

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

**Processo n°** 10680.015441/2004-90  
**Recurso n°** 153.677 Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9101-000.915 – 1ª Turma  
**Sessão de** 29 de março de 2011  
**Matéria** CSLL - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CAIXA VICENTE DE ARAÚJO DE ASSISTÊNCIA AOS FUNCIONÁRIOS DO GRUPO FINANCEIROS MERCANTIL DO BRASIL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CSLL - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - INCIDÊNCIA

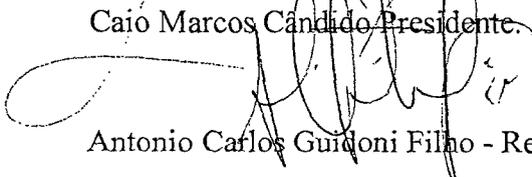
O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Precedentes da CSRF.

Recurso Especial do Procurador improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

  
Caio Marcos Cândido - Presidente.

  
Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Editado em: 25 MAI 2011

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Caio Marcos Cândido, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Alberto Pinto Souza Junior, Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (Suplente Convocado), Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann. Ausente, justificadamente o Conselheiro.

## Relatório

Com base no Regimento Interno desta Corte Administrativa, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial em face de acórdão proferido pela extinta 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes assim ementado:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001*

*CSLL. PESSOAS JURÍDICAS 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. 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.*

*Ainda que as entidades de previdência privada estejam sujeitas à incidência da CSLL, para que o lançamento fosse mantido, o superávit da entidade deveria ser ajustado para resultado comercial.”*

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

*“I — DA AUTUAÇÃO*

*Trata-se de lançamento da CSLL dos anos-calendário de 1998 a 2001. Consta no auto de infração que sendo a fiscalizada uma entidade fechada de previdência privada, citada no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91, não efetuou o recolhimento da CSLL. A ciência do lançamento se deu em 15.12.2004.*

*Como enquadramento legal foram citados os arts. 2º e §§, da Lei 7.689/88, art. 22, §1º e art. 23 da Lei 8.212/91, EC de Revisão 1/94; EC 10/96, art. 72, III do Ato das Disposições*

*Constitucionais Transitórias - CF/88, art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação do art. 1º da Lei 9.065/95 e art. 16 da Lei 9.065/95.*

*Consta no Termo de Verificação Fiscal que a fiscalizada é uma entidade fechada de previdência privada, que por normas estatutárias é mantida por contribuições recebidas de sociedades patrocinadoras, Banco Mercantil do Brasil S/A e as empresas por ela controladas e que lhe são coligadas, e dos participantes (vinculados às patrocinadoras), conforme Estatuto e Regulamento da entidade (fls. 24/36),*

*Além de ter a finalidade de concessão de benefícios complementares aos da previdência social aos associados que preenchem as condições estabelecidas no art. 46 de seu Estatuto, a entidade destina-se ainda à prestação de serviços de assistência médica a todos os seus associados, custeados pelas patrocinadoras.*

*Por determinação legal, as entidades de previdência privada, fechada ou aberta, por estarem compreendidas no rol das empresas citadas no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91, e no § 6º do art. 201 Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048 de 06.05.99, estão sujeitas à CSLL. As EFPP somente passaram a ser isentas da contribuição para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.2002, por força do art. 5º da MP 16 de 27.12.2001, convertida na Lei 10.426, de 24.04.2002.*

*As entidades de previdência privada fechadas devem ser organizadas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos, e a elas não se aplica o sistema contábil próprio das sociedades comerciais. A planificação contábil padrão que adotam é a aprovada pela Secretaria de Previdência Complementar do MPAS, definida na Portaria 4.858 de 26.11.98, em vigor até 31.12.2001, conforme cópia de fls. 75/99.*

*A CSLL é calculada sobre o lucro líquido apurado no período-base, antes da provisão, para o imposto de renda (art. 23, II, da Lei 8.212/91 e art. 204, II, do Regulamento da Previdência Social aprovado pelo Decreto 3048, de 06.05.99).*

