Resultado do Exercício antes da provisão para o imposto de renda, que no caso das entidades é denominado de "Saldo Disponível para Constituições" e para as demais pessoas jurídicas de "Lucro";
- c) as provisões a serem deduzidas do "Saldo Disponível para Constituições" são apenas as provisões técnicas (Reservas Matemáticas e Reservas de Contingência), que após deduzidas fornecem o resultado superavitário base para a incidência da CSL.

O Demonstrativo da CSL está às fls. 16/17 que segue a linha de apuração exposta no TVF.



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

A ora recorrente faz parte da ABRAPP – Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, que impetrou mandado de segurança coletivo perante a Justiça Federal de Minas Gerais (proc. 2001.38.00.042867-7) para, entre outros objetivos, afastar a exigência da CSL, cuja sentença prolatada em 24/05/2002 confirmou a segurança no sentido de determinar ao Delegado da Receita Federal em Belo Horizonte que se abstenha de exigir a CSL.

A 2ª Turma Julgadora da DRJ em Belo Horizonte conheceu em parte a impugnação para manter o lançamento, cuja ementa tem a seguinte redação:

“AÇÃO JUDICIAL PROPOSTA COM O MESMO OBJETO DO LANÇAMENTO – A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda de ação judicial – por qualquer modalidade processual – antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, tornando-se definitiva a exigência discutida.

**BASE DE CÁLCULO DA CSL PARA AS EFPP – Na demonstração do resultado do exercício das Entidades Fechadas de Previdência Privada – EFPP, determinada por legislação específica, as provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituições, no programa Previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingência.
[...].”**

Inconformada com a decisão, a recorrente interpôs Recurso Voluntário (fls. 473/496), no qual alega em suma:

- 1) em preliminar, a decisão é nula porque não foram analisados todos os seus argumentos de defesa, além dos coincidentes com os contidos na demanda judicial;
- 2) no mérito, as EFPP não possuem capacidade contributiva nem fins lucrativos;



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

- 3) nos termos do art. 195 da CF/88, uma das fontes de custeio para as contribuições sociais está em auferir lucro; no caso, tenta-se tributar o lucro de pessoas jurídicas que estão proibidas por lei de auferir lucro;
- 4) o único fundamento legal do auto de infração são os arts. 22 e 23 da Lei 8212, mas a Aceprev não é empresa, de modo que não há suporte legal para exigência de CSL;
- 5) como ficou dito na impugnação, a recorrente jamais apresentou superávit; a fiscalização acabou por tributar os Fundos Administrativos e Previdencial apesar de ter sido explicitado que o Estatuto da Entidade não declina tais Fundos como disponíveis (sic);
- 6) o fundo, segundo o próprio Estatuto, não pode ser distribuído, ainda mais porque é constituído como forma de reserva para maximização do plano, visando futuras revisões em tábuas atuariais, cobertura de reservas matemáticas, quando a rentabilidade não consegue atingir a meta atuarial, enfim o que está hoje pode servir de reserva matemática amanhã, tornando impossível sua tributação;
- 7) para apuração do PIS e da COFINS o Fundo Previdencial é parcela dedutível na apuração, não como um benefício fiscal, mas porque entende o legislador que esse Fundo Previdencial não representa nenhum tipo de receita; ora, se receita é um elemento formador do lucro, não sendo receita, não há pressuposto para constituir lucro, sendo mais um contrasenso da legislação;
- 8) não são devidos os juros porque a própria fiscalização considerava as EFPP como não contribuintes da CSL.

O arrolamento está às fls. 497/498.

É o Relatório.



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

VOTO

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Estão presentes os pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual o recurso merece ser conhecido, ao menos em parte.

Considerando o encaminhamento com relação ao mérito, supero o argumento preliminar de nulidade da decisão de 1º grau.

Como constou do relatório, a recorrente, na qualidade de associada da ABRAPP, participa de mandado de segurança para afastar a exigência da CSL até o ano de 2001, o que compreende todos os períodos objeto do lançamento aqui examinado.

Portanto, é evidente que existe a concomitância da discussão nos âmbitos judicial e administrativo.

A discussão acerca da concomitância de processos judicial e administrativo não é nova nesta Câmara. Não a hipótese de ingresso de medida judicial após instaurado o processo fiscal, cuja previsão consta expressamente do art. 38 da Lei 6830/80; mas, sim, a hipótese de ser efetuado lançamento após iniciado o processo judicial.

Neste caso, o termo previsto no dispositivo legal acima mencionado, qual seja "renúncia" à defesa na esfera administrativa, tomado na acepção literal, não surtiria efeito, porque direcionado à defesa já apresentada no âmbito



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

administrativo frente à posterior ação judicial objetivando cancelar ou declarar nulo o mesmo lançamento.

Entretanto, a interpretação sistemática a ser feita ao comando do art. 38 da Lei 6830, bem como de outros dispositivos, fornece sólidos fundamentos para que não se aprecie, nos limites do processo administrativo, a matéria que está sendo objeto de ação judicial.

Tais fundamentos já foram muito bem expostos no Acórdão 108-05.824, sessão de 17.08.99, da lavra do eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Jr., cujos trechos são citados em nota de rodapé, e que foi assim ementado:

“AÇÃO DECLARATÓRIA - CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO - IMPOSSIBILIDADE - A semelhança da causa de pedir, expressada no fundamento jurídico da ação declaratória, com o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos fundamentos idênticos, prevalecendo a solução do litígio através da via judicial provocada. Qualquer matéria distinta em litígio no processo administrativo deve ser conhecida e apreciada.”

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já firmou posição (Ac. CSRF/01-03.227):

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE – A submissão de matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre o mérito do crédito tributário em litígio, tornando definitiva a exigência nessa esfera.”

Por outras palavras, não há dispositivo legal que permita a discussão paralela da mesma matéria em diversas instâncias, mas, ao contrário, o direito processual evita inclusive a concomitância de ações conexas, litispendentes ou continentes, mediante determinação do juiz prevento para prolação da decisão a



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11

Acórdão nº. : 108-08.515

prevalecer para todas as ações. Não fosse assim, dar-se-ia azo a decisões antagônicas, o que não se admite no sistema jurídico.

Desse modo, entendo correta a decisão da Turma Julgadora *a quo* na parte em que não conheceu a impugnação especificamente sobre os argumentos de mérito da legitimidade da CSL.

Assim, permanecem para análise nesta esfera administrativa as matérias que digam respeito ao cálculo elaborado pelos AFRF, isto é, base de cálculo, juros, multa, etc.

A recorrente alega que a base de cálculo utilizada pelos fiscais não é correta, porque não é lucro, dimensão escolhida pelo legislador constituinte e ordinário para aplicação da alíquota.

A sua tese está suportada pela jurisprudência deste Conselho, como no Acórdão 108-07.735 desta Câmara, com o voto do ilustre Conselheiro José Carlos Teixeira da Fonseca:

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11

Acórdão nº. : 108-08.515

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

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

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

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

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

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

O Acórdão 107-06.703 da 7ª Câmara:

“CSLL – BASE DE CÁLCULO – A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei n. 7689/88 e alterações posteriores, não alcança, o superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechada. Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa”.

E o Acórdão 101-93.942 da 1ª Câmara entre outros (Acórdãos 101-94.017, 101- 94.557, 101- 94.380, 103-21.864):



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

Processo nº. : 10680.013331/2003-11

Acórdão nº. : 108-08.515

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA 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 fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, parágrafo 1º, da Lei 8212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado.”

Nos acórdãos, expôs-se que a contribuição criada pela Lei 7689 incide sobre o lucro apurado com a legislação comercial, com os ajustes da lei, e que o fato de o art. 2º da Lei 7689/88 estabelecer que a “base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda” não autoriza a conclusão no sentido de que “a base de cálculo é o ‘resultado do exercício’, e não necessariamente o lucro”.

A base de cálculo da CSL é, enfim, o lucro apurado pela legislação comercial, e não o resultado apurado conforme a contabilidade de uma entidade sem fins lucrativos, tal como uma EFPP, que se sujeita a regras específicas acerca de sua escrituração contábil.

O mesmo tema de ausência de base de cálculo para o resultado dos atos cooperativos da sociedade cooperativa reforça:

“COOPERATIVA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – As sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas, resultado obtido através de atos cooperados não são considerados lucro. Ante a inexistência de lucros, não deverá ser cobrada a Contribuição Social sobre o Lucro pela inexistência de sua base de cálculo.” (Ac. CSRF/01-03.277)



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

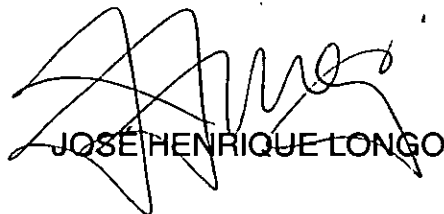
Processo nº. : 10680.013331/2003-11
Acórdão nº. : 108-08.515

Importante observar que o entendimento exposto nesta decisão, diferentemente do apreciado judicialmente, é que o lançamento em tela não pode subsistir porque a base de cálculo não está corretamente apurada. Ou seja, na hipótese de ser declarada a obrigação da entidade de recolher a CSL, ainda assim a apuração desse tributo deveria seguir as normas específicas, dentre as quais a correta base de cálculo.

Enfim, o superávit apontado pela entidade não pode ser considerado como lucro e, conseqüentemente, não pode ser considerado como base para apurar-se o tributo devido com a aplicação da alíquota.

Em face do exposto, conheço em parte do recurso para dar-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 20 de outubro de 2005.


JOSE HENRIQUE LONGO

