



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.016555/2005-38
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.752 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2017
Matéria CSLL
Recorrente MENDESPREV SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA (EFPP) SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO.

Até o início da vigência da Lei nº 10.426/2002 em 1º de janeiro de 2002, não havia dispositivo concessivo de isenção que albergasse de tributação a CSLL das entidades fechadas de previdência privada (EFPP) sem fins lucrativos, de modo que, tratando os presentes os autos de período anterior (1999), imperiosa a consecução dos lançamentos de ofício.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO.

Na forma do artigo 2º, da Lei nº 7.689, de 1988, a CSLL é apurada a partir do resultado do exercício, gênero do qual lucro e superávit são espécies. No caso das EFPP, a base de cálculo é o superávit encontrado, com os ajustes determinados pela legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

Processo nº 10680.016555/2005-38
Acórdão n.º **1402-002.752**

S1-C4T2
Fl. 360

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

Relatório

Segundo a acusação fiscal TVF (fls. 10/15), por considerar-se imune à CSLL, a autuada deixou de apurar e recolher valores relativos a referida exação, impondo o lançamento de ofício perpetrado. Ainda de acordo com o Fisco, a base de cálculo foi apurada a partir do resultado superavitário encontrado em 31.12.1999.

O auto de infração correspondente tem a seguinte configuração (fls. 5):

001 - APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL (FINANCEIRAS)			
APURAÇÃO INCORRETA DA CSLL			
O Contribuinte deixou de apurar e recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão de considerar-se não sujeito à incidência desta contribuição. O crédito tributário foi constituído a partir do resultado superavitário apurado em 31/12/1999, conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo, que é parte integrante deste auto de infração.			
Fato Gerador	Val. Tributável ou Contribuição		Multa(%)
Ocorrência			
31/12/1999			
12/1999	R\$	5.330.485,07	75,00
ENQUADRAMENTO LEGAL			
Art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/88;			
Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art.28, da Lei nº 9.430/96;			
Art. 7º da Medida Provisória nº 1.807/99 e reedições;			
Art. 6º da Medida Provisória nº 1.858/99 e reedições.			

Inconformada com a autuação, a contribuinte acostou impugnação (fls. 148/167) julgada pela 3ª Turma da DRJ/BHE em sessão de 28 de março de 2006, tendo a turma julgadora, depois de afastar matéria do mesmo teor submetida ao crivo do Judiciário, indeferir pedido de realização de perícia, reportar-se à evolução legislativa, normativa e jurisprudencial pertinente à incidência da CSLL das entidades fechadas de previdência privada (EFPP) e transcrever o Parecer COSIT nº 1, de 28 de janeiro de 2002, assentado que nenhum reparo merecia o trabalho fiscal sob qualquer aspecto, inclusive por ter tomado justamente como ponto de partida para apuração da base de cálculo da CSLL a demonstração de resultados elaborada nos termos do Anexo C da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998 e que, em relação à adição feita pela Autoridade Fiscal dos valores do fundo de oscilação de riscos, tal medida se impunha por não haver previsão legal para sua exclusão da base imponible da contribuição, concluindo pela manutenção dos lançamentos (fls. 202/220)¹.

O aresto combatido restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - BASE DE CÁLCULO DA CSLL – No caso das entidades fechadas de

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

previdência privada, o ponto de partida para determinação da base de cálculo da CSLL é todo o resultado positivo disponível para a constituição de reservas, apurado na demonstração do resultado do exercício nos termos do Anexo C, item 3, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1988. Desse resultado é permitida a dedução das importâncias destinadas à formação das reservas matemáticas e de contingência, sem prejuízo da observância das demais hipóteses de adição e exclusão previstas na legislação da CSLL.