*No plano contábil obedecido pelas empresas de fins lucrativos é chamado de lucro, o resultado líquido apurado na Demonstração de Resultado do Exercício. Nada mais natural do que a denominação "lucro", para identificar o resultado por ela perseguido.*

*As normas seguidas pelas EFPP também determinam que sejam elaborados Demonstrativos Contábeis ao final de cada exercício. No item 3 do Anexo C aprovado pela Portaria MPAS 4.858/98 está definido que anualmente, em 31 de dezembro, a entidade fará a Demonstração do Resultado do Exercício, onde o resultado final apurado em cada um dos quatro programas nos quais sua contabilidade se agrupa, ou seja, Previdencial, Assistencial, Administrativo e de Investimentos, não terá o nome*



*de lucro, por razões óbvias, e sim de "SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES"*

*Sendo uma entidade sem fins lucrativos, o excedente apurado entre as receitas e despesas, será usado para constituir reservas e fundos que devem garantir o seu objetivo estatutário. A diferença significativa para as empresas com fins lucrativos é que estas últimas podem se quiserem, distribuir o resultado obtido aos sócios.*

*Para restar ainda mais claro que se trata de um só objeto com denominações diferentes, destacou a fiscalização a definição da base de cálculo da CS estabelecida pelo art. 2º da Lei 7.689/88.*

*Conclui que a alegação de que por falta de fato gerador, a EFPP não está sujeita à CSLL, não poderia prosperar, pois o fato gerador da contribuição é formado pelo resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, denominado no caso destas entidades de "saldo disponível para constituições" e denominado de "lucro" para as demais pessoas jurídicas que têm objetivo comercial.*

*Acrescenta que a SRF por intermédio da CST, com o Parecer COSIT nº 1 de 28.01 2002, referendou o entendimento sobre a composição da base de cálculo da Contribuição no caso das EFPP.*

*O resultado evidenciado na DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO elaborada seguindo o modelo definido pelo item 3 do Anexo C da Portaria MPAS 4.858/98 é adotado para aferição da base de cálculo da CSLL, entendendo-se como tal o SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES em cada um dos programas.*

*Transcreve o art. 13, I, da Lei 9.249/95, para concluir que as provisões a serem deduzidas do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES, são apenas as provisões técnicas, compostas pela RESERVA MATEMÁTICA E RESERVA D CONTINGÊNCIA, as quais, após serem deduzidas, fornecem o resultado (superavitário base para a incidência da CSLL, observadas as demais hipóteses de adições e exclusões base de cálculo previstas na legislação da CSLL.*

*Assim, são consideradas técnicas a reserva matemática necessária para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefícios, e a reserva de contingência constituída na forma do Decreto 606/92 e da LC 109 de 2001. Não são consideradas técnicas, tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no item 1 do Anexo C da Portaria MPAS 4.858/98, a Reserva para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto 606/92.*

*Além das contas patrimoniais (ativo, grupo 1 e Passivo, grupo 2), os lançamentos contábeis das EFPP são registrados em quatro programas: Previdencial, Assistencial, Administrativo e de Investimentos.*

*Ao final de cada período anual é feita a Demonstração de Resultado do Exercício, para cada um destes programas,*

*apurando-se o Superávit Disponível para a formação de reservas/fundos ou déficit técnico que gera reversão de reservas) fundos.*

*No plano contábil seguido pelas EFPP, no período em questão, as reservas técnicas que legalmente podem ser excluídas da base de cálculo da CS classificam-se, no passivo, no grupo de contas 2.3.0. Dentro deste grupo, estão as reservas matemática registradas no sub-grupo 2.3.1, e a reserva de contingência registrada na conta 2.3.2.2.01.01, formada a partir do resultado superavitário do exercício atual. O montante desta última, por norma descrita no item II do Anexo E aprovado pela Portaria MPAS 4.858-98, e no art. 20 da LC 109/2001, está limitado a 25% do valor das reservas matemáticas constituídas, para garantia de benefícios.*

*Atendendo ao Termo de Intimação de 01.09.2004, fls. 37, a fiscalizada apresentou os demonstrativos dos saldos para formação de reservas/fundos apurados na Demonstração de Resultado de Exercícios encerrados em 31.12.98, 31.12.99, 31.12.2000 e 31.12.2001, para os 4 Programas. Informou que não possui DARF relativos à CSLL porque a entidade teve base para cálculo negativa, e fez compensações dos déficits apresentados nos anos anteriores, não gerando tributo a recolher como CSLL.*

*Junto com esta resposta e as cópias das Demonstrações de Resultado, entregou planilha intitulada "Contribuição Social sobre o Lucro — CSL", contendo demonstração e identificação dos valores utilizados para a constituição de reservas e fundos, por ela considerados exclusão da base de cálculo da contribuição (fls. 39).*

*No Termo de Intimação datado de 12.11.2004 (fls.52 e 53) foi intimada a apresentar as Demonstrações de Resultado dos exercícios encerrados a partir de 1995, que comprovam a ocorrência dos alegados déficits compensáveis com os resultados dos anos subsequentes. Também para identificar e demonstrar o registro contábil dos valores correspondentes à formação anual de reservas e fundos que constam da mencionada planilha de fls. 39, bem como a finalidade da formação de cada uma destas reservas e fundos. A resposta corresponde aos docs. de fls. 54/74.*

*O resultado acumulado negativo que consta do passivo em 31.12.95, foi contabilmente absorvido pelos resultados positivos apurados nos anos de 1996 e 1997, e pela reversão de reservas matemáticas. Tão ficou demonstrado que a base de cálculo da CSLL, no ano de 1995 tenha sido negativa. Nos anos de 1996 e 1997, os superávits foram integralmente utilizados na formação de reservas matemáticas, não sendo apurados portanto, base de cálculo da contribuição.*

*De acordo com a característica dos valores considerados como exclusão da base de cálculo da CSLL na planilha elaborada pela*

entidade (fl. 39), e à luz da identificação contábil dos mesmos, por ela fornecida, considerou:

- constituem exclusão da base de cálculo da contribuição os valores relativos à formação de Reserva Matemática e Reserva de Contingência, contabilizadas no grupo de contas das Reservas Técnicas (2.3.0.0.00.00), respectivamente no subgrupo 2.3.1 e conta 2.3.2.2.01.01;

- não constituem exclusão da base de cálculo da contribuição, por falta de previsão legal para tanto, as demais exclusões apontadas pela fiscalizada.

A conta "Contingência de Imposto de Renda — Saldo Anterior", código 2.2.0.0.00.00, registra os valores oriundos de imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras. Este tributo não é legalmente dedutível na apuração do resultado do exercício, para nenhum tipo de pessoa jurídica.

Respondeu a fiscalizada que a conta Fundos — Programa Assistencial, código 2.4.2.0.01.00, tem por finalidade suprir as eventuais insuficiências de cobertura para a manutenção dos serviços assistenciais.

A Formação de Fundos — Programa Administrativo, composto pelos Fundos Administrativos Previdencial e Assistencial, são constituídos com a diferença entre as receitas e despesas administrativas dos programas previdencial e assistencial e contabilizados nas contas 5.4.2.0.01.00 e 5.4.2.0.02.00, respectivamente.

Nenhuma dessas contas faz parte das reservas técnicas do grupo contábil 2.3.0.0.00.00 prevalecendo, portanto, a regra geral estabelecida no inciso I, do ar. 13 da Lei 9.249/95, transcrito no item 5 do Termo de Verificação, que veda a dedução de qualquer espécie de provisão para efeito de apuração da CSLL, com exceção daquelas textualmente mencionadas naquele dispositivo. Dessa forma, por falta de previsão legal, a formação de fundos nos Programas Assistencial e Administrativo, e a formação de Contingências de Imposto de Renda, não podem ser deduzidas da base de cálculo da apuração da CSLL.

Não há norma legal, para as EFPP, que tenha por objetivo adequar o superávit apurado no ano a um resultado equivalente ao lucro real, nem mesmo em se tratando da apuração da CSLL. O ponto de início da apuração da contribuição é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração, constante da respectiva Demonstração de Resultado.

Assim, no caso da planilha de cálculo apresentada pela entidade fiscalizada, não são cabíveis as adições apontadas e as exclusões correspondentes a dividendos e reavaliação positiva de imóveis, dispensando maiores comentários.

Aplicando-se à empresa fiscalizada as normas descritas e considerando que o item 3 do Anexo C aprovado pela Portaria MPAS 4.858/98 define que os resultados apurados pelas EFPP devem ser levantados anualmente, em 31.12, com base nas Demonstrações de Resultado anexas às fls. 57/70, a partir do

saldo disponível para constituições para os programas Previdencial, Assistencial, Administrativo e de Investimentos, ajustados pela exclusão das reservas técnicas, foram apurados os valores devidos da CSLL, conforme demonstrativos de fls. 20 a 21.

Concluiu pela falta de recolhimento da CSLL devida. Consignou que os balanços de encerramento e as demonstrações de resultados dos exercícios sob ação fiscal que dão base aos valores tributáveis, estão nas cópias de fls. 62/70 e refletem os valores escriturados nos livros Diário da empresa.

### II— DA IMPUGNAÇÃO E DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Turma Julgadora rejeitou a preliminar de decadência. Manteve o lançamento.

A Turma Julgadora levou em conta que a interessada é contribuinte da CSLL, por força do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91 e que a partir da edição da EC de Revisão nº 1/94 e da EC nº 10/96, deve prevalecer o entendimento de que todas as pessoas jurídicas, inclusive entidade fechada de previdência complementar são contribuintes da CSLL.

Em relação aos alegados erros no cálculo da CSLL, considerou que no caso da entidade fechada de previdência complementar são permitidas as exclusões das provisões técnicas, compostas pela reserva matemática e reserva de contingência, da base de cálculo da CSLL. Assim, a Formação de Fundos Administrativos nos Programas Assistencial e Previdencial, a Reserva para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos não podem ser excluídas, por falta de previsão legal. Em relação à Contingência de Imposto de Renda, ressalta que esta parcela não é dedutível da base de cálculo da CSLL por expressa previsão legal.

Destaca que no que se refere às adições e exclusões correspondentes a dividendos e reavaliação positiva de imóveis, ao contrário do entendimento da impugnante, estas quantias não têm o condão de alterar a base de cálculo da CSLL, por falta de previsão legal.

### III— DO RECURSO VOLUNTÁRIO

A ciência da decisão de primeira instância foi dada em 08.06.2006 e o recurso foi apresentado em 10.07.2006.

A recorrente argumenta que são fatos incontroversos que é uma entidade fechada de previdência privada e assistência social, legalmente proibida de ter ou gerar lucros e

que como entidade fechada de previdência privada sem fins lucrativos adota sistema contábil peculiar, por força da legislação de regência, segundo o qual desenvolve um programa previdencial, que desencadeia, tecnicamente, apenas superávit

ou déficit, e outros programas, inclusive assistencial, que também não acarretam resultados positivos ou negativos, mas tão somente a formação de fundos ou sua reversão; e que os valores do superávit técnico e do déficit técnico ou formação/reversão de fundos foram equiparados pelo auto de infração às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, embora nenhuma lei tenha, expressamente, consagrado a referida presunção.

Argumenta que as entidades fechadas de previdência privada são proibidas por lei de perseguir lucros, conforme LC 109/2001, art. 31, inciso II, § 1º e que seguem os planos contábeis e as normas impostas pelo MPAS. Por estar legalmente proibida de ter lucro, submete-se a regime contábil particular, em que evidentemente não se cogita de lucros ou prejuízos, mas sim, de superávits (não distribuíveis e necessariamente reversíveis à melhoria dos planos de benefícios ou à redução das contribuições da patrocinadora e dos beneficiários) e déficits (que têm de ser imediatamente e solidariamente equacionados por uma e outros, a bem da sobrevivência da entidade). Nesse sentido, os arts. 20 e 21 da LC 109/2001, caracterizam que a recorrente como/entidade de previdência juridicamente impedida de gerar lucros e que os superávits se houver, serão absorvidos pelos benefícios ou serão reduzidas as contribuições dos participantes.

Dessa forma, os superávits da recorrente são empregados na complementação previdenciária e assistencial, e jamais apropriados como lucros e reservas a distribuir. Cita doutrina de Sérgio Luiz Machado, em parecer publicado pela ABRAPP em 1995.

Considera ser fato incontroverso que no caso das entidades fechadas de previdência privada "todas as contribuições dos segurados, dos patrocinadores, bem como as receitas derivadas da aplicação desses recursos, são direcionados a duas finalidades: constituição de provisões e reservas, e pagamento de benefícios. Não há lucro contábil, seja do ponto de vista contábil ou do jurídico.

Argumenta que não ocorreu o fato gerador da CSLL porque a Lei 7.689/88, em seu art. 2º, § 1º, letra "c" determina que a CS incidirá sobre o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial e que "resultado do período-base" é gênero que se subdivide em lucro ou prejuízo, não se confundindo com o superávit e o déficit característicos do regime contábil das entidades fechadas de previdência privada.

Afirma que essa conclusão não se altera diante da referência feita pelo art. 13, inciso I, da Lei 9.249/95, às entidades de previdência privada, pois ao reafirmar que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido, o caput do dispositivo afasta qualquer possibilidade de remissão às entidades fechadas de previdência privada, legalmente proibidas de persegui-lo, assim, o inciso I dirige-se apenas às entidades abertas.

Aduz que o Ato Declaratório Normativo CST 17/90 é b7ante claro quanto ao entendimento da SRF no sentido de não ser

devida a CSLL sobre os superávits das EFPP. Cita acórdão relativo ao recurso 135677 da 1ª Câmara do 1º CC, o recurso 136980 da 3ª Câmara, o recurso 129361 da 7ª Câmara.

Também argüi a decadência de parte do crédito tributário. Defende que o prazo decadencial é de 5 anos, conforme previsto no § 4º do art. 150 do CTN e não de 10 anos de que trata a Lei 8.212/91. Cita jurisprudência judicial e administrativa.

Argumenta ainda erros de cálculo promovidos pelo agente fiscal. Explicou que em resposta à consulta formulada pelo Sindicato Nacional das EFPP nº 7 de 26.12.2001, estabeleceu a SRF que a base de cálculo da CSLL das EFPP deve levar em consideração a demonstração de Resultado do Exercício constante no Anexo C, item 3, da Portaria MPAS 4.858/98, sendo formada pelo SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES com a dedução da FORMAÇÃO DE RESERVAS TEMÁTICAS DE FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

Transcreve o modelo para a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício. Destaca que verifica-se que apenas o programa previdencial possui a conta "superávit/déficit técnico". Assim, somente o resultado deste programa poderia ser tributado pela CSLL, e não também o dos programas assistencial, administrativo e de investimentos, como o fez a fiscalização, porque não há superávit nesses programas, o resultado destes não deve se submeter à incidência da CSLL. Entende que foi fartamente demonstrado que se não há superávit nos programas assistencial, administrativo ou de investimento, o resultado destes não deve se submeter à incidência da CSLL, não havendo, pois, a necessidade de previsão legal de dedução para aquilo que não é tributado.

Além disso, se o resultado destes programas for submetido à tributação, deve ser permitida a dedução das contas que possuem a natureza de reserva técnica, a saber: "Formação/reversão de fundos" e "Formação/reversão de contingências", contudo, o agente fiscal glosou tais deduções feitas pela recorrente, permitindo apenas a das constantes nas contas 2.3.1 (reservas matemáticas) e 2.3.2.2.01.01 (reservas de contingência). Entretanto, todas as contas possuem a mesma natureza de reserva técnica, não havendo motivo para permitir a dedução da base da CSLL apenas destas últimas.

Ressalta que o agente fiscal incorreu em arbitrariedade ao glosar as adições e exclusões correspondentes a dividendos e reavaliação positiva de imóveis. Em primeiro lugar, porque na resposta dada pela SRF à consulta nº 7/01 foi expressamente determinado que na apuração da base de cálculo da CSLL das EFPP devem ser "observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões/ previstas na legislação da CSLL"; em segundo lugar, porque se as referidas adições/exclusões são permitidas aos contribuintes optantes pelo lucro real, que visam

*lucro, não há porque serem vedadas para a recorrente, que é entidade sem fins lucrativos.*

*É o Relatório.”*

O acórdão acima ementado deu provimento ao recurso voluntário para determinar o cancelamento da exigência de CSLL sobre os resultados positivos da Contribuinte. Segundo o acórdão, (i) não é razoável equiparar as rubricas *superávit técnico* e *déficit técnico* ou formação/reversão de fundos das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76, pois as regras contábeis e fiscais aplicáveis seriam diferentes; (ii) ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial; (iii) para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita); (iv) a possibilidade de utilizar como base de cálculo da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, não se aplica às entidades de previdência privada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil /diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la); (v) a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda; (vi) qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei nº 7.689/88, o lançamento estaria errado; (vii) ainda que as entidades de previdência privada estejam sujeitas à incidência da CSLL, o lançamento não prospera, uma vez que para tanto, o superávit da entidade deveria ser ajustado para o resultado comercial.

Em sede de recurso especial, argüi a Fazenda Nacional divergência entre o acórdão recorrido e aresto da extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, o qual assenta o entendimento de que *“a máxima efetividade da norma constitucional em lume torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSSL 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 CSSL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a lei indigitada impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit”*.

O recurso especial foi admitido pelo Sr. Presidente do Colegiado *a quo* (Despacho n. 1400-156 (fls.415/416)), ante a configuração em tese da alegada divergência jurisprudencial.

A Contribuinte apresentou contra-razões.

É o relatório.



## Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso especial é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Cinge-se a controvérsia em saber se é legítima a incidência de CSLL sobre os resultados (“superávit”) de entidades fechadas de previdência privada.

Em julgamentos realizados por este Colegiado e pela extinta 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, proferi votos no sentido de que seria legítima a incidência de CSLL sobre o superávit apurado pelas entidades de previdência privada, sob pena de negativa de vigência à Constituição Federal e ao art. 23 da Lei n. 8.212/91. Veja-se, nesse sentido, ementa de acórdão proferido no Recurso n. 161.178 (Processo n. 10680.011108/2006-73) de minha relatoria, *verbis*:

*“DECADÊNCIA. Nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o termo inicial para a contagem do prazo quinquenal de decadência para constituição do crédito é a ocorrência do respectivo fato gerador, a teor do art. 150, § 4º do CTN. Precedentes da CSRF. Recurso especial não provido.*

*CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. As disposições legal e constitucional que estabelecem a incidência da CSLL sobre os resultados auferidos por entidades de previdência privada impedem esta Corte Administrativa de afastar a exigência tributária. Precedentes. Aplicação da Súmula 2 do Primeiro Conselho de Contribuintes.*

*MATÉRIA DE FATO. É de se reconhecer a improcedência da exigência fiscal na parte em que o contribuinte colaciona aos autos elementos que ratificam as alegações recursais. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento.”*

Contudo, mais recentemente, este Colegiado modificou o entendimento supra para reconhecer que o pressuposto básico para a incidência da CSLL é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. Como as entidades de previdência privada fechadas não apuram lucro tal como definido na Lei n. 7.689/88, mas, ao contrário, obedecem a normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, entendeu-se que não haveria afronta à legislação vigente, em especial a Lei n. 8.212/91. Esse entendimento é prestigiado pelos demais Colegiados desta Corte Administrativa, *verbis*:

*1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO  
101-94.668 em 12.08.2004*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - Ex(s): 1998  
a 2002*

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL** Anos-calendário de 1997 a 2001  
**BASE DE CÁLCULO - ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS** - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base impositiva da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado. Recurso voluntário provido. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.  
Manoel Antonio Gadelha Dias - PRESIDENTE

Publicado no DOU em: 29.10.2004

Relator: Caio Marcos Cândido

Recorrente: INSTITUTO GEIPREV DE SEGURIDADE SOCIAL

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

No mesmo sentido:

1º Conselho de Contribuintes / 3a. Câmara / ACÓRDÃO 103-21.639 em 16.06.2004

CSLL - Ex(s): 1998 a 2000

**IRPJ E CSLL - PERÍODO DE APURAÇÃO - LANÇAMENTO EX OFFICIO** - Com o advento da Lei 9.430/96, o IRPJ e a CSLL passaram a ser apurados em períodos trimestrais. Alternativamente à apuração trimestral, a pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pelo pagamento mensal do imposto e da contribuição social, determinados sobre base de cálculo estimada, obrigando-se a apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário. No lançamento ex officio realizado após o término do ano-calendário, e inexistindo opção do contribuinte pelo pagamento mensal, a autoridade lançadora deverá apurar o imposto e a contribuição social com base na regra geral, qual seja, a apuração em períodos trimestrais.

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA**  
- O superávit apurado pelas entidades fechadas de previdência complementar não sofre incidência da CSLL por não se enquadrar no conceito de lucro conforme definido pela Lei 7.689/88. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, os Conselheiros Antonio José Praga de Souza (Suplente Convocado) e Cândido Rodrigues Neuber acompanharam o Relator pelas conclusões.

**CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - PRESIDENTE**

Publicado no DOU em: 28.12.2004

Relator: **ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - RELATOR**

Recorrente: **POSTALIS INSTITUTO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS CORREIOS E TELEGRÁFOS**

Recorrida: 2ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF

No mesmo sentido:

1º Conselho de Contribuintes / 5a. Câmara / ACÓRDÃO 105-15.117 em 15.06.2005

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - EXS.: 1998 e 2000 a 2002**

**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - INSTITUIÇÕES SEM FINS LUCRATIVOS - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades fechadas de previdência privada obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei 7.689/1988 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Somente poderia incidir a CSLL sobre o resultado de tais entidades se fosse descaracterizada a finalidade não lucrativa das mesmas, apurando-se o lucro, base impositiva da CSLL, na forma da legislação comercial e fiscal. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado, eis que o art. 175, RIR/99, dispõe que são isentas do recolhimento do IRPJ as entidades de previdência sem fins lucrativos. Por serem isentas do IRPJ, são elas isentas, também, do recolhimento da CSLL. Tal isenção que vinha sendo reconhecida pela jurisprudência administrativa, foi, afinal,**

confirmada explicitamente pelo art. 5º da Lei 10426/2002.  
Recurso provido.  
Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidas  
as Conselheiras Nadja Rodrigues Romero, Adriana Gomes  
Rêgo e Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva.  
JOSÉ CLÓVIS ALVES - PRESIDENTE

Publicado no DOU em: 04.10.2005

Relator: DANIEL SAHAGOFF

Recorrente: REGIUS - SOCIEDADE CIVIL DE  
PREVIDÊNCIA PRIVADA

Recorrida: 4ª TURMA/DRJ em BRASÍLIA/D

No mesmo sentido:

1º Conselho de Contribuintes / 7ª. Câmara / ACÓRDÃO  
107-09.522 em 15.10.2008

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL/LL - Ex(s): 1998

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL -

Exercício:

1998 CSLL. INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA  
FECHADAS.

CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.  
IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO DAS  
QUESTÕES NA ESFERA ADMINISTRATIVA - Súmula  
1ºCC nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a  
propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por  
qualquer modalidade processual, antes ou depois do  
lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo  
administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo  
órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da  
constante do processo judicial.

CSLL. BASE DE CÁLCULO. SUPERÁVIT.  
IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO - Não obstante a  
exclusão das reservas matemáticas e das reservas de  
contingências estarem limitadas a 25%, não há no que se  
falar em lucro tributável, pois o contribuinte destina a  
totalidade do superávit restante para garantir os benefícios  
pagos no futuro.

Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.

Marcos Vinicius Neder de Lima - Presidente.

Publicado no DOU em: 24.03.2009

Relator: Hugo Correia Sotero

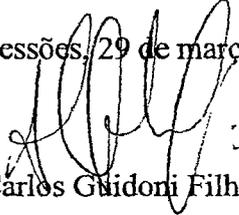
Recorrente: PRECE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Recorrida: 3ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I

Curvo-me à novel orientação do Colegiado e das extintas Câmaras do Conselho de Contribuintes sobre a matéria.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional para negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, 29 de março de 2011.

  
Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator

