



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.016555/2005-38
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.828 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 8 de outubro de 2021
Recorrente MENDESPREV SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA. NÃO INCIDÊNCIA.

O resultado positivo apurado por entidade de previdência privada complementar fechada (*superávit*) não encontra-se no campo de incidência da contribuição social sobre o lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por MENDESPREV SOCIEDADE PREVIDENCIÁRIA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1402-002.752, na sessão de 19 de setembro de 2017, no qual o Colegiado *a quo* negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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 n.º 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 n.º 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.

O litígio decorreu de lançamento de CSLL sobre o lucro apurado no ano-calendário 1999, a partir da constatação de ausência de apuração e recolhimento em razão de a Contribuinte considerar-se não sujeita a incidência à contribuição por constituir-se em entidade fechada de previdência privada. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve integralmente a exigência (e-fls. 223/241). O Colegiado *a quo*, por sua vez, declarou a decadência do lançamento dando provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo (e-fls. 302/308). Contra essa decisão a PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 312/314), arguindo divergência jurisprudencial em relação ao início da contagem do prazo decadencial no caso de tributo sujeito ao lançamento por homologação quando não há recolhimento antecipado. O recurso foi admitido, nos termos do despacho de admissibilidade de e-fls. 317, e julgado pela 1ª Turma da CSRF, em 15/05/2014, que, pelo Acórdão n.º 9101-001.926, deu provimento ao recurso, afastou a decadência e determinou o retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciar as demais questões de mérito (e-fls. 328/333).

Em sessão realizada em 19/09/2017, o Colegiado *a quo* proferiu o acórdão n.º 1402-002.752 (e-fls. 359/375), negando provimento ao recurso voluntário e indeferindo o pedido preliminar de perícia. No mérito, limitou a discussão litigiosa a *aferir se as entidades fechadas de previdência privada (EFPP), são contribuintes e se sujeitam à CSLL e, se positiva a resposta, qual a base impositiva, diga-se, qual a "base de cálculo" para apuração da contribuição*. Quanto ao primeiro ponto, concluiu 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) pelo que se sujeitavam, assim, à tributação da CSLL, e que somente a partir de 01/01/2002 há que se falar em isenção (não em imunidade) da contribuição*. Em referência ao segundo ponto, registrou:

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 n.º 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 n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 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 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).

Cientificada, a Contribuinte interpôs recurso especial no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade, do qual se extrai (e-fls. 545/549):

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado, **por matéria recorrida** (destaques do original transcrito):

(1) “não incidência da CSLL para entidades fechadas de previdência complementar (entidades sem finalidade lucrativa)”

Decisão recorrida:

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.

Acórdão paradigma nº 101-93.942, de 2002:

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

Acórdão paradigma nº 107-06.703, de 2002:

CSLL - BASE DE CÁLCULO — A regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, não alcança, o superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechadas.

Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa.

Com relação a essa primeira matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, 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, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 101-93.942, de 2002, e 107-06.703, de 2002) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que 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 (**primeiro acórdão paradigma**) e que a regra matriz de incidência da CSLL, trazida pela Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, não alcança, o superávit obtido pelas entidades de previdência privada fechadas (**segundo acórdão paradigma**).

(2) “ilegitimidade da base de cálculo utilizada pela fiscalização”

Decisão recorrida:

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.

[...].

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 1995, impondo, como fez a Autoridade Fiscal, sua adição ao resultado.

Acórdão paradigma nº 101-94.473, de 2004:

A reserva matemática, a reserva de contingência e o fundo de oscilação de riscos, sendo obrigatórios nos termos da legislação especial, podem ser excluídos para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95.

[...].

Assim, se entendido que a Recorrente se sujeita à CSLL incidente sobre o resultado do exercício (superávit) ajustado, entre os ajustes previstos em lei encontra-se a exclusão das provisões técnicas obrigatórias pela legislação especial (reservas matemáticas, reserva de contingência e fundo de oscilação de riscos) que, obrigatoriamente, absorverão todo o superávit.

Acórdão paradigma nº 101-94.380, de 2003:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA — O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávit 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 apurado.

No que se refere a essa segunda matéria, também **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *inexiste 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 1995, impondo, como fez a Autoridade Fiscal, sua adição ao resultado, o primeiro acórdão paradigma apontado* (Acórdão nº 101-94.473, de 2004) decidiu, **de modo diametralmente oposto**, que a reserva [...] e o fundo de oscilação de riscos, sendo obrigatórios nos termos da legislação especial, podem ser excluídos para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/95.

Já no referente ao **segundo acórdão paradigma apontado** (Acórdão nº 101-94.380, de 2003), não tratou, ele, especificamente do fundo de oscilação de riscos, reportando-se integralmente, entre outros, ao Acórdão nº 101-93.942, de 2002, já objeto da primeira matéria anteriormente analisada.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização das divergências de interpretação suscitadas**.

No mérito, aduz a Contribuinte que *as entidades fechadas de previdência complementar encontram-se impedidas de auferir lucro, assim entendido como o resultado positivo, nos exatos termos fixados pela legislação comercial e que, conforme reza o regime contábil próprio das entidades fechadas de previdência complementar, não apuram lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits. E caso apurem superávit, impende ressaltar que nunca terão sua disponibilidade, visto que tal numerário possui como destinação específica as reservas técnicas que, se não utilizadas, determinarão a revisão do plano de benefícios, diminuindo as contribuições dos patrocinadores e participantes. Afirma que o cerne do litúgio estaria na abrangência do vocábulo lucro, vez que o acórdão recorrido estendeu tal conceito, para que alcance o superávit apurado pelas Entidades Fechadas de Previdência Complementar, como a Recorrente, pelo que passa a conferir sua interpretação a respeito de qual seria o correto conceito e abrangência do termo “lucro”, concluindo que este não poderia se confundir ou assemelhar com o que conceitua como “superávit”. Arremata:*

Ante todo o exposto, resta incontestável que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não pode incidir sobre as atividades da Recorrente, pois que a regra matriz da hipótese de incidência deste tributo — auferir lucro — não resta configurada neste caso.

Considera ilegítima a apuração de base de cálculo para exigência da CSLL, no presente caso, por não se constituir em uma “sociedade comercial comum”. Advoga que o *superávit não pode ser distribuído, não havendo disponibilidade jurídica ou financeira dos seus valores, os quais já possuem, previamente, destinação para a composição de reservas técnicas.*

Passa a relacionar as contas que compõem o “Programa Previdencial”, para concluir que *todos os ingressos e ganhos auferidos pela Recorrente têm um único destino, arcar com os benefícios dos associados, não havendo que se cogitar em lucro da entidade.*

Sobre a mensuração da base de cálculo da CSLL, estes são os argumentos da defesa:

VI.2 DA ILEGITIMIDADE DA BASE DE CÁLCULO UTILIZADA

Quanto à base de cálculo utilizada no presente lançamento, foram incluídas parcelas manifestamente indevidas, como será demonstrado adiante.

Em uma sociedade comercial comum, a apuração do lucro segue o seguinte roteiro:

[...]

Já para as Entidades Fechadas de Previdência Privada - EFPC's, o regramento contábil é específico, sendo o superávit (não o lucro), o qual foi utilizado para a incidência da CSLL em tela, apurado nos seguintes termos:

[...]

Conforme salientado anteriormente, o superávit não pode ser distribuído, não havendo disponibilidade jurídica ou financeira dos seus valores, os quais já possuem, previamente, destinação para a composição de reservas técnicas. Com efeito, o plano de contas imposto, à época, pela Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social para as entidades de previdência fechada, como a ora Recorrente, possui quatro fundos:

- a) Programa Previdencial;
- b) Programa Assistencial;
- c) Programa Administrativo;
- d) Programa de Investimento.

No Programa Previdencial, encontra-se como "receita" as contribuições dos associados e da patrocinadora, as quais são destinadas à razão de 85% para o pagamento de aposentadorias, pensões, pecúlios, bem como para as provisões com esta finalidade. Os demais 15% são receitas alocadas no Programa Administrativo.

Confira-se as contas ligadas ao Programa Previdencial, em obediência às determinações, à época, da Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social:

[...]

Como Receita do Programa de Investimentos, encontram-se os frutos decorrentes dos investimentos feitos pela Recorrente (renda fixa, renda variável, imóveis), que foram realizados com recursos do Programa Previdencial, **cujo resultado também é revertido** para pagamentos de aposentadorias, pensões, pecúlios ou então para as provisões para aquelas finalidades. Veja-se as principais contas:

[...]

Quanto às Receitas do Programa Administrativo, estas sim não estão comprometidas, a princípio, com o pagamento de benefícios aos associados, provisões ou reservas técnicas. Parte significativa é aplicada para custear despesas administrativas, enquanto que as sobras são destinadas a provisões e reservas técnicas. Eis as principais contas:

[...]

Logo, resta demonstrado que todos os ingressos e ganhos auferidos pela Recorrente têm um único destino, arcar com os benefícios dos associados, não havendo que se cogitar em lucro da entidade.

Retornando à questão da base de cálculo utilizada, importante destacar que o real superávit só é apurado após a formação de reservas matemáticas, de fundos e contingências previdenciais.

Todavia, equivocadamente, a Fiscalização utilizou como base de cálculo o saldo disponível para constituições, isto é, antes das necessárias exclusões assinaladas.

Isto porque somente o plano providencial poderia ser utilizado para fins de uma pretensa incidência da CSLL sobre o superávit.

Conforme relatado no Auto de Infração, a composição da base de cálculo ocorreu do seguinte modo:

Resultado final do Programa Previdencial -	R\$ 3.360.439,66
Parcela do resultado destinada ao Fundo de Oscilação de Risco -	R\$ 1.662.310,17
Resultado do Programa Administrativo -	R\$ 307.735,24
BASE DE CÁLCULO DA CSLL -	R\$ 5.330.485,07

Quanto ao saldo apresentado no Programa Administrativo, constata-se que os valores contidos nesse fundo destinam-se à cobertura de eventuais deficiências na cobertura dos gastos administrativos e, são formados com as eventuais sobras do percentual limite de 15% arrecadado a título de contribuições.

Isto merece destaque, pois sendo um componente das contribuições, tem-se que observar o que estabelece o art. 69 da Lei Complementar n.º 109/2001, *in verbis*:

[...]

Pois bem. Verifica-se que o Fisco considerou como base inicial de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o saldo disponível para constituições, consoante determinação expressa no Parecer COSIT n.º 1, de 28 de janeiro de 2002, descrito nos seguintes termos:

[...]

Há de ser verificado também o disposto na Solução de Consulta COSIT n.º 7, de 26 de dezembro de 2001, *in verbis*:

[...]

Ocorre que nas entidades fechadas de previdência complementar as reservas de contingências são formadas com o resultado superavitário do Programa Previdencial,

Sabidamente, a citada Solução de Consulta interpretou que as reservas de contingência, até o limite de 25% das reservas matemáticas, são igualmente consideradas reservas técnicas, uma vez que somente podem ser utilizadas para redução de contribuições ou para melhoria de benefícios.

É o que se pode concluir do disposto no item 11 do Capítulo IV de *Normas Específicas* do Anexo E da Portaria MPAS n.º 4.858, de 26/11/1998, que trata da sistemática contábil das EFPC, vigente no período autuado, *in verbis*:

[...]

Como visto, é público e notório que as entidades fechadas de previdência complementar não apuram lucro, Suas fontes de financiamento resumem-se em contribuições de participantes e patrocinadores, definidas atuarialmente, assim como o rendimento financeiro produzido pelas reservas técnicas. Essas contribuições representam para a entidade, na verdade, um passivo, um compromisso de devolução futura em forma de benefícios devidamente atualizados. Nunca, em hipótese alguma, uma receita, no sentido contábil da expressão, que venha produzir lucros,

Sendo assim, contribuições arrecadadas, bem como os respectivos rendimentos auferidos para formação desse compromisso, não podem compor resultados da entidade. É o espírito da Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001.

O Saldo Disponível para Constituições a que se refere a Solução de Consulta n.º 7/2001, ponto de partida para apuração da suposta base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em entidades fechadas de previdência complementar, somente pode referir-se ao saldo apresentado no Programa Providencial, onde é apurado o resultado do exercício, sob pena da apuração registrar os efeitos dos outros programas em duplicidade, caso a fiscalização considere o saldo de outros programas> como o administrativo, o assistencial e o de investimentos.

O fato fundamenta-se no efeito provocado pela sistemática de transferências inter-programas adotada pela contabilidade das entidades fechadas de previdência complementar, cujas movimentações credoras e devedoras já transitaram internamente pelos programas. Dessa forma, o saldo destinado à formação de reservas de contingências, cuja previsão de exclusão da base é clara na referida Solução de Consulta, já está diminuído do valor que foi transferido, como custeio, para o programa administrativo, ou seja, está sendo feita uma exclusão de base a menor por conta dos valores já transferidos. Se não houvesse a transferência interprograma do programa providencial para o programa administrativo, a exclusão do valor de formação da reserva de contingência seria maior.

Esses efeitos requerem um estudo mais aprofundado da sistemática de transferência interprogramas e foram muito bem abordados pela Conselheira Sandra Maria Faroni em seu Voto no Acórdão n.º 101.94.473, de 28/01/2004, da 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília, sobre mesma matéria, em Recurso de n.º 137.098 interposto no processo de n.º 10768.015690/2002-53. São dela as seguintes afirmações:

[...]

Diferentemente da situação apresentada pelas sociedades mercantis e industriais, a base de cálculo sugerida para as entidades fechadas de previdência complementar torna inócuo o efeito de qualquer adição ou exclusão realizada.

Primeiramente, a base de cálculo não parte, como nas demais sociedades, de um resultado do exercício. Parte de um resultado antes de provisões que, após apuração, permite a exclusão do próprio resultado líquido apresentado após as deduções das provisões matemáticas e outras, resultado líquido esse que é destinado à formação de reservas técnicas.

Ou seja, não existe, na composição da Demonstração de Resultado do Exercício, uma provisão denominada Formação de Reservas de Contingências.

Esse item, que representa uma exclusão da base, é o próprio resultado. Em outras palavras, a Formação da Reserva de Contingências, conforme prevê as normas do segmento, é a própria destinação do resultado.

Este fato é de suma importância para o entendimento do efeito inócuo de adições e exclusões. Em uma sociedade mercantil, por exemplo, uma provisão não admitida na base da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é objeto de adição à base, de forma a produzir um resultado fiscal não afetado por ela, ou seja, um resultado tributável maior, por tratar-se de provisão.

No caso das entidades fechadas de previdência complementar, ao ajustar-se o saldo disponível para constituições por conta de uma adição, o procedimento gera efeito direto e na mesma proporção sobre o resultado líquido (*superávit* destinado à formação de reservas de contingências) que, repita-se, é base de exclusão.

Ou seja, se uma provisão é desconsiderada e é adicionada, esta-se assumindo que o resultado líquido é maior e este resultado líquido maior é totalmente dedutível. Este é o efeito inócuo. Isto não ocorre com as demais sociedades uma vez que, com relação a essas, o próprio resultado líquido não é componente de exclusão.

Mesmo que assim não se admita, é de se verificar que o Fisco não admitiu a exclusão do Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco. Trata-se de Fundo calculado atuarialmente, portanto, é Fundo técnico.

Esse entendimento está presente, também, no Voto da Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão retromencionado, cujos argumentos da Conselheira no referido Recurso é esclarecedor, veja-se:

[...]

Desta forma, resta evidente a total insubsistência do lançamento em tela, sendo imperativo o seu cancelamento por essa egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Por fim, requer a reforma do acórdão recorrido para, *ao final, julgar totalmente improcedente o lançamento constante destes autos.*

Cientificada, a PGFN apresentou contrarrazões na qual deduz fundamentos pela manutenção da exigência, que restam evidenciados pelos seguintes trechos:

Assim, excetuando as entidades beneficentes de assistência social —que atendam às exigências estabelecidas em lei, imunes de CSLL, a incidência alcançou todas as empresas e entidades, inclusive as entidades de previdência privada fechada e aberta, de fins lucrativos ou não.

Nesse mesmo sentido, a Instrução Normativa SRF nº 198, subitem 6.1, dispõe que a contribuição social não será devida pelas **entidades beneficentes de assistência social** que atendam às exigências legais.

Com o advento do art. 7º, da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, ficou cancelada, a partir de 1º de abril de 1999; toda e qualquer isenção de contribuição para a seguridade social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991. Enfim, a única hipótese de isenção de CSLL, tratada no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, é para entidades beneficentes de assistência social que atendam aos requisitos cumulativos expressos naquele artigo.

Mesmo com a edição da Lei nº 9.732, de 1998, ainda perdura em nosso ordenamento jurídico, a imunidade em relação às contribuições sociais da entidade beneficente de assistência social que atenda - os requisitos da lei. Deflui da eficácia e convivência das duas normas que, a partir de 1º de abril de 1999, todas as entidades não enquadradas como beneficentes de assistência social, ainda que atendam cumulativamente aos requisitos descritos no art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ficam sujeitas à incidência da CSLL.

Portanto, não há que se falar em “não incidência” da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre as entidades fechadas de previdência privada, em face de expressa previsão constitucional de sua tributabilidade:

[...]

Não por outro motivo, aliás, a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 13, prevê a dedução das provisões técnicas das entidades de previdência privada para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL:

[...]

Ademais, com a alteração da legislação promovida com o advento da Lei nº 8.212/91, também não há que se falar em aplicação do Ato Declaratório Normativo COSIT nº 17/90, não havendo, pois, que se falar, por decorrência, na exclusão de consectários legais com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, conforme elucidativo trecho do voto do acórdão nº 1803-01.167, *in verbis*:

[...]

Quanto à base de cálculo, a PGFN reproduz e adota integralmente os fundamentos de decidir do acórdão recorrido e pede seja negado provimento ao recurso especial com a manutenção íntegra da decisão de piso.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

No mérito, como relatado, a Contribuinte afirma constituir-se em entidade fechada de previdência privada complementar sem fins lucrativos, não sendo alcançada pela incidência da CSLL no ano-calendário 1999 objeto de autuação. Sustenta que dada a sua natureza de associação sem fins lucrativos, não auferir lucro, eis que *a expressão lucro, contida na alínea "c" do inciso I do art. 195 da CF/88, deve ser interpretada restritivamente, ou seja, nos moldes delineados pela legislação comercial*. Registra auferir o chamado superávit ou, em suas palavras, “resultado positivo oriundo da administração de recursos de terceiros”. Assegura, ainda, indevida, a inclusão, na composição da base de cálculo para fins de incidência da CSLL, do valor registrado no Fundo de Oscilação de Risco, por tratar de fundo técnico, calculado atuarialmente, e do Resultado positivo do Programa Administrativo, por destinar-se à cobertura de eventuais deficiências na cobertura dos gastos administrativos e sobre os quais, nos termos do art. 69, da Lei Complementar nº 109/2001, *não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza,* "

A primeira e principal questão litigiosa diz respeito a definir se a entidade encontra-se sujeita ou não à incidência da CSLL no ano-calendário 1999, porque a recorrente apregoa que as entidades fechadas de previdência complementar encontram-se impedidas de auferir lucro, nos termos da interpretação que conferiu no recurso especial aos dispositivos legais que nele menciona.

Este Colegiado vinha adotando o entendimento de que as entidades fechadas de previdência privada complementar somente passaram a ser isentas da incidência da CSLL a partir de 1º de janeiro de 2002, em razão da conversão da Medida Provisória nº 16, de 2001, na Lei nº 10.426, de 2002, que taxativamente determinou 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”*. (art. 5º). Nos mais recentes julgados, este posicionamento não prevaleceu, mas esta Conselheira ainda o adota, na forma espelhada nas declarações de voto do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, como a consignada no Acórdão nº 9101-005.308:

No Acórdão nº 1402-001.476 já tive a oportunidade de manifestar sobre o tema, entendimento que permanece inalterado, razão pela qual, reproduzo trechos de meu voto então proferido, com algumas atualizações que se fazem necessárias.

1. DA INCIDÊNCIA DE CSLL ÀS ENTIDADES NÃO LUCRATIVAS

Em relação ao tema, é ponto comum aos Recorrentes o argumento de não se enquadram no conceito de empresa por não partilhar seus resultados aos sócios/associados. Além disso, aufeririam superávits, e não lucros. Em razão destas duas características, não estariam sujeitos à incidência de CSLL em razão da não ocorrência do fato gerador.

Em primeiro lugar, cumpre relembrar que o *caput* do art. 195, I, da Constituição Federal dispõe que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei[...]

Desse modo, por expresse comando constitucional, o conceito de empresa ou entidade a ela equiparada, para fins de incidência de contribuições sociais, deve extraído da lei.

Pois bem, para fins de incidência de contribuições para o financiamento da seguridade social, os arts. 11 e 15 da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

[...]

II - receitas das contribuições sociais;

[...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

[...]

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

[...]

Art. 15. Considera-se:

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

[...]

Portanto, não restam dúvidas a respeito de que: (i) a contribuição sobre o lucro é uma contribuição social para a seguridade social; (ii) para fins de incidência das contribuições sociais para financiamento da seguridade social, considera-se empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, **com fins lucrativos ou não**.

Portanto, para fins de incidência da CSLL acatar a tese de que a Recorrente, por não possuir intuito lucrativo, não se enquadraria no conceito de empresa, implicaria afastar a aplicação de dispositivo literal de lei, qual seja, o art. 15, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.

A respeito de não auferir lucro, mas sim, superávits, e como consequência, não haver incidência de CSLL, faz-se necessária uma análise mais acurada.

Mais uma vez, trata-se de aplicação literal de **dispositivos legais**.

Veja-se a redação do art. 23 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

[...]

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

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

2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25. [grifo nosso]

Por sua vez, entre as entidades citadas no §1º do art. 22 do dispositivo legal em comento estão as entidades de previdência complementar abertas e fechadas.¹

Já o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, prevê que “A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.” [grifo nosso]

Ora, se há dispositivos legais que dispõem que as entidades fechadas de previdência complementar são contribuintes da CSLL (art. 22, § 1º, c/c, art. 23, ambos da Lei nº 8.212/91), que se considera empresa a entidade que assume os riscos da atividade econômica, ainda que sem fins lucrativos (art. 15, I, da Lei nº 8.212/91), e que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício (art. 2º da Lei nº 7.689/88), entendendo que resta evidente que o resultado das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, está sujeita à incidência de CSLL.

Tal conclusão possui, inclusive, argumentos relevantes de índole constitucional.

A fim de reforçar meus argumentos, colaciono excertos do voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa no acórdão 103-22.858 que, com maestria, muito bem enfrentou a questão:

[...]

Para bem fundamentar este voto, impende destacar, de plano, o exercício da jurisdição constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, tal a importância que lhe conferiu a Carta Magna, ao reservar-lhe o pódio de guardião da Constituição (art. 102, caput, CR/88). [...]

Em primeiro lugar, estranho, com a devida vênia, a imprecisão conceitual constante do aresto-modelo, segundo a qual o poder constituinte derivado é exercido pelo “legislador”. A tal propósito, percebe-se que a Carta Magna, além de assentar no Título IV a organização dos poderes instituídos – Executivo, Legislativo e Judiciário – cada qual com disciplina constitucional específica, estabeleceu, ademais, que o poder legislativo é exercido pelo Congresso Nacional. E no que toca ao debate em torno da divisão de poderes do Estado, ganhou terreno a idéia de que tais poderes conservam características do poder político: a unidade, a indivisibilidade e a indelegabilidade.

[...]

Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também lhe outorgou o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que ostenta, não é em demasia que se traz à colação a reflexão do ilustre José Afonso a respeito da referida competência congressual², verbis:

“A Constituição, como se vê, conferiu ao **Congresso Nacional** a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão **constituído** o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de **poder constituinte instituído ou constituído**. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é, do próprio poder constituinte

¹ Lei nº 8.212/91. Art. 22. §1º: No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

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

originário), é que também se lhe reserva o nome de **poder constituinte derivado**, embora pareça mais acertado falar em **competência constituinte derivada** ou **constituinte de segundo grau**. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes em que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu **um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional**.

No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão “é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário³””. (grifos no original)

Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o “legislador” que exerce o poder constituinte derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho⁴, ao prelecionar que nada obstará ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo 30, que “a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção” convocada para esta finalidade⁵. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

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

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

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

II - do Presidente da República;

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

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

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

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

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

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

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

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

I - a forma federativa de Estado;

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

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

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

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

“...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - "pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição..." (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar "o sistema essencial de valores da Constituição, tal como foi explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente enfatizado, **o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador (...)**” (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)

[...]

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

mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese⁶:

⁶ a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

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

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

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

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

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

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

b) Emenda Constitucional 10/96:

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

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

§ 1º

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

.....

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

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

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

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

b) Emenda Constitucional nº 17/97:

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

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

Equivoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as “matrizes constitucionais dos tributos” (sic). Em repúdio à tese em comento, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, [...] ⁷

continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e despesas orçamentárias associadas a programas de relevante interesse econômico e social.”

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

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

.....”

⁷ “Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

“Art. 195 -

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

a) a receita ou o faturamento;

b) o lucro;

.....”

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

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

.....

“Art. 146.

.....

III -

.....

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

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

“Art. 149.

.....

§ 2º

.....

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

.....” (NR)

“Art. 150.

.....

III -

.....

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

.....

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

....." (NR)

"Art. 153.

.....

§ 3º

.....

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

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

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

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

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

....."(NR)

"Art. 155.

.....

§ 2º

.....

X -

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

.....

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

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

"Art. 158.

.....

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

....." (NR)

"Art. 159.

.....

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

.....

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

"Art. 167.

.....

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às

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

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

[...]

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

“Mantenho a decisão agravada, por seus próprios fundamentos.

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

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

operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

....." (NR)

"Art. 170.

.....

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

....." (NR)

"Art. 195.

.....

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

.....

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

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

.....”

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

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

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

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

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

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

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

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

Em suma: **o Congresso Nacional não pode, simplesmente porque não dispõe dessa prerrogativa, interpretar a Constituição, mediante simples atividade normativa de caráter ordinário**, ainda mais quando essa interpretação, veiculada em sede meramente legal, afetar exegese que o Supremo Tribunal Federal, em sua condição institucional de guardião da Lei Fundamental, haja dado ao texto da Carta Política. **Cabe rememorar, no ponto, a esse respeito, a lição do ilustre magistrado ANDRÉ GUSTAVO C. DE ANDRADE ("Revista de Direito Renovar", vol. 24/78-79, set/dez 02), que também recusa, ao Poder**

Legislativo, a possibilidade de, mediante verdadeira "sentença legislativa", explicitar, em texto de lei, o significado da Constituição:

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

Mestre Canotilho⁸, ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, “no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juizes devem interpretar as leis in harmony with the constitution.”.

E prossegue o renomado constitucionalista:

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

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

A prevalência hierárquico-normativa, de que trata Canotilho, obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma

⁸ Direito constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1.294

de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.

Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do nomem juris do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho⁹ explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, “ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra”, afinal os nomes que designam as “prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.”

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

Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste relator, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de “base de cálculo da CSSL”, verbis:

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

“CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de

⁹ Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

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

[...]

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

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

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

No mesmo tom, Canotilho¹⁰:

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

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado Professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹¹:

“Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio, **o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-**

¹⁰ Ob. cit. pág. 1.210

¹¹ Ob. cit. pág. 111

lhes a eficácia, sem alterar o seu conteúdo...” (os grifos não estão no original)

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

[...]

“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. **As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema.** Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

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

Desse modo, conforme bem assentado no julgado retrotranscrito, há de se entender que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit, o que derruba por terra a pretensão da Recorrente de não se ver sujeita à incidência de CSSL.

Por fim, tendo em vista os diversos precedentes citados pela Recorrente a seu favor, valho-me do mesmo expediente, iniciando com o decidido pela Suprema Corte no RE 612686 - AGR/SC (1ª Turma STF, Sessão de 05/03/2013) conforme excertos transcritos a seguir, partindo-se de seu relatório e concluindo-se com o voto:

Em suas razões, a parte recorrente repisa os mesmos argumentos expendidos em seu apelo excepcional, alegando que:

“(…) a discussão sobre a constitucionalidade de tais exigências (IR-fonte e CSSL) não pressupõe qualquer exame de provas (de resto, inexistentes nos autos) ou de cláusulas dos estatutos ou dos planos de benefícios das entidades associadas à ABRAP, pois não é em nenhum desses documentos – mas diretamente na lei – que se encontra a declaração inequívoca do caráter não-lucrativo dos fundos de pensão fechados, ponto aliás reconhecido de forma expressa pelo acórdão do TRF da 4ª Região.

A questão é puramente de direito, e das mais relevantes: definir se é compatível com a Constituição exigir-se IR-fonte e CSLL de entidades a quem o legislador vedou de forma categórica e incondicional a persecução de lucros.

O seu deslinde passa unicamente pela aferição dos limites do fato gerador do IRPJ e da CSLL, tal como exteriorizados nos dispositivos constitucionais já referidos, de forma a definir-se se alcança os ingressos e os superávits obtidos por entidades legalmente qualificadas (e, insista-se, definidas pela Corte a quo) como destituídas de fins lucrativos”.

VOTO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX (RELATOR): Preliminarmente, o agravo regimental atende aos pressupostos de admissibilidade indispensáveis para o conhecimento da causa por esta Corte. No mérito, contudo, não merece prosperar.

Em suma, os fundamentos da decisão agravada restaram assim consignados (fls.):

“Cuida-se na origem de mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar - ABRAPP, ora recorrente, na qualidade de substituta processual de suas associadas, contra a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente, na modalidade de tributação exclusiva, sobre aplicações financeiras.

Opostos embargos de declaração (fls. 439-443) em face do acórdão prolatado em sede de apelação, estes foram rejeitados. (fls. 445-447).

Nas razões do recurso extraordinário, a parte recorrente sustenta a preliminar de repercussão geral e, no mérito, alega violação dos artigos 150, inciso III, e 195, inciso I, alínea ‘c’, da Constituição Federal.

Sustenta que não pretende discutir a acerca da imunidade das entidades de previdência fechada, pois é certo que o Supremo Tribunal Federal decidiu no RE n.º 202.700/DF que as entidades fechadas de previdência complementar que cobram contribuições de seus beneficiários não tem, por isso mesmo, natureza assistencial, não se legitimando ao gozo da imunidade dos artigos 150, VI, ‘c’, e 195, § 7º, da Constituição Federal, no entanto, mesmo o contribuinte não imune só ficaria obrigado ao pagamento de tributo cujo fato gerador possa ser efetivamente realizado. Afirma que, no caso, ‘sendo os fundos de pensão fechados proibidos por lei de perseguir lucros, e sendo a competência para a instituição do IRPJ (inclusive do IRRF, que tem natureza antecipatória) e da CSLL ligada à ideia de renda ou lucro, não se pode cogitar da incidência de tais tributos sobre as referidas entidades’(fl. 455).

Aduz que pela Lei n.º 6.435/77, em seu artigo 4º, § 1º, recepcionada como Lei Complementar pela Constituição Federal de 1988, as entidades fechadas eram proibidas de perseguir lucros, e que essa orientação foi mantida pelo artigo 31, § 1º, da Lei Complementar n.º 109/2001, que a revogou.

Sustentam que em decorrência dessa proibição, a sua natureza peculiar afasta o regime das leis mercantis e financeiras, aplicáveis às entidades abertas, com fins lucrativos.

Alega que:

‘Por estarem legalmente proibidas de ter lucro, as associadas da Recorrente submetem-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).

.....

Constata-se que as leis de regência sempre caracterizaram as associadas da Recorrente como entidades previdenciárias sem fins lucrativos. Superávits, se houver, serão absorvidos pelos benefícios ou serão reduzidas as contribuições dos participantes, sendo de todo vedada a sua distribuição.

Tal proibição ao ver do acórdão profligado, limitar-se-ia à destinação dos 'lucros' auferidos, mas não iria ao ponto de desqualificar como 'lucros' os superávits obtidos pelos fundos de pensão fechados, que ficariam por isso mesmo obrigados ao pagamento o IRRF e da CSLL.

O erro, data venia, está em designar como lucro o aumento patrimonial não disponível econômica ou juridicamente para quem o obtém.

De fato, o conceito provado de lucro, adotado pelo constituinte para atribuir competência para instituir o IR e a CSLL (e que precisa ser respeitado pelo legislador e pelo aplicador da lei tributária, à vista do preceito declaratório do artigo 110 do CTN), pressupõe necessariamente a possibilidade de apropriação privada, a depender apenas da decisão da assembléia geral. (...).

.....

O v. Acórdão reconhece que os fundos de pensão fechados não podem repartir os seus superávits entre os associados.

Mesmo assim, insiste em enquadrá-los nos conceitos constitucionais de lucro e de renda, para fim de incidência do IR-fonte e da CSLL. O desvirtuamento de tais conceitos revela-se nítido.

Sobre a sinonímia entre os conceitos de renda e de lucro, basta lembrar que a legislação do IRPJ determina a apuração da renda a partir do lucro real, do lucro presumido ou do lucro arbitrado – sempre do lucro, portanto.

Se é fato que os acréscimos patrimoniais obtidos pelos fundos de pensão fechados não constituem renda, como acima demonstrado, tampouco se justifica a sua tributação como proventos de qualquer natureza. Isso porque, tanto quanto a renda, os proventos qualificam-se por serem disponíveis, e está demonstrado que tal disponibilidade inexistente para as entidades fechadas de previdência complementar, que não podem dar aos seus superávits destinação distinta das fixadas em lei' (fls. 459).

Informa a existência de Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 17/90 reconhecendo que a Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL não será devida pelas sociedades jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos.

Quanto ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica – IRPJ, aduz ser inconstitucional a tributação exclusiva na fonte, 'pois a lei jamais impôs IRPJ, ao fim do exercício, sobre os fundos de pensão fechados' (fl. 461). Aduz que o que havia era o equivocado entendimento do Fisco de que se sujeitariam à retenção de imposto de renda exclusivo na fonte os rendimentos por eles auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável, partindo de errônea interpretação das Leis tributárias, mais especificamente dos artigos 47 da Lei n.º 7.799/89; 20 da Lei n.º 8.383/91; 36 da Lei n.º 8.541/92; 64, 72 e 73 da Lei n.º 8.981/95 e 28 da Lei nº 9.532/97. Sustenta que tais dispositivos não se aplicam às entidades de previdência privada, que não são isentas, mas simplesmente não realizam o fato gerador, em típica hipótese de não incidência,

sendo que a exigência do tributo desvirtua o conceito constitucional de renda insculpido no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

Foram apresentadas contrarrazões ao recurso extraordinário (fls. 470-472).

O Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Paulo Rocha Campos, opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário.

É o relatório. DECIDO.

Não assiste razão o recorrente.

Ab initio, a repercussão geral pressupõe recurso admissível sob o crivo dos demais requisitos constitucionais e processuais de admissibilidade (artigo 323 do RISTF). Consectariamente, se o recurso é inadmissível por outro motivo, não há como se pretender seja reconhecida ‘a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso’ (art. 102, III, § 3º, da CF).

O acórdão recorrido harmoniza-se com o Enunciado da Súmula n.º 730 do Supremo Tribunal Federal: “ 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”.

[...]

Ex positis, nego provimento ao agravo regimental .

Por oportuno, transcrevem-se excertos de interesse da ementa do julgado em questão:

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 N.º 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.

[...]

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. [...]

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 612686 -AGR / SC, 1ª Turma STF, Sessão de 05/03/2013). *[grifos nossos]*

Vê-se, assim, que independentemente de tratarem de entidades fechadas de previdência complementar, os precedentes do STF, debruçando-se sobre causa em que o então recorrente utilizou-se praticamente dos mesmos argumentos expendidos no recurso voluntário que ora se analisa, identificam que, ainda que não visem a fins lucrativos os resultados das entidades de previdência complementar estão sujeitas à incidência tanto do IRPJ quanto da CSLL, até mesmo porque não se enquadram no conceito de entidades de assistência social.

Há de se salientar que em novos embargos de declaração opostos no RE 612.686/SC, o senhor Ministro Relator Luiz Fux acabou por provê-los para fins de submissão do feito ao plenário virtual e consequente análise da existência de repercussão geral.

E, em análise do plenário virtual, reconheceu-se a repercussão geral sobre o tema. Veja-se a ementa do julgado:

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

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

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

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

imposto de renda de acordo com as normas de tributação aplicáveis às pessoas físicas e às pessoas jurídicas não-financeiras.

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

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

6. Repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A do Código de Processo Civil.

Desse modo, todos os argumentos a respeito do tema tecidos pela Recorrente, em especial o de que superávits não estariam sujeitos à incidência de CSLL, pois não se tratam de lucros, ou já foram superados pelo entendimento do Pretório Excelso, ou então se encontram com repercussão geral reconhecida, o que, por si só, nos impediria de dar a interpretação buscada pela Recorrente, pois implicaria declarar inconstitucional as normas por ela atacadas.

Frise-se ainda, que o cenário nos Tribunais Regionais Federais, como não poderia deixar de ser, não diferem do aqui exposto. Pelo contrário, a tese de que os superávits não estariam sujeitos à incidência de CSLL também é rechaçada em âmbito regional, como, por exemplo, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 52480 (200251010142211), no âmbito do 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 PREVIDÊNCIAPRIVADA. 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, E-DJF2R - Data:16/09/2010 - Página: 222) *[grifo nosso]*

Cito como exemplo também o decidido no TRF da 5ª Região na 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. 5. A partir de 1º de janeiro de 2002, não se faz a incidência tributária - e não há lide neste aspecto -, mercê de isenção contida na MP nº 16/2001, em seu Art. 5º, não sendo demasiado registrar que ela excluiu crédito tributário que, dada a incidência anteriormente verificada, efetivamente existia. 6. 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) (grifo nosso)

Nesse cenário, vê-se que a única hipótese de sucesso da tese aventada pela Recorrente é no âmbito do CARF, pois, no âmbito judicial, a matéria é tratada de maneira uniforme e favorável à Fazenda Nacional, inclusive no Supremo Tribunal Federal.

Desse modo, imperioso concluir que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 prevê que “*A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*” [grifo nosso] Assim, conforme já salientado, há de se entender que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit.

2. DAS NORMAS APLICÁVEIS E ATOS INFRASLEGIS SOBRE O TEMA

Sobre o tema, em geral, as entidades de previdência complementar alegam que o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17/90 daria guarida a sua tese de não incidência de CSLL aos superávits apurados por entidades sem fins lucrativos.

Discordo de tal entendimento. Ainda que se entenda que esse ato pudesse se aplicar às entidades de previdência complementar, em relação às entidades de previdência aberta e fechada tal entendimento teria perdurado somente até o advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, uma vez que seu artigo 23, combinado com o § 1º do art. 22 do mesmo diploma legal, passou expressamente a prever a incidência de CSLL sobre os resultados apurados por tais entidades, ainda que sem fins lucrativos, conforme já analisado.

Assim, considerando o acima exposto, resta claro que, com a edição da Lei nº 8.212/91, combinada com a Lei nº 9.732/98, são imunes apenas as entidades beneficentes de assistência social, não sendo o caso das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas.

E a alegação de que o §1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 aplica-se somente às contribuições previdenciárias merece ser rechaçada, pois, nos termos já expostos, o art. 23 deste dispositivo legal é que prevê a incidência da CSLL sobre os resultados das entidades de previdência.

Ainda a respeito da alegação de que se trataria de não incidência, impende esclarecer que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002 (conversão da Medida Provisória nº 16), concedeu isenção de CSLL às entidades fechadas de previdência complementar. Portanto, ao isentar da CSLL os superávits das entidades fechadas de previdência

complementar, automaticamente esvaziou-se a tese de que sobre tais valores não poderia incidir a contribuição sobre o lucro, pois a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador, o que, repita-se, demonstra cabalmente que os superávits estão sujeitos à incidência de CSLL.

A respeito dos argumentos sobre atecnia legislativa comumente abordados pelas entidades de previdência complementar, tratar norma de isenção como atecnia legislativa parece querer afirmar-se que há leis inúteis. Ora, se o brocardo de que “*lei não utiliza palavras inúteis*” é considerado válido, dar guarida ao argumento da Recorrente equivaleria a concluir que a lei utilizou-se não somente de uma palavra inútil, e sim de um artigo integralmente inútil, o que não me parece razoável.

Contudo, a IN SRF nº 588, **de 21 de dezembro de 2005** ao dispor em seu art. 17 que “*As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto de renda sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.*”, desbordou da norma legal, que não previa tal elasticidade à isenção, em especial às entidades abertas. Embora não cite explicitamente as entidades de previdência abertas, ao não delimitar sua aplicação, acabou por induzir os contribuintes que, de boa-fé, seguiram o entendimento desta norma complementar.

Tal situação fica ainda mais evidente com a recente alteração em tal dispositivo, passando a prever a correta aplicação da norma legal, conforme se observa abaixo:

~~**Art.17.** As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.~~

Art. 17. As entidades fechadas de previdência complementar estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.315, de 3 de janeiro de 2013)

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se às entidades abertas sem fins lucrativos em relação ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.315, de 3 de janeiro de 2013)

Já me pronunciei em outra oportunidade que, tratando-se de exigências de entidades abertas de previdência complementar poderia ser exonerada a exigência de multa e juros no caso de o lançamento ter sido cientificado ao contribuinte após a edição da IN SRF nº 588/2005.

Obviamente, no caso concreto, trata-se de exigência de CSLL de entidade previdência complementar fechada e referentes a fatos geradores anteriores à lei que as isentou da incidência de CSLL (art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002 - conversão da Medida Provisória nº 16).

Qualquer discussão que se queira fazer em cima da redação original do art. 17 da IN SRF nº 588/2005 não se pode se dar ignorando-se o fato de que tal norma infralegal tratou de hipótese de isenção, e jamais de não incidência, como quer fazer crer a Recorrente. No caso concreto, a edição da IN SRF nº 588/2005, em 21 de dezembro de 2005, é inclusive posterior à formalização do lançamento ora guerreado (formalizado em 07 de dezembro de 2005), não havendo que se cogitar, portanto, de procedimento de boa-fé adotado pela Recorrente em razão de expressa orientação infralegal editada pela Receita Federal.

Portanto, não há que se falar em aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN ao caso concreto.

3. DOS DEMAIS ARGUMENTOS

Em relação ao modo de apuração do resultado da Recorrente, da suposta impossibilidade de utilização da Portaria MPAS nº 4.858/98 para sua apuração, da necessidade de exclusão dos recursos de terceiros da base de cálculo da exação, bem como das reservas para ajuste do plano e o fundo de oscilação de riscos e demais ajustes supostamente não realizados pela autoridade fiscal, e da necessidade de compensação de

bases negativas de períodos anteriores, novamente entendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

Os temas não são novos no âmbito do CARE. Por exemplo, nos acórdãos 1301-001.141 e 1301-000.926 tais matérias também foram objeto de análise.

Veja-se excerto do decidido no acórdão 1301-001.141:

Na ação fiscal desenvolvida (ver TVF) os critérios adotados são aqueles determinados pela Portaria SPC 176/96, posteriormente substituída pela Port/MPAS 4.858/1998, Anexo “C”, item “3”, bem como, o disposto no art. 13, I, da Lei 9.249/1995, a saber:

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.

Como bem salientado no Termo de Verificação Fiscal a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, na Solução de Consulta COSIT nº 07¹², de 26/12/2001, traça orientação a este respeito nos seguintes termos:

[...] para que se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração do resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável às EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições. (...)

Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES, no programa previdencial, são apenas as RESERVAS MATEMÁTICAS e a RESERVA DE CONTINGÊNCIA, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar à incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões à base de cálculo previstas na legislação da CSLL. São aqui consideradas técnicas as reservas matemáticas e de contingência. A primeira, necessária para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefícios, e a segunda, constituída na forma do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992 e da Lei Complementar nº 109, de 2001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992.”

¹² Essa solução de consulta foi posteriormente referendada pelo Parecer COSIT nº 1, de 28 de janeiro de 2002.

Neste diapasão não vislumbro para o caso a dedutibilidade na apuração do resultado do exercício das Reservas para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos (Dec. 606/1992).

No mais, reforçando o todo quanto ater aqui exposto, adoto como razão de decidir deste recurso as argumentações contidas no voto condutor, as quais reproduzo:

[...]

2. Utilização total das bases de cálculo negativas de períodos anteriores
Quanto à compensação integral das bases de cálculo negativas, o art. 58 da Lei 8.981/1995 e o art. 16 da Lei 9.065/1995, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, definem que o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. Por conseguinte, incabível a compensação integral das bases de cálculo negativas pleiteada pela interessada.

[...]

6. Outras diferenças na apuração da base de cálculo da CSLL

De acordo com o art. 5º da Lei nº 6.435, de 1977 e com o §1º do art. 31 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, as EFPP (entidades fechadas de previdência privada) devem ser organizadas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos. Portanto, a elas não se pode aplicar a planificação contábil própria das sociedades comerciais.

Para que então se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e legislação fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração o resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável as EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições.

Corroborar ainda o entendimento anterior o art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, que estatui claramente que as EFPP estão sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, como segue:

"Art. 23. As entidades fechadas deverão manter atualizada sua contabilidade, de acordo com as instruções do órgão regulador e fiscalizador, consolidando a posição dos planos de benefícios que administram e executam, bem como submetendo suas contas a auditores independentes.

Parágrafo único. Ao final de cada exercício serão elaboradas as demonstrações contábeis e atuariais consolidadas, sem prejuízo dos controles por plano de benefícios."

O entendimento expendido nos itens anteriores aponta no sentido de que a demonstração da base de cálculo [...], deve levar em consideração a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998.

Neste ponto, deve-se ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, aqui adotado desde já para a aferição da base de cálculo da CSLL, deve ser atualizada, no que couber, de acordo com a Lei Complementar nº 109, de 2001. O critério adotado pelo plano de contas citado coaduna-se com o disposto no art. 13, inciso I, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe, verbis:

"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 aplicáveis**. [destaques do próprio acórdão transcrito]

7. Sobre o enquadramento no art. 3º do Decreto nº 606/92 e das Deduções para constituição de fundos - art. 404 - RIR/99:

[...]

A interessada argui que, se tivesse apurado resultado positivo, o mesmo seria revertido à constituição de reservas e provisões técnicas pois, no contexto das EFPC, estas destinam a totalidade dos recursos excedentes para a composição do Fundo de oscilação de riscos e Reserva para ajustes do Plano. Cita a Decisão da Cosit de 05.05.2000 que trata da dedutibilidade da provisão para oscilação de riscos e da provisão para oscilação financeira, e que se aplica as entidades abertas de previdência complementar, considerando coerente sua aplicação a entidade fechada.

Quanto às deduções para constituição de fundos e reservas específicas, assim dispõe o art. 404 do RIR/1999:

"Companhias de Seguros, Capitalização e Entidades de Previdência Privada

Art. 404. As companhias de seguros e capitalização, e as entidades de previdência privada poderão computar, como encargo de cada período de apuração, as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas para garantia de suas operações, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (art. 336) (Lei nº 4.506, de 1964, art. 67, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Observando a lei reguladora de tais deduções, pode se perceber que as provisões dedutíveis tem caráter assecuratório, unicamente quanto ao compromisso com seus beneficiários. Em outras palavras, elas serão passíveis de dedução no caso de serem constituídas para cumprir compromissos atuariais dos benefícios a serem concedidos, ou para constituir reservas de contingências. Estão previstas na Lei nº 9.249/1995, artigo 13, conforme já citado.

[...]

Em sentido idêntico, resalto as conclusões do acórdão 1301-001.926, cujo voto vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

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

Alinhou-se também o Colegiado aos argumentos expendidos no voto condutor da decisão recorrida acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, da desnecessidade de realização de perícia, da propriedade na utilização do período de apuração trimestral e da impossibilidade de consideração de bases negativas.

Nessa linha, acolheu os argumentos expendidos na instância a quo no sentido de que:

[...]

iv) diante da absoluta ausência de apuração, por meio de declaração, de resultados fiscais de períodos anteriores, resta comprometido o eventual aproveitamento de bases de cálculo negativas relativas a tais períodos;

vii) inexistindo na legislação de regência autorização para dedução da contrapartida da provisão de CONTINGÊNCIA FISCAL, descabe falar em exclusão do valor correspondente na determinação da base de cálculo da contribuição;

viii) estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998; e

ix) diante do disposto no item anterior e consideradas as disposições do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não são consideradas técnicas a Reserva para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992.

As considerações acerca de eventual violação do princípio da isonomia em virtude da aplicação da alíquota de 18%, da alegada tributação sobre patrimônio e do cálculo dos juros de mora com base na taxa selic, foram rejeitadas pelo Colegiado, haja vista a existência de súmulas aprovadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca de tais matérias, conforme reprodução abaixo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em relação à compensação de bases negativas de períodos anteriores, bem como à aplicação da alíquota de 18% para fins de apuração da CSLL violar o princípio da isonomia, impõe-se ainda que observar que não há como se adentrar às questões de constitucionalidade levantadas pela Recorrente, conforme já citado com base na Súmula CARF nº 2. Ademais, para se falar em compensação de bases negativas de períodos anteriores, haveria de ter sido o contribuinte também submetido à exigência de CSLL nos períodos pretéritos para que se pudesse falar em valores a compensar, bem como se demonstrar, com bases nas mesmas premissas adotadas no lançamento, a real existência de bases negativas de CSLL, e não nos moldes aventados pela Recorrente em toda a sua defesa.

Restando claro, pelos fundamentos acima expostos, que no ano-calendário 1999 a recorrente se submetia à incidência da CSLL, caso prevaleça este entendimento caberia, ainda, mensurar a base de cálculo sobre a qual recairá o tributo, no presente caso. O voto acima transcrito já avança na indedutibilidade de Reservas para Ajuste do Plano e do Fundo de Oscilação de Riscos, em linha com o voto condutor do aresto recorrido, quanto a indedutibilidade do Fundo de Oscilação de Riscos, aqui também contestada. Veja-se o que consignado pelo Conselheiro Relator Paulo Mateus Ciccone na decisão de piso:

[...]

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 acrescentados):

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 assembleia 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; rédito 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 desarmonico 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 aliena “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 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.

Converginho 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 5

ª 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 1995, 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 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).

O paradigma nº 101-94.473 está pautado na alegada obrigatoriedade da entidade *de destinar todo o superávit para a formação de reservas de contingência e de fundo para oscilação de riscos*, e na dedutibilidade autorizada pelo art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95 para *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*, reportando-se a Solução de Consulta que neste sentido decidiu em favor de entidades de previdência privada abertas, apesar da ressalva quanto a tais reservas serem facultativas ou optativas. Referido julgado contesta a Solução de Consulta que conclui, em relação às entidades de previdência fechadas, pela impossibilidade de se considerar como reservas técnicas a *reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos*, afirmando a inexistência de fundamento no referido ato para esta conclusão, e assim decide pela dedutibilidade da Reserva de Contingência e do Fundo de Oscilação de risco em razão da obrigatoriedade de sua constituição, consoante o seguinte arremate em seu voto condutor:

Ora, uma vez que a legislação especial vigente à época, relativa às entidades fechadas de previdência complementar no âmbito da administração pública federal (Dec. 606/92), exige que a entidade destine parte do superávit à formação de reserva de contingência (até o limite de 25% das reservas técnicas) e o restante a fundo de oscilação de riscos, e considerando que o art. 63 do Decreto 4.942/2003 dispõe que constitui infração deixar de constituir reservas técnicas, fundos e provisões, de acordo com os critérios e normas fixados pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar, parece-nos que não há como entender que o fundo de oscilação de riscos seja indedutível.

Assim, se entendido que a Recorrente se sujeita à CSLL incidente sobre o resultado do exercício (superávit) ajustado, entre os ajustes previsto em lei encontra-se a exclusão das provisões técnicas obrigatórias pela legislação especial (reservas matemáticas, reserva de contingência e fundo de oscilação de riscos) que, obrigatoriamente, absorverão todo o superávit.

Contudo, os fundamentos precedentes são suficientes para demonstrar que, diversamente do afirmado no paradigma, a destinação a Fundo de Oscilação de Riscos em entidade de previdência privada fechada não decorre de determinação legal para alcançar a dedutibilidade prevista no art. 404 do RIR/99, também aqui não tem razão a Contribuinte.

Por fim, no que diz respeito ao Resultado positivo do Programa Administrativo que, por destinar-se à cobertura de eventuais deficiências na cobertura dos gastos administrativos, estaria afetado pelo art. 69, da Lei Complementar nº 109/2001, *não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza*, esta Conselheira teve a oportunidade, recentemente, de assim se manifestar acerca deste dispositivo, no voto condutor do Acórdão nº 9101-005.183¹³:

¹³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis

Ocorre que referido dispositivo, como se vê, trata da incidência sob a ótica do beneficiário/participante. Sua abordagem no CARF, inclusive, é recorrente nos litígios acerca da caracterização de tais contribuições como remuneração para incidência de Contribuições Previdenciárias e de IRRF. A título de exemplo, veja-se o dissídio jurisprudencial solucionado no Acórdão nº 9202-004.345.

Mas, ainda que se admita que o §1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001 possa ser interpretado sob o prisma da entidade de previdência complementar, fato é que a CSLL não incide sobre as contribuições, mas sim sobre o resultado auferido pela entidade. Neste sentido, inclusive, referido dispositivo foi interpretado nas decisões judiciais do Tribunal Regional Federal da 4ª Região citadas pela Contribuinte em seu recurso especial, que apreciaram questionamentos à incidência da Contribuição ao PIS, da COFINS e da CPMF. Veja-se:

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2007.71.00.000058-8/RS

[...]

FUNDAÇÃO ASSISTENCIAL E PREVIDENCIÁRIA DE EXTENSÃO RURAL NO RIO GRANDE DO SUL - FAPERS impetrou mandado de segurança contra ato do DELEGADO DA RECEITA FEDERAL EM PORTO ALEGRE, objetivando provimento jurisdicional que afaste a incidência de PIS, COFINS E CPMF sobre as contribuições vertidas para entidades de previdência complementar, com fundamento no art. 69, § 1º, da Lei Complementar n.º 109/2001, e reconheça o direito ao crédito relativo aos pagamentos efetuados indevidamente no quinquênio que antecedeu a propositura do *mandamus*.

[...]

A matéria controvertida no apelo envolve discussão a respeito da isenção, ou não, do PIS e da COFINS **sobre contribuições vertidas à parte impetrante - entidade fechada de previdência complementar - para o custeio de planos de natureza previdenciária**, à luz do disposto no art. 69, § 1.º, da Lei Complementar n.º 109/2001, que trata do Regime de Previdência Complementar.

[...]

Inequívoco, portanto, que a isenção existe, devendo ser aplicada integralmente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por **negar provimento** à apelação e à remessa oficial.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.00.001914-9/SC

[...]

Tractebel Energia S.A. ajuizou mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal em Florianópolis - SC, para afastar a incidência da CPMF sobre os repasses efetuados às entidades de previdência e assistência social complementar que ela patrocina. Fundamenta seu pedido no art. 69, §§ 1º e 2º, da LC nº 109/01. Postula a compensação das quantias já pagas.

[...]

Desse modo, a transferência de recursos da conta bancária do Tractebel Energia S.A. para a conta bancária das entidades de previdência complementar configura fato gerador da CPMF, pois se subsume na hipótese do inciso I do art. 2.º acima transcrito.

Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e votaram pelas conclusões na matéria os Conselheiros Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

Contudo, a LC nº 109/2001, em seu art. 69, §§ 1º e 2º, excepcionou a incidência da contribuição à situação em tela:

[...]

Frente ao exposto, voto por dar provimento ao apelo da impetrante, restando prejudicado o apelo da União, nos termos da fundamentação.

Recorde-se que, nos termos do art. 111, inciso III, do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Logo, inaplicável ao presente litígio a isenção invocada pela Contribuinte, porque não dirigida ao resultado apurado pela entidade aberta de previdência complementar.

Registre-se, ainda, que sob a mesma orientação interpretativa, o Supremo Tribunal Federal decidiu, em sede de repercussão geral, o que restou assim ementado no Recurso Extraordinário nº 564.413/SC:

IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – *EXPORTAÇÃO* – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – *CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO* – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*.

Assim, também neste ponto não prospera a pretensão da Contribuinte.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso especial da Contribuinte

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, redator designado

Conforme registrado no voto da I. Relatora, fui designado para expor as razões que levaram o Colegiado, em face do empate no julgamento e por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, a dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

O entendimento que prevaleceu já havia sido exposto pelo presente Julgador quando da relatoria de caso semelhante e que resultou no Acórdão nº **9101-005.180**, do qual transcrevo os fundamentos da posição divergente:

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de CSLL sobre o resultado positivo apurado pela Recorrente – entidade de previdência fechada – nos anos calendários de 1999 a 2001.

Esse tema, ressalte-se, também é objeto de discussão no Poder Judiciário, inclusive com repercussão geral reconhecida nos autos Recurso Extraordinário (RE 612.686), recurso este que atualmente encontra-se pendente de julgamento no STF, sem que haja decisão que vincule o presente Julgador.

Pois bem.

A previdência privada complementar foi prevista na Constituição Federal como uma forma facultativa de custear e usufruir benefícios previdenciários e cuja regulamentação passou a ser de competência de lei complementar.

Nesse sentido dispõe o artigo 202, *in verbis*:

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

Até o advento da Lei Complementar nº 109/2001, editada justamente para regulamentar esse regime previdenciário especial, a matéria estava disposta na Lei nº 6.435/1977, lei esta que, embora revogada pela LC em questão, aplica-se ao presente caso por envolver fatos geradores até 2001¹⁴.

E de acordo com a Lei nº 6.435/1977:

Art. 1º - Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objeto instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.

Parágrafo único. Para os efeitos desta Lei, considera-se participante o associado, segurado ou beneficiário incluído nos planos a que se refere este artigo.

(...)

Art. 4º - Para os efeitos da presente Lei, as entidades de previdência privada são classificadas:

I - de acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios, em:

a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos.

§ 1º As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.

(...)

Art. 5º - As entidades de previdência privada serão organizadas como:

I - sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

II - sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos. Grifamos

(...)

Art. 34 - As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social¹⁵.

¹⁴ Mais precisamente, a LC 109/2001 previu que as entidades abertas sem fins lucrativos, autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei nº 6.435/1977, deveriam se adaptar à nova Lei Complementar no prazo de 2 anos. Veja-se: Art. 77. As entidades abertas sem fins lucrativos e as sociedades seguradoras autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei no 6.435, de 15 de julho de 1977, terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto nesta Lei Complementar.

¹⁵ Após o advento da LC 109/2001, a previsão legal nesse ponto passou a ser a seguinte:

Art. 31 - As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

Como se nota, as entidades de previdência complementar são qualificadas como *fechadas* por serem acessíveis tão somente aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas ou exclusivamente aos associados ou membros de pessoa jurídica de caráter profissional classista ou setorial.

É aqui que se demonstra a finalidade essencial deste tipo de entidade (sua *causa jurídica*), qual seja, a de complementar os programas previdenciários oficiais (regime geral ou próprio), sem a possibilidade de ter finalidade lucrativa.

Na prática, tais entidades administram as contribuições dos participantes e patrocinadores, bem como as receitas derivadas da aplicação desses recursos, de forma a garantir a cobertura dos benefícios previdenciários garantidos aos seus assegurados e assegurar o equilíbrio econômico-financeiro dos planos.

É usual nesse ramo de atividade, portanto, a apuração, no encerramento do exercício social, de um resultado positivo (*superávit*) ou negativo (*déficit*).

De acordo com a definição proposta por De Plácido e Silva¹⁶, “superávit”:

(...) do verbo superare (superar, ir além, passar por cima), designa tudo o que excede, ou que ultrapassa e vai além do normal, ou do esperado. Em sentido financeiro, ao contrário do déficit, o superávit indica o saldo, ou o que sobrou de uma arrecadação depois de pagas todas as obrigações e despesas orçadas, o que, em regra, resulta de uma arrecadação maior, ou superior à que se tinha previsto. Assim, o superávit, normalmente, importa num excesso de renda, num excesso de produção, comparadas com as que se tinham previsto, ou que eram esperadas.

Nesse contexto, e diante do impedimento legal da Recorrente, enquanto entidade de previdência fechada, de auferir lucros, mesmo assim contra ela foi lavrado Auto de Infração exigindo CSLL sobre seus resultados positivos (*superávit*) relativos aos anos de 1997 a 2001.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: *superávit* pode ser equiparado a *lucro*, para fins de tributação da CSLL?

Para responder tal indagação, é preciso verificar, primeiramente, a lei que a instituiu (Lei nº 7.689/1988), da qual trago à baila os artigos 1º e 2º:

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

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

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

(...)

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1 – adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 – adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§ 1o As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

¹⁶ “Vocabulário Jurídico”. Rio de Janeiro: Forense. 2002. Página 784.

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;

6 – exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

(...)

Da leitura desses dispositivos legais, nota-se que a base de cálculo da CSLL deve corresponder ao resultado do período apurado com base na legislação comercial (ou seja, *lucro líquido*), ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária.

A legislação comercial referida pela lei da CSLL (*conceito por remissão*, portanto) remete o aplicador do Direito à Lei nº 6.404/1976 – a Lei das Sociedades Anônimas (*Lei das S.As.*), lei esta que, em apertada síntese, prescreve a forma de apuração do *lucro societário* (ou *lucro contábil*) e sua respectiva destinação aos seus acionistas (investidores da entidade).

O artigo 2º da Lei das S/A (abaixo transcrito), aliás, indica que os destinatários da norma são as empresas que têm por finalidade auferir lucros a partir de *atividades mercantis* ou *atos de comércio*, lucros estes que tem por objetivo, em última instância, a “remunerar” os acionistas da entidade.

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Valendo-se novamente das lições de De Plácido e Silva (obra citada. Página 504), no sentido técnico do comércio, “*lucro restringe-se ao resultado pecuniário, obtido nos negócios. Significa a diferença entre o capital empregado e aquilo que ele produziu, dentro de certo tempo. Os lucros são, pois, os frutos produzidos pelo capital investido nos diversos negócios*”.

Nessa linha de raciocínio, e confrontando as definições dos conceitos jurídicos de “superávit” e “lucro”, nota-se que o fato gerador da CSL (*auferir “lucro fiscal”*) decorre do exercício de atividade empresarial que tenha por objeto ou fim social a própria obtenção de lucro, atividade esta que resta incompatível com o regime jurídico de uma entidade de previdência privada complementar fechada, afinal sua finalidade social é de interesse público, sendo os resultados por elas auferidos mera atividade-meio para assegurar benefícios previdenciários em caráter complementar ao Estado, esta sim sua atividade-fim.

A legislação comercial (Lei das S.As) não atinge ou vincula a Recorrente justamente porque ela não possui finalidade lucrativa, muito menos pratica atos empresariais como forma de produzir frutos aos seus sócios ou administradores.

Diferentemente das pessoas jurídicas em geral, que atuam no mercado com uma visão, digamos assim, *capitalista*, no modelo legal aplicável às entidades fechadas de previdência complementar, eventual resultado positivo é secundário e, ainda assim, será revertido ao plano de benefícios, e não à entidade propriamente dita.

Tanto é assim que o legislador complementar, com o objetivo de assegurar o equilíbrio econômico-financeiro dos planos previdenciários complementares e, conseqüentemente, proporcionar o máximo de segurança aos segurados, previu uma destinação específica dos resultados percebidos. Veja-se:

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.

Também o peculiar tratamento contábil para a criação de vários tipos de reservas (técnicas, matemáticas, provisões e fundos¹⁷) reforça ainda mais a convicção da total dessemelhança entre *superávit* e *lucro*, conceitos estes que não poderiam ter sido confundidos.

A natureza não lucrativa das entidades fechadas de previdência tem o condão de, por si só, afastar esta espécie de entidade da sujeição passiva da CSLL, bem como coloca seus resultados no campo da não incidência dessa exação.

E nem se diga que o fato de existir superveniência de lei que reconheceu essa não tributação por meio de *isenção*¹⁸ a partir do ano de 2002 implicaria, *per se*, na tributação dos resultados positivos auferidos em anos anteriores, simplesmente porque, em sentido técnico-jurídico, de isenção não se trata.

Repita-se, aqui, que estamos diante de uma hipótese de não incidência, situação jurídica esta já suficiente para impedir a tributação ora pretendida independentemente da existência ou não de norma expressa.

Esse entendimento, ressalte-se, foi mantido posteriormente, conforme atesta a ementa do Acórdão nº **9101-005.308**, de relatoria do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

RECURSO ESPECIAL. CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADAS SEM FINS LUCRATIVOS. SUPERÁVIT. NÃO INCIDÊNCIA. Os resultados positivos apurados por Entidade de Previdência Privada fechada, sem fins lucrativos (superávit), não estão abrangidos pela hipótese de incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nesse sentido, o Colegiado votou por dar provimento ao Recurso Especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI

¹⁷ Art. 9º - As entidades de previdência complementar constituirão reservas técnicas, provisões e fundos, de conformidade com os critérios e normas fixados pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 1º - A aplicação dos recursos correspondentes às reservas, às provisões e aos fundos de que trata o caput será feita conforme diretrizes estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

¹⁸ Lei nº 10.426/2002. Art. 5º - As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Fl. 46 do Acórdão n.º 9101-005.828 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 10680.016555/2005-38