NORMAS PROCESSUAIS - EFEITOS DA PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL CONTRA A FAZENDA - *A propositura, pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial com o mesmo objeto do litígio administrativo, antes ou depois de iniciada a ação fiscal, importa renúncia à instância administrativa e torna definitivo, nesta esfera, o lançamento tributário.*

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão de 1º Piso em 09/11/2007 (“AR” fls. 229), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 06/12/2007 (fls. 233/253) aduzindo, em síntese:

- i) que houve desistência expressa da discussão da matéria pela via judicial;
- ii) reitera que não se pode confundir resultado superavitário atuarial obtido por entidade de previdência privada fechada com o lucro líquido do exercício de uma sociedade empresária de previdência privada aberta;
- iii) tece esclarecimentos sobre a natureza jurídica de seu objeto social de sociedade civil sem fim lucrativo, para defender que como não aufera lucro não é contribuinte de CSLL;
- iv) afirma que o resultado superavitário é "*destinado à constituição de reserva de contingência, para garantia dos beneficiários, até o limite de vinte e cinco por cento das reservas matemáticas*";
- v) afirma que o Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos e o Fundo Administrativo Previdencial não foram acrescidos ao Superávit Técnico do Exercício Atual;
- vi) diz ser fiscalizada pelo Ministério da Previdência e Assistência Social — MPAS e que não se lhe aplica a disposição contida no inciso I do art. 13 da Lei no 9.249, de 1995, tendo em vista o art. 110 do Código Tributário Nacional;
- vii) que "*a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido [o que] afasta [...] a possibilidade de incidência desse tributo [já que] não pode obter lucro [...]*";
- viii) com o objetivo de fundamentar seus argumentos, interpreta a legislação que rege a questão litigiosa e cita princípios constitucionais que

supostamente foram violados, entendimentos doutrinários e jurisprudência judicial e administrativa;

- ix) requer a baixa dos autos para realização de perícia técnica, sob pena de se configurar cerceamento do direito de defesa e finaliza pleiteando o cancelamento do auto de infração.

Referido recurso voluntário foi originalmente apreciado por esta mesma 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção com outra composição que, contrariamente à posição da Relatora que negava provimento ao pedido da contribuinte, foi provido por maioria de votos com o acolhimento da preliminar de decadência suscitada pela recorrente, sem julgamento de mérito (Ac. nº 1402-00.104 – sessão de 09/03/2010 – fls. 282/295), o que levou a Procuradoria da Fazenda Nacional a interpor Recurso Especial (fls. 299/304) e a contribuinte a juntar suas contrarrazões (fls. 314/324) para apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em 15 de maio de 2014 a E. CSRF prolatou *decisum* (fls. 328/333) reformando o aresto *a quo* afastando a decadência e determinando a devolução à Turma original para apreciação do mérito, em acórdão assim ementado (Ac. nº 9101-001.926):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário:1999

REGIMENTO INTERNO CARF DECISÃO DEFINITIVA STF E STJ ARTIGO 62-A DO ANEXO II DO RICARF

Segundo o artigo 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C do Código de Processo Civil devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos no âmbito deste Conselho.

CSLL DECADÊNCIA

O Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Representativo de Controvérsia, pacificou o entendimento segundo o qual para os casos em que se constata pagamento parcial do tributo, deve-se aplicar o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, para os casos em que não se verifica o pagamento, deve ser aplicado o artigo 173, inciso I, também do Código Tributário Nacional.

E no resumo do Acórdão:

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao Recurso, com retorno dos autos à Câmara a quo.

A conclusão do voto da Relatora bem define o quadro:

“Voltando ao presente caso, ao compulsar os autos não verifiquei qualquer existência de pagamento parcial do tributo em comento. Ademais, a própria argumentação da Contribuinte em afirmar não ser possível incidir CSLL sobre suas atividades, por se tratar de sociedade civil que apura superávit e não lucro líquido, confirma a ausência de qualquer pagamento antecipado. Sendo assim, aplica-se a regra do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

O fato gerador data do ano-calendário 1999, portanto, o lançamento poderia ocorrer no ano-calendário de 2000, iniciando-se o prazo decadencial em 1º de janeiro de 2001, com dies ad quem em 31 de dezembro de 2005. Ocorre que a ciência da lavratura do auto de infração se verificou em 29 de novembro de 2005, pelo que não transcorreu o prazo decadencial, de acordo com a regra do artigo 173, I do CTN.

*Ante o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para aplicar o dies a quo do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, **determinando que os autos retornem à Turma a quo para julgamento das demais questões de mérito alegadas pelo contribuinte**”. (destacou-se).*

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e todos os pressupostos para sua admissibilidade foram atendidos, pelo que o recebo e dele conheço.

Como visto acima, provido pela CSRF o RE interposto pela Fazenda, com a reforma da decisão *a quo* e o afastamento da decadência, cabe a apreciação das questões de mérito envolvidas nestes autos.

Antes, porém, afasto o pedido de perícia firmado pela recorrente por entendê-lo desnecessário no atual estágio dos autos, mais ainda porque presentes elementos suficientes a que se promova o julgamento da lide.

Como bem observado pela decisão da DRJ, por seu voto condutor, “*não está demonstrada a necessidade da perícia solicitada (...). Para o primeiro quesito a resposta é obviamente não, já que, como se viu, a autuada, por ser uma EFPP, não apura lucro; além disso, a questão é irrelevante, porque o autuante, em seu termo de verificação fiscal, jamais afirma que a base de cálculo seria eventual lucro apurado pela autuada, mas sim o resultado superavitário. A segunda pergunta demanda uma discussão jurídica, e não técnico-contábil, de modo que sua apreciação cabe à própria autoridade julgadora; (...). A terceira questão é impertinente, pois o regime especial de tributação a que se refere é o instituído pela Medida Provisória nº 2.222, de 04.09.2001, e esse regime entrou em vigor apenas a partir do ano-calendário de 2002 e dizia respeito apenas ao imposto de renda, ao passo que o lançamento em causa trata da CSLL devida em relação ao ano-calendário de 1999. Por fim, o quarto quesito está inadequadamente formulado, porque a impugnante não apontou nenhum erro na feitura do lançamento que justificasse a revisão de todos os cálculos do auto de infração; rever apenas por rever é medida desnecessária que teria somente efeitos protelatórios*”.

Pelas razões elencadas, nego o pedido de perícia.

Quanto ao mérito, são dois os pontos centrais que merecem análise:

1. aferir se as entidades fechadas de previdência privada (EFPP), são contribuintes e se sujeitam à CSLL;
2. se positiva a resposta, qual a base imponible, diga-se, qual a “base de cálculo” para apuração da contribuição.]

Em relação ao primeiro tópico, embora o tema tenha comportado discussões ao longo do tempo, inclusive com a expedição do Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17, de 1990 da Receita Federal que declarava não incidente de tributação a CSLL de “*pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicato*”, já superado pela legislação superveniente, especialmente a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 a qual afastou quaisquer dúvidas acerca da incidência de CSLL sobre as EFPP, em seus artigos 23 e 22, § 1º, dois fatores surgiram de modo a dirimir eventuais dúvidas existentes, a saber, i) a promulgação da Lei nº 10.426/2002; e, ii) a decisão prolatada pelo STF no RE 202.700.

No primeiro caso, a Lei nº 10.426/2002 (conversão da MP nº 16/2001), em seu artigo 5º, expressamente definiu que “*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”. No segundo, a decisão da Corte Suprema, exarada no RE 202.700/DF de 08/11/2001, dispôs:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. *Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.* 2. *As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.*

Recurso extraordinário conhecido e provido.

Na mesma linha, decisão envolvendo justamente a associação classista patronal das instituições de previdência privada fechada, a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – ABRAPP, no Ag .Reg. no Recurso Extraordinário 612.686/SC.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PEDIDO DE NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL. ALEGAÇÃO DE NÃO OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR LUCRO. IMPOSSIBILIDADE. A EXISTÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO DOS SEUS BENEFICIÁRIOS AFASTA A IMUNIDADE DO ARTIGO 150, VI, “C”. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO DA SÚMULA N.º 730/STF. PRECEDENTE: RE N.º 202.700/DF, PLENO, RELATOR O MINISTRO MAURÍCIO CORRÊA, DJ 1º.3.02. EXISTÊNCIA OU NÃO DO FATO GERADOR DO IRPJ E CSLL. MATÉRIA FÁTICA. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO DA SÚMULA Nº 279/STF. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários. Incidência do Enunciado da Súmula n.º 730/STF.

2. Para divergir do acórdão recorrido acerca da existência do fato gerador do IRPJ e CSLL seria necessário o reexame de provas e cláusulas contratuais (estatuto social e plano de benefícios), o que encontra óbice nas súmulas 279 e 454 desta Corte.

3. A Súmula 279/STF dispõe *verbis*: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de

questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional.

4. *In casu*, o acórdão recorrido assentou: “AC. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA PROGRESSIVIDADE. 1. O patrimônio das entidades fechadas de previdência privada compõe-se de valores provenientes das contribuições de seus participantes, de dotações da própria entidade e de aporte do patrocinador, enfim, mesmo que não possuam fins lucrativos, é cabível a incidência do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, pois na sua atividade captam e administram os recursos destinados ao pagamento de benefícios de seus associados. Também, não gozam da imunidade prevista no art. 150, VI, “c” da CRFB, já que não se confundem com as entidades de assistência social, destinadas a auxiliar pessoas carentes, independentemente de estarem ou não no mercado de trabalho e da contribuição correspondente. 2. Quanto à bitributação, não há demonstração clara sobre quais valores estaria ocorrendo a dupla incidência do mesmo tributo. A incidência do imposto de renda, quando da concessão dos benefícios, se dá na fonte e não há vedação para a sua incidência no momento em que há a acumulação de reservas e provisões destinadas ao pagamento de benefícios futuros, ou seja, um fato gerador é a acumulação, outro é a distribuição. 3. Em relação aos princípios da isonomia e da progressividade entendo que não há a alegada quebra. O princípio da isonomia prevê a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O que a apelante está pretendendo é o reconhecimento de imunidade, ou seja, um benefício concedido pelo legislador constituinte. A esse respeito o STF já decidiu (RE 259.756, DJ 29/08/2003) quais as entidades estariam abrangidas pela imunidade, quais sejam, as entidades de previdência complementar custeadas, exclusivamente, pelo ente patrocinador. Tampouco há ofensa ao princípio da progressividade, pois é baseado na capacidade contributiva”.

5. Agravo regimental a que se nega provimento.

A conjunção do dispositivo legislativo e da evolução jurisprudencial permite concluir, a) que SOMENTE a partir de 01/01/2002 há que se falar em **isenção** (não em imunidade) da contribuição; b) que para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2001 não havia qualquer proteção isencional ou de imunidade que abrigasse as entidades fechadas de previdência privada (EFPP) sujeitando-as, assim, à tributação da CSLL.

Como os autos tratam de fatos geradores de 1999, responde-se a indagação inicial deste voto (“*aferir se as entidades fechadas de previdência privada (EFPP), são contribuintes e se sujeitam à CSLL*”) de forma positiva, ou seja, **a contribuinte sujeitava-se à imposição da referida contribuição.**

Apreciado o primeiro tópico colocado, resta ver qual seria “a base de cálculo” para apuração da contribuição, posto que a recorrente assenta “não apurar lucro, mas superávit”, e, assim, não haveria base legal para imposição da exação que se suporta no “lucro líquido”.

A respeito, há basicamente duas correntes jurisprudenciais conflitantes, uma delas em consonância com o pensamento da recorrente de que, não se apurando lucro não poderia haver tributação de CSLL, e outra dispondo de modo diverso, ou seja, de que lucro e

superávit são espécies de um gênero maior que seria o “resultado do exercício”, verdadeiro ponto inicial de apuração da base de cálculo da mencionada contribuição, por isso indubitável que a tributação se impõe.

Pelos motivos que alinho a seguir, cerro fileiras com a segunda posição.

Como bem observado pelo Parecer Normativo COSIT nº 1, de 28 de janeiro de 2002, que tratou de consolidar normativamente questionamentos a respeito da matéria – tributação das EFPP –, inclusive adotando parcialmente consulta anteriormente formulada pelo Sindicato Nacional das Entidades Fechadas de Previdência Privada (respondida pela SC nº 07, de dezembro de 2001), somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de tributos e, nesse sentido, o artigo 2º, da Lei nº 7.689/1988 (que introduziu a CSLL no mundo jurídico), em nenhum momento dispôs que a “base de cálculo” da contribuição seria o “lucro líquido” como defende a primeira corrente de pensamento, incluindo a ora recorrente, mas, sim, “o resultado do exercício”.

Veja-se:

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

E, na sequência, o que dispõe a alínea “c” do § 1º, do referido artigo dispondo que “o resultado do período-base, apurado com **observância da legislação comercial**, será ajustado pela...”.

É indubitável, assim, que a apuração de tributos que tenham suporte na escrituração contábil dos contribuintes, diferentemente dos que se lastreiam no faturamento ou na receita, impõe obediência estrita às normas que regem a ciência contábil, inclusive as normatizações baixadas pelas entidades de classe pertinentes (CFC, CVM, CPC, etc).

Com isso, ao assumir como forma de mensuração das bases de cálculo destes tributos a contabilidade enquanto ciência, o legislador quis dizer que ali, naquele cenário (de formalismo e regras) é que se definiriam os montantes que o Estado, ente público a quem cabe instituir, fiscalizar e apurar tributos por força da Carta Constitucional, ali, repita-se, em ambiente de cunho estritamente privado de relações de entidades também privadas é que se chegariam aos montantes que permitiriam mensurar as bases imponíveis das exações criadas por lei.

Neste patamar, a figura de “lucro”, “superávit”, “prejuízo”, “déficit”, “quebra”, são apenas componentes deste mundo, onde convenções e conceitos surgem por força de normas reguladoras, disposições legais ou mesmo usos e costumes, não sendo, necessariamente definições com o rigor científico-jurídico que muitos querem dar ou exigir.

Cenário observado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho e que o ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães captou com muita perspicácia no voto que proferiu no Ac. nº 1301-000.926, quando, segundo o aresto referido, o consagrado Mestre², em comentários ao art. 4º, I, do CTN, assentou 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**

² Curso de Direito Tributário – Saraiva – 7ª Ed. – 1995 – pg. 25

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”. (negritei).

Com isso fica claro que não se deve tomar o termo “lucro” como sendo o único resultado (positivo) possível de uma entidade, seja empresarial ou associativa, mas sim, que esta nomenclatura, como dito antes, é fruto de convenções, conceitos, normas e costumes adotados ao longo da linha do tempo e que podem sim, ser sinônima de outras denominações, dentre elas, “sobras positivas”, “ganhos”, “resultado líquido”, “renda líquida” e, no caso, “superávit”.

Dizendo de outro modo, por convenção, conceito e tradição, a palavra “lucro” foi vinculada a instituições que tenham cunho empresarial. De outra ponta, associações e entidades, ainda que visem resultados positivos para sua manutenção e sobrevivência, conceitualmente viram tais resultados serem nominados como “superávit” que, no fundo, nada mais são que “lucros”, termo aqui assumido em seu caráter popular. Situação que pode ser transportada para uma pessoa física que obtém rendimentos e tem despesas pessoais e que, no final de um período temporal (um ano, por exemplo) possui uma “sobra” (diferença entre renda e despesas) que é chamada de renda líquida, mas que poderia, sem nenhum absurdo, ser chamada de “lucro”, se convencionalmente isso tivesse sido adotado no cotidiano das pessoas.

Nesta linha, parece-me de uma lógica clara que “lucro”, “superávit”, “perda”, “ganho”, “déficit”, são meras denominações (espécies) de uma figura contábil-jurídica muito mais ampla que é o “resultado do exercício”, ou seja, aqueles só existem a partir deste último.

Dizendo de modo mais claro, só se chega a lucro ou superávit se houver resultado positivo do período, obtido este mediante observância de normas e institutos contábeis.

Neste contexto, chega-se ao ponto central da discussão: as EFPP CONTABILMENTE apuram “lucro” ou “superávit”?

A resposta vem do próprio órgão regulador e fiscalizador da profissão contábil, o Conselho Federal de Contabilidade através da RESOLUÇÃO CFC Nº 877/00, de 18 de abril de 2000, que aprovou a NBC T 10 – Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas - item NBC T 10.19 – Entidades sem Finalidade de Lucros, cujos excertos, no que interessa, são abaixo reproduzidos (os destaques foram acrescidos):

10.19.1 DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

10.19.1.3 As entidades sem finalidade de lucros são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido, e o lucro ou prejuízo é denominado, respectivamente, de superávit ou déficit.

(...)

10.19.1.6 Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

10.19.1.7 Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 – Fundações; e da NBC T 10.18 – Entidades Sindicais e Associações de Classe.

10.19.2 DO REGISTRO CONTÁBIL

10.19.2.1 As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência.

10.19.2.2 As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

10.19.2.3 As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

10.19.2.4 A receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

10.19.2.5 Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, *superávit ou déficit*, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como comercial, industrial ou de prestação de serviços.

10.19.2.6 As receitas de doações, subvenções e contribuições, recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias, segregadas das demais contas da entidade.

10.19.2.7 O valor do *superávit ou déficit* do exercício deve ser registrado na conta *Superávit ou Déficit do Exercício*, enquanto não aprovado pela assembléia dos associados; e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta *Patrimônio Social*.

10.19.3 DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

10.19.3.1 As demonstrações contábeis, que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros, são as determinadas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 – Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

10.19.3.2 Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta *Capital* deve ser substituída por *Patrimônio Social*, integrante do

grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

Inquestionável, portanto, que “lucro” é, aqui, sinônimo de “superávit”, tanto que, no final do período temporal, a própria conta de **Lucros ou Prejuízos Acumulados** (existente em pessoas jurídicas empresariais) é substituída pela conta **Superávit ou Déficit do Exercício**.

Em síntese, utiliza-se a nomenclatura superávit e déficit, porque no sentido literal, **superávit significa superar, ir além, passar por cima, exceder, sobrar, ou seja, superávit significa, no dizer de Olak e Nascimento, “o excesso da receita sobre a despesa; saldo credor que representa a supremacia dos ganhos sobre os custos; lucro; réditto positivo**³”.

Mutatis mutandis o mesmo raciocínio aplicável ao conceito de lucro.

Ainda no pensamento dos mesmos autores (ibidem), se as instituições são sem fins lucrativos seria desarmônico designar seu resultado de “lucro ou prejuízo”. E por essa alteração na nomenclatura do resultado a demonstração também sofre seus reflexos, por isso “Demonstração do Superávit ou Déficit do Exercício” ou ainda “Demonstração do Superávit ou Déficit das Atividades” ao invés de “Demonstração do Resultado do Exercício”.

Pertinente invocar, neste passo, a doutrina de Marcelo Fortes Barbosa Filho⁴ sobre o tema quando assevera que, “(...) *tanto uma sociedade não-empresária quanto uma sociedade empresária obtêm uma remuneração pelo implemento de sua atividade-fim e buscam auferir lucros, a serem distribuídos, de conformidade com o disposto em seus atos constitutivos, entre os sócios. A distribuição de lucros constitui o elemento distintivo entre a sociedade e a associação, visto que, nesta última, mesmo obtida uma remuneração pelo exercício da atividade-fim e auferido superávit, este não será compartilhado e distribuído entre os associados, mas reinvestido*”. (In: PELUSO, Cezar (Coord.). *Código Civil Comentado* – doutrina e jurisprudência. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 823, comentário ao art. 982).

Dito isto, já se pode voltar ao voto proferido no Acórdão nº 1301-000.926 e transcrever, pela pertinência, excerto em tudo aplicável: “*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, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo art. 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 nome juris do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido*”.

Na mesma linha, cooptando trecho do voto proferido pelo ex-Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no Ac. nº 1302-001.175, sessão de 12/09/2013, bem aplicável ao tema:

“Dessa forma, incorre em equívoco quem pretenda dar ao termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 um sentido estrito retirado do direito privado. Os termos utilizados pelo constituinte no aludido artigo, seja lucro, faturamento, folha de salário etc., devem ser interpretados à

³ OLAK, P. A.; NASCIMENTO, D. T. do. Contabilidade para entidades sem fins lucrativos. Terceiro Setor. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 52-77.

⁴ disponível na rede mundial de computadores, acesso em 04/09/2017.

luz da legislação tributária que venha instituir o tributo. Se assim não fosse, a COFINS, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, só poderia, então, ser cobrada quando houvesse efetivo faturamento, não atingindo, assim, as vendas para pronta entrega e pagamento a vista. Nada disso! Mesmo quando a alínea “b” do inciso I do art. 195 dispunha que a COFINS iria incidir sobre o faturamento, ninguém duvidou que, contrariando o sentido comercial estrito do termo faturamento, a base de cálculo da COFINS fosse o que definia a Lei Complementar nº 70, de 1991.

Da mesma forma, quando o art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991, dispunha que a COFINS iria incidir sobre a venda de mercadorias e serviços, não vingou a tese de que as vendas de imóveis estariam fora do alcance da norma, pelo fato de imóveis não se subsumirem no conceito de mercadoria. A doutrina e a jurisprudência majoritárias adotaram, então, uma interpretação extensiva e teleológica do dispositivo, para afastar tal argumento, sabendo que o conceito de mercadoria há muito já se modificou, tanto que, hoje, é comum e amplamente utilizado termos como mercado imobiliário, mercado financeiro etc., concluíram, então, que o legislador falou menos do que quis no aludido dispositivo e que a interpretação correta do art. 2º levava ao entendimento de que todas as receitas de operações de compra e venda estariam sujeitas a incidência da COFINS, inclusive da venda de imóveis.

No caso em tela, a situação, ainda é mais simples, pois sequer existe um conceito legal e unívoco de lucro. Assim, lucro, para fins de apuração da CSLL, é aquilo que a legislação tributária definir. Aliás, há que se alertar que, não existindo na legislação civil e comercial uma definição do conceito de lucro, não se aplica, ao caso em tela, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, assim sendo, reforça-se a idéia de que o conceito de lucro, para fins de apuração da CSLL, deve ser buscado realmente na legislação tributária”.

Até porque, convenhamos, a se entender que a CSLL só incide sobre “lucro” porque tal contribuição, instituída pela Lei nº 7.689/1988 nasceu com o título de “contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas” (art. 1º) seria assumir um formalismo já superado e que poderia levar à incrível conclusão, se adotado tal raciocínio simplista, que o imposto de renda (possivelmente o mais clássico dos tributos) seria calculado “sobre o total dos rendimentos ou receitas”, quando sabemos que incide sobre a diferença matemática entre receitas em confronto com os custos e despesas. E, no caso de pessoas físicas, contrapondo-se os rendimentos às despesas previamente autorizadas. Ou seja, se a nomenclatura da contribuição implicasse na realidade entendida pelos defensores da tese formalista, o IR seria devido sobre o total dos rendimentos. E aí ele poderia ser qualquer coisa, menos o IR como conhecemos hoje.

Convergindo nesse sentido:

Apelação em Mandado de Segurança nº 52480 (200251010142211) - TRF da 2ª Região: TRIBUTÁRIO. LEI 7.689/88. A

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. PREVISÃO LEGAL PARA A COBRANÇA DA CSLL NO QUE SE REFERE ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ARTIGOS 22 E 23 DA LEI Nº 8.212/91.

*Sob o argumento de que é entidade aberta de previdência privada sem fins lucrativos, a apelante alega que não está sujeita à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, por não auferir lucro, mas tão somente superávit, conceito distinto daquele. O artigo 1º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, atendendo ao disposto no artigo 195, inciso I, da Constituição, foi declarado constitucional, por unanimidade, pelo STF.. De acordo com o art. 4º da referida lei, os contribuintes da exação são as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. A incidência da Contribuição Social sobre o Lucro só não alcançou as entidades beneficentes de assistência social, imunes à exação por força do § 7º do art. 195. Há previsão legal para a cobrança da CSLL no que se refere às entidades de previdência privada, conforme se depreende dos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. **Conforme bem asseverado na sentença, para que ocorra a incidência da CSLL, basta que, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, a pessoa jurídica obtenha resultado positivo no exercício de apuração, irrelevante o fato de possuir ou não ânimo de lucro. Vale ressaltar, ainda, que o conceito de lucro é dado pela legislação tributária. O que o Código Tributário veda, em seu art. 110, é que a lei tributária altere 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 sendo essa a hipótese vertente. Ademais, o conceito de lucro estabelecido no direito privado, mais especificamente no direito comercial, não foi alterado pelo art. 2º da Lei nº 7.689, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Negado provimento à apelação. (4ª Turma Especializada do TRF2, Relator Desembargador Alberto Nogueira, votação unânime, EDJF2R Data: 16/09/2010 Página: 222) (destacou-se).***

Mais:

TRF - 5ª Região - Apelação em Mandado de Segurança nº 86093 (200284000027326): PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA.

1. O fato de as entidades fechadas de previdência não perseguirem fins lucrativos, conforme disposição contida na legislação de regência (Lei Complementar nº 109/01, Art. 12, parágrafo 1º), não as exime da incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro líquido.

2. A vedação representa apenas um limite ao destino dado aos acréscimos patrimoniais da entidade (impedindo a partição entre os associados, dado que a única vocação do empreendimento é a manutenção dos benefícios que concede, cf. Art. 20 da referida lei), e

não um impedimento ao ganho em si (verdadeira obtenção da disponibilidade econômico-financeira).

3. Precedente do c. STJ: RESP 628008. Segunda Turma. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. DJ 05.04.2006.

4. Legal a cobrança da CSLL relativa aos fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2002, assim como a cobrança do IR resultante da geração de lucros pelas entidades de previdência privada fechadas (ainda quando, repete-se, não tenham finalidade lucrativa), em razão de estarem compreendidas no campo de incidência dos tributos em comento.

Remessa Oficial e Apelação da Fazenda Nacional providas e Apelação do particular improvida. (2ª Turma do TRF5, Relator Desembargador Napoleão Maia Filho, DJE Data: 28/10/2009 Página: 415) (destacou-se)

Finalmente, acerca do fato de tais entidades se sujeitarem a formas de escrituração padronizadas, no caso, o Anexo C da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, em nada modifica o teor do raciocínio, ao contrário, o reforça, posto que tal disposição administrativa visa apenas garantir padronização nos registros e demonstrações de modo a permitir aos órgãos controladores e fiscalizadores a aferição da regularidade de tais entidades (art. 35, I, letra “e”, da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, vigente à época dos fatos).

Acresça-se, por fim, que o Fisco tomou exatamente os valores apurados pela própria recorrente para perpetrar os lançamentos, sem nenhuma inovação.

Conclui-se, pois, 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, devendo-se tomar, para essa determinação da base impositiva, a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do saldo disponível para constituições a Formação de Reservas Matemáticas e a Formação de Contingências, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, sendo que, sob este ponto, inexistente qualquer permissão legislativa de que se exclua o chamado Fundo de Oscilação de Riscos, com nítido caráter de provisão cuja dedução não é expressamente permitida por nenhuma norma legal, de modo que, ao deixar de adicionar seu montante ao resultado final, a recorrente acabou por violar o disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995⁵, impondo, como fez a Autoridade Fiscal, sua adição ao resultado.

Em suma, é inquestionável que a recorrente é uma entidade fechada de previdência privada (EFPP) e que o valor de R\$ 5.330.485,07, que serviu para cálculo da

⁵ Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no [art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964](#):

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o [art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#), com as alterações da [Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995](#), e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável; ([Vide Lei 9.430, de 1996](#))

CSLL do ano-calendário de 1999 e objeto do lançamento aqui apreciado, refere-se ao somatório dos resultados destinados ao Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos, ao Fundo Administrativo Previdencial e ao Superávit Técnico do Exercício Atual, em conformidade com o Termo de Verificação Fiscal — TVF (fls. 10/15) e o Balancete Geral (fls. 85 e 90).

Assim, pelo exposto e tudo o que mais consta nos autos, VOTO no sentido de AFASTAR o pedido de perícia formulado e, no mérito, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto, mantendo integralmente os lançamentos de CSLL como realizados.

É como voto.

Brasília (DF), em 19 de setembro de 2017.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone