



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

**Processo n°** 10768.018466/2002-13  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.083 – 1ª Turma  
**Sessão de** 13 de setembro de 2017  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** FUNDAÇÃO VALE DO RIO DOCE DE SEGURIDADE SOCIAL VALIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 1998

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DA CSLL. As entidades privadas de previdência complementar, até 31/12/2001, eram contribuintes da CSLL, sendo que a base de cálculo aplicável, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o "resultado do exercício" que é o gênero, cujas espécies são o "lucro" e o "superávit".

BASE DE CÁLCULO - CSLL - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. PARALELISMO. RESERVAS.

Na definição do método de cálculo do superávit das entidades de previdência, mantendo-se o paralelismo estabelecido de padronização coma a legislação contábil e legislação fiscal, deve-se recorrer à Demonstração do Resultado do Exercício prevista na Portaria MPAS nº4.858, de 1998, segundo a qual as provisões a serem deduzidas do saldo disponíveis 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 a incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões a base de cálculo previstas na legislação da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, (i) quanto à não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Lívia De Carli Germano (suplente convocada em substituição ao impedimento da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio na reunião de Agosto/2017), que lhe deram provimento; (ii) quanto à base de cálculo da CSLL, por voto de qualidade,

acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Gerson Macedo Guerra (relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Demetrius Nichele Macei, que lhe deram provimento e (iii) quanto a não aplicação da multa de ofício e demais consectários legais, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Designada para redigir o voto vencedor, (i) quanto a não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas e (ii) quanto à base de cálculo da CSLL, a conselheira Adriana Gomes Rego. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Demetrius Nichele Macei. Não votou quanto ao tema da não incidência da CSLL o conselheiro Demetrius Nichele Macei, em virtude do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, por se tratar de questão já votada pela conselheira Livia De Carli Germano, a qual substituiu a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio na sessão de Agosto de 2017.

Julgamento iniciado na reunião de 07/2017 e concluído em 13/09/2017.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente em exercício e Redatora designada

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego.

## **Relatório**

Trata o presente de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte em epígrafe, contra o Acórdão nº 1301-00.926, o qual, por voto de qualidade, negou provimento ao seu recurso voluntário.

Por bem relatar os fatos e o desfecho do processo administrativo até o Recurso Voluntário, tomo de empréstimo o relatório do Acórdão *a quo*, abaixo transcrito:

*"Cuida-se no presente processo de litígio relacionado à auto de infração lavrado em face da Fundação Vale do Rio Doce de Seguridade Social Valia, e cientificado em 26/12/2002, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido*

*referente ao ano-calendário de 1997, apurando sobre bases de cálculo trimestrais.*

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

*Entre os argumentos deduzidos na impugnação merecem ser mencionados os seguintes: (i) não caracterização de renúncia à esfera administrativa pela impetração de Mandado de Segurança Coletivo, (ii) necessidade de cancelamento da multa, em cumprimento ao art. 63 da Lei nº 9.430/96; (iii) impossibilidade de submissão à CSLL de entidades fechadas de previdência social, pela inoportunidade de lucro; (iv) apuração de déficit no resultado do período apresentado na Demonstração — DRE (fl. 437), revelando que se a fiscalização não tivesse adotado o regime trimestral para a apuração da base de cálculo da CSLL, mas o regime anual facultado do contribuinte não haveria contribuição a recolher, conforme demonstrado as fls. 443/444; (v) caso tivesse apurado resultado, as destinações para a constituição de reservas e fundos não constituem base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 404 do RIR/99; (vi) a planilha de apuração da CSLL, revelaria equívoco quanto aos critérios legais para determinação da CSLL e teria deixado de observar detalhadamente as rubricas contábeis; (vii) a possibilidade de dedução da base de cálculo negativa da CSLL, apurada em um período base, das bases positivas apuradas em períodos base posteriores, conforme o artigo 44 da Lei nº 8.383/91.*

*Contestou, ainda, a utilização da Selic para fins de juros de mora e requereu a realização de perícia contábil para verificar as constatações da autoridade fiscal.*

*A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, por maioria de votos não conheceu da impugnação no que respeita à matéria objeto do Mandado de Segurança Coletivo, indeferiu a perícia, por entendê-la desnecessária, conheceu das demais matérias (base de cálculo, juros Selic e multa) e julgou procedente o lançamento.*

*Em recurso ao Conselho, a interessada se insurgiu contra o não conhecimento parcial de sua impugnação, ao argumento de haver concomitância das discussões judicial e administrativa, e reeditou todas as demais as razões de defesa articuladas em primeira instância*

*Posto a julgamento o recurso em sessão de 23 de fevereiro de 2006, a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pela Resolução nº 10102.513, converteu-o em diligência nos seguintes termos:*

Abstraindo-se da matéria levada ao crivo do Poder Judiciário e se concentrando nos alegados erros cometidos pela fiscalização por ocasião do lançamento, verifico algumas incongruências em relação a base de cálculo da Contribuição Social apurada, senão vejamos:

1) De acordo com as planilhas iniciais preparadas pela fiscalização relativo as contingências fiscais (Reversão de Contingências Fiscais) do ano-calendário de 1997, acostadas aos autos, vê-se que os valores apurados diferem daqueles lançados no auto de Infração, sem que tenha sido dados maiores esclarecimentos acerca dos valores excluídos da base de cálculo da Contribuição Social relativo aos 1º, 2º, 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1997;

2) Da mesma forma, entendo também que não ficou devidamente esclarecido nos autos se os dividendos recebidos pela Recorrente, contabilizados na rubrica "receitas de renda variável" programa de investimentos, compôs a base de cálculo da referida contribuição CSLL.

Assim, ante as incertezas acima apontada, entendo que o processo não se encontra em condições de ser julgado por esta Colenda Câmara, razão porque, opino pela conversão do julgamento em diligência, afim de que a autoridade lançadora esclareça as dúvidas acima suscitadas, e se achar conveniente para bom deslinde das questões, proceda as considerações que achar necessárias.

Após, dê ciência a contribuinte da conclusão da presente diligência, para, se querendo, apresente suas contrarrazões.

*Executada a diligência (relatório às fls. 692/694, manifestação da interessada às fls. 698 e seguintes, relatório de encerramento de diligência às fls. 729 e seguintes, e aditamento ao recurso voluntário às fls. 735 e seguintes), o processo foi incluído em pauta de julgamento em 17 de abril de 2008, quando, pelo Acórdão nº 10196.687, foi afastada a declaração de concomitância com o processo judicial e determinado o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, para apreciação da impugnação apresentada pelo contribuinte (mérito).*

*Em 19 de novembro de 2008 a 7ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento, em decisão assim ementada:*

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

Ano-calendário: 1997

**DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.** Se não houve pagamento, não há objeto homologável, cabendo aplicar a regra geral do inciso I, art. 173 (CTN), pela qual o prazo de decadência tem seu

marco inicial no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", no caso, 1º/01/1998.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AFASTADA A CONCOMITÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO COM O PROCESSO JUDICIAL PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES. JULGAMENTO DO MÉRITO. Retorno dos autos à primeira instância para julgamento do mérito. O Conselho de Contribuintes entende que a decisão meritória de improcedência do pedido, ao final do processo, em mandado de segurança coletivo impetrado por entidade de classe, não faz coisa julgada contra seus associados, salvo em caso de procedência.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. CONTRIBUINTES DA CSLL. As entidades fechadas de previdência privada são contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo como base de cálculo o resultado positivo apurado.

EXCLUSÕES DA BASE DE CALCULO. As exclusões da base de cálculo autorizadas pela pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e as provisões técnicas.

MULTA DE OFICIO. É cabível a exigência de multa de ofício, mesmo estando a matéria tributável em discussão na esfera judicial, se, quando do lançamento, a exigência do crédito não estiver suspensa por força de medida liminar em mandado de segurança, ou de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

TAXA SELIC. ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Lançamento Procedente

*Ciente da decisão em 11 de dezembro de 2008, em 07 de janeiro de 2009 a interessada ingressou com recurso voluntário, suscitando a decadência em relação aos três primeiros trimestres e levantando a preliminar de ilegalidade do lançamento da multa de ofício por violação ao art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Quanto ao mérito propriamente dito, desenvolve suas razões de defesa em dois blocos (Matéria de Direito e Matéria de Fato).*

*Ao declinar a matéria de direito, afirma que lucro e superávit são conceitos distintos, e que não realiza a hipótese de incidência, a obtenção de lucro, refutando a interpretação dada ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.*

*Requer a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, quando menos para a exclusão de imposição de penalidade e juros de mora em função da observância de normas complementares.*

*Invoca a especificidade da entidade decorrente de imposição legal, e a necessidade de respeito a estas especificidades quando da apuração de seu resultado, sob pena de violação ao princípio da isonomia.*

*Aduz que também viola o princípio da isonomia o fato de o lançamento*

*considerar a aplicação da alíquota de 18%, vigente em relação às instituições financeiras, sem,*

*contudo, permitir a exclusão dos capitais de terceiros quando da apuração de resultados,*

*permissão esta aplicável às instituições financeiras.*

*Ingressando na matéria de fato, suscita cerceamento de defesa em função do indeferimento da perícia.*

*Insurge-se contra o lançamento em bases trimestrais, alegando que a Lei nº 9.430/96 não impõe esse regime, e que a opção pela apuração em períodos trimestrais ou anual cabe ao contribuinte. Aduz que, por não ser contribuinte da CSLL, não teve oportunidade de exercer a opção. Lembra que a legislação em vigor que estabelece as diretrizes das Entidades Fechadas de Previdência Complementar não impõe a obrigatoriedade pela apuração com base no regime trimestral, mas ao contrário, todas as menções à forma de verificação do superávit ou déficit ou fechamentos contábeis remetem ao período anual.*

*Acrescenta que a fiscalização, adotando o regime trimestral, apurou CSLL a pagar nos três primeiros trimestres, porém se utilizasse o regime anual, mediante o levantamento do balancete de suspensão e redução ou recolhimento por estimativa, não haveria CSLL a recolher, conforme demonstra.*

*Menciona que, a acatar que a entidade seja contribuinte da CSLL, a autoridade fiscal teria se esquecido de considerar a existência do saldo de base negativa da CSLL passível de compensação, relativa a anos-calendário anteriores.*

*Afirma que a decisão se equivoca ao não considerar como técnicas a "Reserva para Ajuste do Plano" e o "Fundo de Oscilação de Riscos".*

*Observa que a apuração da CSLL pela fiscalização se baseou na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, utilizando como base o resultado do exercício da entidade, conforme o ANEXO C da Portaria MPAS nº 4.858/98, revogada pela Resolução CGPC no 05/02, que não se compatibiliza com as disposições da legislação comercial. Destaca que o fato de utilizar solução de consulta para embasar a autuação fiscal*

*apenas vem demonstrar, mais uma vez, que inexistente previsão legal que disponha sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPC, razão pela qual o agente fiscal recorreu aos entendimentos firmados pela SRF em solução de consulta.*

*Acrescenta que, ainda que se admitisse a possibilidade de tributar as entidades sem fins lucrativos (fazendo uma analogia entre lucro e superávit, o que violaria pelo ordenamento), ainda assim, é possível verificar a formação da base de cálculo "zerada" para a CSLL no caso em questão. Isto porque, considerando que todo o ingresso de recursos é destinado ao financiamento dos benefícios de aposentadoria assegurados aos participantes, não é possível apurar outro resultado como "lucro" que não o resultado "zero". Vale dizer: ao se considerar todo o ingresso de recursos (representado pelas contribuições recebidas dos participantes e patrocinadoras) e subtraindo-se o valor destinado à constituição das reservas e provisões técnicas para pagamento dos benefícios futuros aos participantes, conforme determina o § 3º do art. 18 da Lei Complementar nº 109/01, tem-se a impossibilidade de apurar base de cálculo para a ora Recorrente.*

*Fazendo uma análise da Planilha Fiscal, diz que, não obstante a falta de resultado positivo, a fiscalização, na apuração da base de cálculo, adicionou, de forma simplista e errônea, os resultados de diversos Programas da Recorrente. Diz que, ao tentar aplicar as regras de apuração da CSLL das empresas mercantis, a fiscalização deixou de observar atentamente as rubricas contábeis da Recorrente, prevalecendo a consideração global da rubrica. Menciona, como exemplo, os dividendos recebidos, que são não tributáveis, e que, por imposição da planificação contábil padrão da EFPC, estão contabilizados no programa de investimento, rubrica receita de renda variável. O saldo desse programa é totalmente transferido para o programa previdencial, e a fiscalização o utiliza como base de cálculo da CSLL, ou seja, está tributando valores não tributáveis.*

*Menciona, ainda, a não consideração, nas exclusões, dos valores referentes a reversão de contingências fiscais.*

*Contesta a postura da fiscalização, de não compensar bases negativas de período anteriores, sob alegação de que "a apuração da base de cálculo realizada pelo contribuinte está em desacordo com a legislação de regência, computando como exclusões contas sem amparo legal". Diz que o lançamento de CSLL de ofício impõe à autoridade a consideração de base negativa eventualmente existente, a que o contribuinte faz jus por determinação legal. Pondera que se o fiscal não concordasse com os critérios apresentados pela Recorrente acerca da apuração da base de cálculo negativa da CSLL, restaria forçoso apurar a parcela de base negativa do tributo; mesmo que, para tanto, fosse necessária a utilização dos critérios que ele (agente fiscal) entendesse ser corretos.*

*Finalmente, insurge-se contra a limitação da compensação prevista na Lei nº 8.981/95 e contra a utilização da Taxa Selic para juros de mora."*

Ao analisar o Recurso Voluntário do Contribuinte, a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, assim decidiu, no que interessa ao presente julgamento:

1. Ser tributável pela CSLL o resultado positivo das entidades de previdência privada fechada, no ano-calendário 1997;
2. Que o §1º, do artigo 22, da Lei 8.212/91 incluiu as entidades de previdência privada fechadas no rol de contribuintes da CSLL;
3. Que não se aplica o ADN CST 17/90, ante sua edição ser anterior à Lei 8.212/91, de modo que não se afasta a incidência da contribuição com base nesse normativo;
4. Que diante a não aplicação do ADN CST 17/90, não há que se afastar a cobrança dos consectários legais com base no artigo 100 do CTN;
5. Que apenas as provisões para pagamento de férias, décimo terceiro salário e provisões técnicas são dedutíveis da base da contribuição; por provisões técnicas entendeu-se apenas as reservas matemáticas e as de contingências, expressamente reconhecendo como reservas não técnicas a reserva para ajustes do plano e o fundo de oscilação de riscos do Decreto 606/92;
6. Que apelação com efeito suspensivo apresentada contra sentença que denegou a segurança e cassou a liminar em mandado de segurança que impedia a cobrança da CSLL, não restabelece os efeitos da liminar para fins de impedimento da imposição de penalidade.

O Contribuinte teve seu Recurso Especial conhecido em relação às matérias acima detalhadas. Em suas razões de recurso assim se manifestou o contribuinte:

1. Que lucro e superávit são conceitos distintos. O lucro, objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é obtido com o objetivo de ser repassado aos sócios. O superávit consiste em resultado positivo auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos não é repassado a ninguém, mas reinvestido na própria atividade, conforme determina a legislação.

Assim, a Lei 7.698/89, ao regular o artigo 195, I, da CF/88 apenas impõe a incidência da CSLL sobre o lucro e não sobre o superávit.

Como o Contribuinte, por expressa determinação legal vigente à época, deveria assumir a forma de entidade sem fins lucrativos, também estava proibido de realizar a hipótese de incidência da CSLL, ou seja, auferir lucro;

2. Que o §1º do artigo 22, da Lei 8.212/91 não trata das contribuições incidentes sobre o lucro, mas apenas de contribuições incidentes sobre remunerações pagas.

Não se deve admitir que a alteração promovida no artigo o artigo 72, do ADCT, pelas ECR 1/94 e EC 10/96 e 17/97, para estabelecerem que a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da contribuição sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do artigo 22, da Lei 8.212/91 implicaria dizer que as entidades de previdência privada seriam contribuintes da CSLL.

A referencia ao mencionado artigo não significa que o legislador constituinte estaria outorgando competência à União para exigir a CSLL das entidades de previdência privada de forma geral, mas sim que mencionada previsão legal visa tão somente afirmar que dentre aquelas diversas entidades ali relacionadas, são contribuintes da CSL aquelas que auferem lucro, desta forma, em se tratando de entidade de previdência complementar, a hipótese legislativa objetiva tão somente que a tributação recaia apenas sobre as entidades abertas.

3. Que a administração tributária reconheceu, por meio do ADN CST 17/90 que a CSLL não é devida pelas pessoas jurídicas sem fins lucrativos, forma essa legalmente obrigatória ao Contribuinte.
4. Considerando a aplicação do referido ADN CST 17/90 ao presente caso, ainda que se admitisse a cobrança da contribuição, não seria permitida a cobrança dos consectários legais, dada a aplicação do parágrafo único do artigo 100, do CTN, segundo o qual: a observância das normas complementares previstas no caput do artigo 100 exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.
5. Todo o superávit que ultrapassasse as reservas matemáticas e de contingência, (reconhecidamente reservas técnicas pela Turma a quo) devem ser destinadas a fundos ou reservas outras, determinadas pela legislação de regência, não podendo, assim, ser consideradas na base de cálculo da CSLL, por força do artigo 404, do RIR/99.
6. Que a associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar impetrou mandado de segurança coletivo, pleiteando a abstenção da cobrança da CSLL dos associados.

No bojo da referida ação foi concedida medida liminar, que impedia o lançamento da CSLL frente às associadas. Os efeitos dessa medida perduraram até o dia 26/12/2002, quando foi publicada sentença de mérito, com denegação da segurança.

O auto de infração, entretanto, foi lavrado em 20/12/2002, violando o artigo 63, da Lei 9.430/96, que impede o lançamento de multa na constituição de crédito tributário destinada a prevenir decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa pelo artigo 151, IV, do CTN.

---

Ainda que se considere a ciência do auto (26/12/2002), a autuação jamais poderia ter incluído multa, pois quando da lavratura a autoridade fiscal tinha o conhecimento de que o crédito tributário estava suspenso.

Ainda que se considere a data da ciência do auto, dia 26/12/2002, não poderia ter sido imputada a multa de ofício antes do decurso de 30 dias estabelecido no §2º do artigo 64, da Lei 9.430/96. Considerando que no dia 09/01/2003 o recurso de apelação foi recebido com efeito suspensivo, jamais houve o decurso de 30 dias sem causa suspensiva de exigibilidade, necessários para caracterização da mora.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, pedindo a manutenção do julgado.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Gerson Macedo Guerra, Relator

A admissibilidade do Recurso do Contribuinte não foi questionada pela Fazenda Nacional. A par disso, entendo não haver há reparos a se fazer na análise realizada pelo então Presidente da Câmara.

Com relação ao mérito, para fins didáticos entendo por bem tratar de maneira separada os argumentos sobre a não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas, na sequência, sobre a base de cálculo da contribuição e, por fim, sobre a não aplicação da multa de ofício e demais consectários legais.

### **I. CSLL SOBRE RESULTADO DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – ANO-CALENDÁRIO 1997**

#### **a. Não tributação do superávit apurado e a interpretação do §1º, do artigo 22, da Lei 8.212/91**

Sobre a não tributação do superávit, concordo com o contribuinte no sentido de que lucro e superávit são conceitos distintos. O lucro, objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é obtido com o objetivo de ser repassado aos sócios. O superávit consiste em resultado positivo auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos não é repassado a ninguém, mas reinvestido na própria atividade, conforme determina a legislação.

Assim, a Lei 7.698/89, ao regular o artigo 195, I, da CF/88 apenas impõe a incidência da CSLL sobre o lucro e não sobre o superávit.

Como o Contribuinte, por expressa determinação legal vigente à época, deveria assumir a forma de entidade sem fins lucrativos, também estava proibido de realizar a hipótese de incidência da CSLL, ou seja, auferir lucro. Logo, descabida a cobrança da CSLL em questão.

Também concordo com o argumento do contribuinte de que o §1º do artigo 22, da Lei 8.212/91 não trata das contribuições incidentes sobre o lucro, mas apenas de contribuições incidentes sobre remunerações pagas.

Não se deve admitir que a alteração promovida no artigo 72, do ADCT, pelas ECR 1/94 e EC 10/96 e 17/97, para estabelecerem que a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da contribuição sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o §1º do artigo 22, da Lei 8.212/91 implicaria dizer que as entidades de previdência privada seriam contribuintes da CSLL.

A referência ao mencionado artigo não significa que o legislador constituinte estaria outorgando competência à União para exigir a CSLL das entidades de previdência privada de forma geral, mas sim que mencionada previsão legal visa tão somente afirmar que dentre aquelas diversas entidades ali relacionadas, são contribuintes da CSL aquelas que

auferem lucro, desta forma, em se tratando de entidade de previdência complementar, a hipótese legislativa objetiva tão somente que a tributação recaia apenas sobre as entidades abertas.

Essas matérias já foram exaustivamente debatidas nesse tribunal, contando com voto da própria CSRF, em outra composição, que, tal como o relator do acórdão a quo, adoto as razões de decidir. Nesse contexto, tomo a liberdade de também transcrever partes do Acórdão CSFR 01-06013/2008:

*“Ementa:*

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

*(...)*

*De fato, o fundamento de validade indicada no texto constitucional de 1988 para a instituição da CSLL é a existência de lucro, termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e que expressa materialidade relacionada ao resultado obtido pela exploração de atividade mercantil.*

*Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de "resultado", mas indica que esse resultado deve ser obtido nos termos da legislação comercial.*

*Essa questão jurídica foi tratada com muita propriedade no bem lançado voto da Conselheira Sandra Faroni, por ocasião da prolação do Acórdão nº 101-93.942, que adoto e transcrevo como razão de decidir, verbis:*

*(...)*

*O Voto está assim redigido:*

*Inicialmente, é de se considerar que alguns aspectos que estão na base dos fundamentos do lançamento e da decisão são irrefutáveis, quais sejam: (a) de acordo com a CF, a seguridade social será financiada por toda a sociedade; (b) não havia, à época, previsão legal para a isenção das entidades de*

*previdência privada fechada; (c) o STF já afastou a pretensão de referidas entidades serem imunes, quando há contribuição dos participantes.*

*Assim, em princípio, são elas obrigadas a financiar a seguridade social, de acordo com a lei que institua a contribuição para esse fim. Ou seja, tendo em vista o art. 195 da Constituição, havendo lei específica instituindo contribuição sobre folha de salários, pagamento de rendimentos de trabalho a pessoa física, receita, faturamento ou lucro, tendo em vista que as entidades de previdência privada fechada integram a sociedade, estarão elas obrigadas à contribuição assim instituída desde que paguem salários ou quaisquer rendimentos de trabalho a pessoa física, auferirem receita, tenham faturamento ou auferirem lucro.*

*A Lei no 7.689/88 instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, estabelecendo que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.*

*Portanto, buscando seu fundamento de validade no art. 195 da Constituição, com base na autorização à União para instituir a contribuição sobre o lucro, a Lei no 7.689/88 criou uma contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes da lei.*

*Feitas essas considerações iniciais, passo a examinar a questão de estarem ou não as entidades de previdência privada fechadas sujeitas à CSLL instituída pela Lei no 7.689/99.*

*Até 29 de maio de 2001, quando foi editada a Lei Complementar no 109, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei no 6.435/77.*

*De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 4º, § 1º) e serão organizadas como sociedades civis ou fundações (art. 5º), condições essas mantidas pelo § 1º do art. 31 da LC nº 109/2001. A mesma Lei no 6.435/77 estabelece que 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 Social (art. 34). Têm como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, sendo consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição de 67(art. 39 e § 3º).*

*A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei no 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea “c” da CF, com a redação dada pela EC nº*

20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.

O lucro vem a ser, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei no 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a “base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda” não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que “ a base de cálculo é o “resultado do exercício”, e não necessariamente o lucro”. Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, “não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro”. Como acima dito, que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.

Se as entidades de previdência privada fechada, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST no 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que “ tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei no 7.689, de 15 de novembro de 1988, .... a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos”.

Para sustentar a exigência, a autoridade autuante e a decisão recorrida constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão no 1/94, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997 . A EC no 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

*O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão no 01/94 e alterado pela EC no 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela “parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”.*

*Essas Emendas Constitucionais (ECR no 01/94, EC no 10/96 e EC no 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro.*

*Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido. (Até porque, segundo a melhor doutrina, o contribuinte derivado não se equipara ao contribuinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR nº 01/94 e as EC nº 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferam lucro.*

*A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:*

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

*I vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. {Inciso I com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}*

*II para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: {Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}*

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

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

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

*III vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;{Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}*

*IV quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.{Inciso IV com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}*

*§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.”*

*Observe-se, pois, que o § 1o do art. 22 da Lei 8.212/91, ao qual a ECR 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim, de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não auferam lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o caput do artigo e o § 1o mencionam “além das contribuições referidas no art. 23 “, mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes 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.*

*A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1o do art. 22 da Lei no 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que*

*integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo sujeitas à contribuição, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.*

*Equívocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.*

*Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos a cooperativas de crédito, instituições também relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828, sessão de 21 maio de 2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez, cuja ementa é a seguinte:*

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados. O ato cooperado não configura operação de comércio, seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.*

*Recurso provido.*

*Devo ressaltar, porém, que estou refutando a afirmação de que as entidades de previdência complementar fechadas foram incluídas como contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96. Como já demonstrado, essas emendas não ampliaram nem a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro.*

*Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do*

*parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.*

*Como ressaltado desde o início deste voto, tendo em vista o que determina o art. 195 da CF e a manifestação do STF quanto a não se caracterizarem, referidas entidades, como de assistência social (o que as retira do campo da imunidade), em tese, são elas contribuintes da CSLL, bastando, para tanto, que realizem o fato gerador (no caso, auferir lucro) .*

*Portanto, deve-se partir para um segundo plano no controle da legalidade do lançamento : averiguar se foi realizado o fato gerador (auferir lucro) e, em caso positivo, se foi o tributo quantificado corretamente ( base de cálculo e alíquota).*

*Nesse plano de análise, teço algumas considerações iniciais sobre a quantificação da exigência procedida no auto de infração.*

*O art. 57 MP no 812/94 determinou que “Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei no 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória”.*

*Por sua vez, o art. 2º da Lei no 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.*

*Conforme consta da “ Descrição dos Fatos” contida no auto de infração, entendeu o auditor autuante que os valores de “superávit técnico” e do “ déficit técnico” , ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas especificados na planificação contábil obrigatória das entidades de previdência privada fechadas, correspondem às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, apurados em conformidade com o disposto na Lei no 6.404/76.*

*A primeira indagação a ser feita é se essa afirmativa do autuante é correta.*

*Em torno dessa indagação giram muitas particularidades. Uma delas diz respeito à natureza das contribuições dos participantes. São elas receita? O art. 42 da Lei no 6.435/77 prevê a possibilidade (conforme previsto nos planos) de resgate das contribuições saldadas dos participantes . Já a Lei Complementar no 109/01 (que regula, atualmente, a previdência complementar) determina expressamente (art. 14) a*

*portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano e o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo. Assim, as contribuições dos participantes mais se assemelham a uma obrigação da entidade que propriamente a uma receita.*

*Ainda relacionado com a indagação supra, outro aspecto relevante refere-se à diferença de avaliação dos ativos na forma da lei comercial e a prevista para as entidades de previdência fechada. Enquanto a legislação comercial determina que a avaliação seja feita pelo valor de aquisição ou o de mercado, aquele que for menor (Lei 6.404/76, art. 183), para as entidades de previdência privada fechada essa regra não tem aplicação para todos os ativos. Assim, os ativos representados por Renda Variável-Mercado a Vista devem ser avaliados a valor de mercado e a variação apurada do confronto do valor de avaliação de mercado e o de aquisição deve ser apropriada imediatamente a conta de resultado. (Portaria MPAS 4858/98, Anexo E, item 1,2,4,2,01.01). Por essas razões, não me parece razoável equiparar as rubricas superávit técnico e déficit técnico, ou formação/reversão de fundos das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76. As regras são diferentes.*

*Assim, ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Nesse caso, para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita). A possibilidade de utilizar como base de cálculo 10% da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei no 7.689/88, não se aplica às entidades de previdência privada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la). Por outro lado, a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda.*

*Portanto, qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei no 7.689/88, o lançamento estaria errado.*

*Tendo em vista as razões declinadas, dou provimento ao recurso”.*

Nesse contexto, entendo totalmente descabida a cobrança da CSLL em questão. Mas não é só.

**b. Aplicação do ADN CST 17/90**

O referido Ato Declaratório Normativo 17/90, possui a seguinte redação:

*O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF n° 034, de 18 de setembro de 0974 e tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei n°77 7.689, de 15 d dezembro de 1988, declara:*

*em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos.*

Pugna o Contribuinte por sua aplicação ao presente caso.

Pois bem.

Tendo em vista o quanto já discorrido no tópico acima, sobre a não aplicação da regra do artigo 22, §1º da Lei 8.212/91 às entidades fechadas de previdência complementar, é de se concluir que aplicável é o ADN CST 17/90.

Sobre esse tema, tal como o relator do acórdão *a quo*, interessante trazer as razões do Acórdão n° 10194.473:

*Equivocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão n° 1/94 e da Emenda Constitucional n° 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei n° 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei n° 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.*

(...)

*Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos*

*termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.”*

A meu ver, todas essas razões são suficientes para dar provimento ao Recurso do Contribuinte, cancelando a cobrança da CSLL e acessórios.

## II. BASE DE CÁLCULO DA CSLL

Restando vencido quanto à matéria acima, entendo ser importante tratar da exclusão das reservas e fundos da base de cálculo da CSLL.

Na decisão *a quo* entendeu-se que apenas as provisões para pagamento de férias, décimo terceiro salário e provisões técnicas são dedutíveis da base da contribuição; por provisões técnicas entendeu-se apenas as reservas matemáticas e as de contingências, expressamente reconhecendo como provisões não técnicas a reserva para ajustes do plano e o fundo de oscilação de riscos do Decreto 606/92.

A Lei n.º 6.435/77, vigente à época, em seu artigo 40, determinava que as entidades fechadas constituíssem reservas técnicas, fundos especiais e provisões em conformidade com os critérios fixados pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, além das reservas e fundos determinados em leis especiais, para garantia de suas obrigações.

Conforme disposto no artigo 30, §1º, do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992, utilizado pelo auditor fiscal como fundamentação legal na autuação, encerrado o balanço anual e constituídas as reservas matemáticas e as reservas de contingência, a parcela excedente do superávit deve ser contabilizada e destinada ao fundo de oscilação de riscos:

*"Art. 3º - O superávit apurado pelas entidades, a cada ano, será destinado à formação de reservas de contingência, até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor das reservas matemáticas.*

*§ 1º - Encerrado o balanço anual e ultrapassado o limite de que trata este artigo, a parcela excedente será contabilizada e destinada ao fundo de oscilação de riscos.*

No mesmo sentido dispunha o artigo 34 do Decreto n.º 81.240/78, que segundo o Contribuinte seria a norma que regulava as entidades não componentes da Administração Pública Federal, como seria o seu caso:

*"Art. 34 — Nas entidades fechadas, o resultado do exercício, satisfeitas todas as exigências legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, será destinado:*

*a) à constituição de uma reserva de contingência de benefícios até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da reserva matemática; e*

*b) havendo sobra, ao reajustamento de benefícios acima dos valores estipulados no artigo 21.*

*Parágrafo único. Persistindo a sobra por 3 (três) exercícios consecutivos, haverá a revisão obrigatória dos planos de benefícios da entidade."*

Vale destacar, inclusive, o quanto disposto no parágrafo único do artigo 34 acima, segundo o qual, persistindo a sobra por 3 exercícios consecutivos, haverá a revisão obrigatória dos planos de benefícios da entidade.

A meu ver, tal norma deixa ainda mais evidente que todo o superávit apurado pelas entidades fechadas, deveriam ser revertidos em benefícios de previdência aos seus assegurados.

Mas o que se pretende demonstrar com a transcrição de tais normas é que após feitas as destinações às reservas matemáticas e de contingência, a entidade deveria destinar os recursos excedentes para o fundo de oscilação de riscos ou para o reajustamento de benefícios.

Ou seja, todo o superávit que ultrapassasse as reservas cuja Turma a quo entendeu como reservas técnicas (reservas matemáticas e de contingência), ou seria objeto de reserva de fundo de oscilação de riscos ou seria objeto de reajustamento dos benefícios.

Vale frisar, ou seriam reservas, ou seriam revertidos para os beneficiários.

Nesse contexto, considerando que todo o superávit que ultrapassasse as reservas matemáticas e de contingência, devem ser destinadas a fundos ou reservas outras determinadas pela legislação de regência não podendo, assim, ser consideradas na base de cálculo da CSLL, por força do artigo 404, do RIR/99.

### **III. NÃO APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E DEMAIS CONSECTÁRIOS LEGAIS**

#### **a. Afastamento dos consectários legais pela aplicação do ADN CST 17/90**

Concordo com os argumentos do Contribuinte de que, sendo o Ato Declaratório Normativo nº 17/90 norma interpretativa da Administração, se enquadrando no conceito de norma geral de Direito Tributário, nos termos do artigo 96 e seguintes do Código Tributário Nacional, é de observância obrigatória por toda a Administração Pública responsável pelo recolhimento da CSLL, ou seja, pela Secretaria da Receita Federal. A única hipótese de inobservância de mencionado dispositivo, seria no caso de mudança expressa de interpretação, o que não ocorreu no presente caso.

Por sua vez, o artigo 100 do mesmo diploma normativo, estabelece quais são as normas complementares que devem ser observadas tanto pelos contribuintes como pelas autoridades, incluindo, dentre as mesmas, "os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas".

Assim as "decisões de efeito interno" pelas quais as autoridades se dirigem a seus subordinados, como é o caso do mencionado ato declaratório normativo, devem ser por estes obedecidas, com o que não há que se falar em tributação das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos, e Entidades Fechadas de Previdência Complementar.

Admitindo-se o fato de que a autuação fiscal em questão constitui a expressão de mencionada mudança interpretativa, não seria possível exigir quaisquer valores a título de penalidades ou juros de mora em razão do disposto no parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a observância das normas nele referidas “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”.

Nesse contexto, merece ser acolhido também esse argumento do Contribuinte.

#### **b. Afastamento da multa pela concessão de liminar**

O artigo 63 da Lei nº 9.430/96, veda, expressamente o lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir decadência de suposto crédito tributário cuja exigibilidade esteja suspensa por força de tutela judicial, *verbis*:

##### *"Débitos com Exigibilidade Suspensa*

*Art. 63. Não caberá lançamento de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do artigo 151 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

Como visto, no presente caso a associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar impetrou mandado de segurança coletivo, pleiteando a abstenção da cobrança da CSLL dos associados.

No bojo da referida ação foi concedida medida liminar, que impedia o lançamento da CSLL frente às associadas. Os efeitos dessa medida perduraram até o dia 26/12/2002, quando foi publicada sentença de mérito, com denegação da segurança.

O auto de infração foi lavrado em 20/12/2002, mas cientificado ao contribuinte em 26/12/2002, ou seja, mesmo dia em que publicada a sentença denegatória da segurança.

Para o Contribuinte pelo fato da lavratura do auto de infração ter ocorrido em 20/12/2002, antes da publicação da sentença, houve violação ao artigo 63, da Lei 9.430/96, que impede o lançamento de multa na constituição de crédito tributário destinada a prevenir decadência, cuja exigibilidade houver sido suspensa pelo artigo 151, IV, do CTN. Ainda que se considere a ciência do auto (26/12/2002), a autuação jamais poderia ter incluído multa, pois quando da lavratura a autoridade fiscal tinha o conhecimento de que o crédito tributário estava suspenso.

O contribuinte entende, também, que ainda que se considere a data da ciência do auto, dia 26/12/2002, não poderia ter sido imputada a multa de ofício antes do decurso de 30 dias estabelecido no §2º do artigo 64, da Lei 9.430/96. Considerando que no dia 09/01/2003 o recurso de apelação foi recebido com efeito suspensivo, jamais houve o decurso de 30 dias sem causa suspensiva de exigibilidade, necessários para caracterização da mora.

Penso que cabe razão ao contribuinte.

A denegação da segurança foi sentença exarada pelo juízo de primeira instância. No entanto, a apelação foi recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo.

Destarte, pelo efeito devolutivo, o julgador devolveu o conhecimento da matéria impugnada ao juízo com competência recursal para julgar a apelação, impedindo o trânsito em julgado da decisão de primeira instância.

Pelo efeito suspensivo, por sua vez, a sentença recorrida pode ser considerada mera declaração da situação jurídica, posto que não se reflete no mundo jurídico enquanto não julgado o recurso dela interposto (apelação).

Desta forma, até que fosse julgada a apelação no Tribunal, os efeitos da decisão de primeira instância não poderiam ser aplicados e a liminar concedida em mandado de segurança continuava válida.

Por essas razões, entendo que merece acolhida a pretensão do contribuinte também nesse ponto.

Importante destacar que no entendimento da maioria a não aplicação da multa de ofício se dá porque na data da ciência do auto de infração (26/12/2002) a decisão liminar ainda produzia seus efeitos. A cassação dos efeitos da liminar pela sentença denegatória da segurança apenas ocorreu no dia seguinte à publicação da sentença, também em 26/12/2002. Portanto, a decisão liminar apenas deixou de produzir efeitos em 27/12/2002, de modo que aplica-se ao presente caso o artigo 63, da Lei 9.430/96.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao Recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra

## **Voto Vencedor**

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Em que pese o brilhante voto do ilustre relator, o colegiado divergiu do seu voto em relação a dois pontos: (i) quanto à não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas e (ii) quanto à base de cálculo da CSLL.

### **(i) Da não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas**

Entende-se que as entidades de previdência privadas fechadas são sujeitas à incidência da CSLL e só passaram a gozar de isenção a partir de 2002. Nesse sentido, deve-se fazer referência ao brilhante voto do Cons. Flávio Franco Correa, no acórdão nº 103.22.858, de 2007, citado pelo acórdão recorrido.

Em linhas gerais, aludido voto conclui que a CSLL incide sobre a totalidade dos seus “resultados” positivos obtidos no exercício. Parte da norma instituidora da referida Contribuição, que dispõe:

**Lei nº 7.689, de 1988**

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

Na sequência, o voto analisa a Constituição Federal, que por sua vez, estabelece em seu art. 195 que a seguridade social deve ser financiada por toda a sociedade, tendo como fonte de recursos, entre outras, a Contribuição Social sobre o Lucro. Dispõe tal artigo no caput, inciso I, § 7º:

*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 - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*(...)*

*§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em Lei.*

Observa, o mencionado voto, que o STF já se pronunciou, de forma definitiva, no sentido de que as entidades de previdência privada não se enquadram como entidade de assistência social de que trata a Constituição Federal (art. 150, VI, alínea “c”), pois a concessão de benefícios aos filiados se dá mediante o recolhimento das contribuições pactuadas, e, portanto, não estão abrangidas pela referida imunidade tributária.

Decisão esta enfrentada pelo STF no RE nº 202700/DF, de 08 de novembro de 2011, tendo como relator o Ministro Maurício Correa:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social*

*dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

Com efeito, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 7.689, de 1988 assentou sua base em cima de um princípio basilar, **princípio da universalidade**, eis que há necessidade de a seguridade social ser financiada por **TODA** a sociedade direta ou indiretamente. O disposto no referido *caput* do art. 195 da CF, por sua vez, definiu, no art. 4º, que “são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são **equiparadas pela legislação tributária**”.

A mencionada Lei também não isentou as entidades de previdência privada do recolhimento da CSLL através do seu art. 2º, § 1º, alínea ‘c’, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 8.134, de 1990, que relaciona os valores que devem ser adicionados/excluídos do resultado do período-base, na obtenção da base de cálculo.

Tal isenção só veio a partir da Medida Provisória 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, mas apenas para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Reza a referida Lei:

*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.*

A *contrario sensu*, significa dizer que antes de 1º de janeiro de 2002 esse tipo de entidade não era isenta e, como tal, também não se poderia pressupor a pretendida “não incidência”. Afinal, entendimento contrário significaria dizer que a isenção veio com a finalidade de não tributar aquilo que já não seria tributado.

Da mesma forma, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata da organização da seguridade social, também não estabeleceu a referida isenção, e em sua conceituação abrangente do que seja empresa, abarcou indiretamente o conceito de entidade de previdência privada, pois o relevante não é a presença ou não dos “fins lucrativos”, mas sim assumir o **risco de atividade comercial**, como se deduz dos seus artigos 10<sup>1</sup> e 15<sup>2</sup>.

Como se deduz, não existe nenhum comando normativo isentando ou retirando do campo de incidência da CSLL os resultados positivos conseguidos pelas entidade de previdência privada. É de concluir, portanto, a intenção do legislador ao criar a mencionada contribuição foi que a mesma fosse financiada por toda sociedade, inclusive por esse tipo de entidade.

---

<sup>1</sup> Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais

<sup>2</sup> 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, em linhas gerais até aqui tem-se os seguintes aspectos que por enquanto infirmam o voto do relator e as pretensões do contribuinte de se colocar à margem da tributação da CSLL: 1) a CF, com base no princípio da universalidade, estipula que a seguridade social será financiada por toda a sociedade; 2) o STF já afastou a pretensão de referidas entidades serem imunes, quando há contribuição dos participantes; 3) não havia, à época, previsão legal para a isenção das entidades de previdência privada fechada.

Ademais, é princípio basilar do Direito o da presunção de constitucionalidade das leis. A tese defendida pela Recorrente implica inclusive afastar dispositivos legais válidos e vigentes, o que é vedado fazê-lo em sede de julgamento administrativo sendo tal matéria inclusive sumulada.

Isso se deve, em primeiro lugar, ao fato de essas entidades de previdência privadas figurarem no rol do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, que estabelece as respectiva alíquotas, e possibilita, sim, a cobrança da CSLL pois, como já visto, são contribuintes da seguridade social, e o § 1º do artigo 22 estabelece a contribuição adicional sobre as remunerações, “além das contribuições referidas neste artigo e no artigo 23 (...)”, que trata especificamente da Contribuição Social sobre o Lucro.

Além do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, a tese contrária a aqui defendida afasta o art. 204 c/c o § 6º<sup>3</sup> do art. 201 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, que aprovou o Regulamento da Previdência Social, tratando das alíquotas de CSLL aplicáveis, bem como fazendo referência as entidades fechadas de previdência privada.

Os defensores da não incidência da CSLL para esse tipo de entidades aduzem que o fundamento de validade indicada na Carta Magna para a instituição da CSLL é a “existência de lucro” ou os “fins lucrativos”, termos de conteúdo semântico, segundo afirmam, bem definido em nosso ordenamento jurídico. E o contrapõe ao termo “superávit”, que seria o caso de tais entidades.

Nesse sentido, o lucro, como objetivo maior de qualquer atividade empresarial, seria obtido com a intenção de ser repassado aos sócios da pessoa jurídica e de ser repartido entre aqueles que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial. Por outro lado, o “superávit”, consistiria em um resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não seria repassado a ninguém.

Engana-se aqueles que pretendem fazer com que o *nomem juris* do tributo (Contribuição social sobre o lucro), represente fielmente a sua base de cálculo, fazendo uma interpretação deveras singela e literal. É que a base de cálculo da CSLL não é o seu “lucro”, mas segundo o art. 2º da Lei nº 7.689/88, alterado pela Lei nº 8.034/90, o “resultado do exercício”, ajustado por adições e exclusões diversas e dessa forma não recaindo propriamente sobre o conceito de “lucro”. Na verdade, “resultado do exercício” é gênero cujas espécies são “lucro” ou “superávit”. Tal entendimento foi muito bem fundamentado e desenvolvido pelo

---

<sup>3</sup> § 6º No caso de banco comercial, banco de investimento, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, inclusive associação de poupança e empréstimo, sociedade corretora, distribuidora de títulos e valores mobiliários, inclusive bolsa de mercadorias e de valores, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização, agente autônomo de seguros privados e de crédito e entidade de previdência privada, aberta e fechada, além das contribuições referidas nos incisos I e II do caput e nos arts. 202 e 204, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e II do caput. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Conselheiro Flávio Franco Correa no acórdão nº 103.22858, de 2007, do qual destaco o seguinte trecho:

*(...) 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: (...)*

Decerto essa hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de “resultado”, não importa qual a destinação que se dará ao mesmo ou sua nomenclatura: “lucro” ou “superávit”.

De mais a mais, cabe ressaltar que todo resultado positivo dos fundos de previdência é fato gerador da CSLL, mesmo porque tais entidades também não são impedidas de gerar resultados positivos e na maioria das vezes os obtém, dado que se constituem também em sua maior parte de grande investidores do mercado financeiro. Na verdade a Recorrente confunde a impossibilidade de se perseguir o lucro e de distribuí-lo se este existir, com não ser tributado. São duas coisas completamente distintas.

O importante, cabe salientar novamente, é a busca da sua essência, ou seja, o “resultado” obtido entre receitas e despesas em determinado período, perfeitamente calculável em qualquer atividade empresarial que assume risco de atividade econômica. Se existir o resultado positivo, naturalmente o mesmo entra no campo de incidência da CSLL e deve ser tributado.

Registre-se que, conforme informação contida no Termo de Verificação Fiscal, o autuado, por ser associado da ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada, figura no pólo ativo da ação de Mandado de Segurança coletivo impetrado por esta última, o qual recebeu o número 2001.51.01024801-0 (7 Vara Federal - RJ), adotando a mesma linha de argumentação contida no presente recurso especial, questionando sua condição de contribuinte da CSLL, mas sem lograr qualquer êxito.

Nesse sentido foi decidido pelos membros da 3ª Turma do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO, na apelação em mandado de segurança no referido Processo Judicial 2001.51.01.024801-0, conforme abaixo ementado:

*EMENTA. TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA - LUCRO - FATO GERADOR DE CSLL E IR - EXISTÊNCIA.*

*Associação de classe representativa das entidades de previdência privada ajuíza ação mandamental alegando serem*

*as mesmas proibidas de perseguir o lucro e, assim, não haveria o fato gerador de CSLL e IR. Confunde-se, no caso, a impossibilidade de se perseguir o lucro e de distribuí-lo se este existir, com não ser tributado. Sem a preservação e crescimento do patrimônio ficam prejudicados os objetivos de qualquer tipo de atividade, sendo que, no caso concreto, ficariam prejudicados os próprios objetivos para os quais foram criadas. E impossível dissociar lucro de qualquer tipo de atividade, tome este o nome que se lhe quiser dar. As entidades de previdência privada criam o fato gerador da CSLL e do IR, devendo, assim, serem tributadas.*

*Apelação improvida.*

E o pretório excelso também enfrentou essa matéria (incidência da CSLL nas Entidades Fechadas de Previdência Privada), rechaçando a tese aqui defendida pela Recorrente da não incidência tributária:

*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). (Destacou-se)*

Como se vê, ainda que tais entidades não visem a fins lucrativos, justamente porque o resultado do exercício "é gênero cujas espécies são o lucro e o superávit", tal resultado está sujeito à incidência tanto do IRPJ quanto da CSLL, até mesmo porque também não se enquadram no conceito de entidades de assistência social.

Sem razão também a Recorrente quando afirma que o superávit técnico apurado por aquelas instituições, por obedecerem a planificação e normas contábeis próprias, somente a elas aplicáveis, não haveria assim como se correlacionar com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Isso porque os itens 6 a 8 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-TE-11- Entidade de previdência privada), demonstram que a aferição de resultados nesse tipo de entidade poderia sim ser correlacionado com a apuração prevista na legislação comercial e fiscal:

*6. A EFPC deve elaborar a escrituração contábil respeitando a autonomia de forma a identificar, separadamente, os planos de benefícios de natureza previdencial e assistencial por ela administrados, bem como o plano de gestão administrativa, para assegurar um conjunto de informações consistentes e transparentes.*

*7. O resultado superavitário ou deficitário de plano de benefícios de natureza previdencial, no exercício, é formado pelas adições, subtraídas das deduções, acrescidas ou deduzidas da cobertura e da reversão de despesas administrativas, do fluxo de investimentos, da constituição e da reversão das contingências, das provisões matemáticas e dos fundos, contabilizado no grupo de contas de gestão previdencial..*

*8. O fundo administrativo do plano de gestão administrativa é formado pelas receitas, deduzidas das despesas, acrescidas ou deduzidas do fluxo de investimentos, da constituição e reversão das contingências, contabilizadas no grupo de contas de gestão administrativa.*

Como se percebe, as entidades de previdência privada adotam sistema contábil peculiar, mais precisamente uma planificação contábil padrão, aprovada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998. Por essa planificação contábil, os programas desenvolvidos por essas entidades dividem-se em previdencial, assistencial, administrativo e de investimentos. O importante em termos de apuração do resultado, é que a Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, estabelece, em seu ANEXO C, item "3", a Demonstração do Resultado do Exercício, a qual abrange os quatro programas por elas desenvolvidos.

Outrossim, não é a mera dificuldade operacional que vai impossibilitar o aferimento de lucro ou resultado desse tipo de entidade apenas pelo fato de poderem transitar entre vários planos (previdencial, administrativo etc.).

Um complemento deste assunto será feito através do próximo tópico - **(ii) Da base de cálculo da CSLL**, que em alguns aspectos coincide também com o que está sendo tratado nesses últimos parágrafos.

Por todo o exposto, neste item, nega-se provimento ao Recurso Especial do contribuinte.

### **(ii) Da base de cálculo da CSLL**

Escorou-se o relator, na teor do art. 34 do Decreto n.º 81.240/78, segundo a qual seria a norma que regulava as entidades não componentes da Administração Pública Federal:

*Art. 34 — Nas entidades fechadas, o resultado do exercício, satisfeitas todas as exigências legais e regulamentares no que se refere aos benefícios, será destinado:*

*a) à constituição de uma reserva de contingência de benefícios até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor da reserva matemática; e*

*b) havendo sobra, ao reajustamento de benefícios acima dos valores estipulados no artigo 21.*

*Parágrafo único. Persistindo a sobra por 3 (três) exercícios consecutivos, haverá a revisão obrigatória dos planos de benefícios da entidade.*

Porém, olvidou que para as entidades de previdência privada as únicas provisões dedutíveis, ex vi art. 13 da Lei nº 9.065/95, além das provisões relacionadas às férias e a do décimo-terceiro, são as *reservas técnicas*:

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

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

Como é sabido, para se definir o método de cálculo do superávit das entidades de previdência, mantendo o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e legislação fiscal, deve-se recorrer à Demonstração do Resultado do Exercício adotada por elas, aprovada pela Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da

Previdência e Assistência Social, e divulgada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26/11/1998, em seu anexo C, item "3, que estabelece o seguinte:

(...)

*c) na Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, as provisões técnicas a serem deduzidas do Saldo Disponível para Constituições, no programa previdencial, são apenas as Reservas Matemáticas e a Reserva de Contingência, restando, via de regra, 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;*

*d) tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, não são consideradas reservas técnicas a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992;*

Nesse contexto, como determinado pelo artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995, somente foram consideradas como provisões dedutíveis pelo fiscal, afora as relacionadas à férias e décimo terceiro, aquelas constantes do programa previdencial destinadas à constituição de reservas matemáticas e reservas de contingência.

Dessa forma, a leitura correta que se deve fazer do dispositivo ressaltado pelo relator (art. 34 do Decreto nº 81.240/78) é que tais destinações (reserva de fundo de oscilação de riscos ou reajustamento dos benefícios) são provisões não técnicas e que, portanto, indedutíveis, mas que podem ser perfeitamente realizadas, desde que se entenda a expressão "sobras" como aquilo que restou delas após a tributação da CSLL.

Mas, não se pode concluir, como fez o relator que *tal norma deixa ainda mais evidente que todo o superávit apurado pelas entidades fechadas, deveriam ser revertidos em benefícios de previdência aos seus segurados*, pois assim estaria contrariando a decisão do colegiado de tributar a base de cálculo da CSLL das entidades de previdência privada.

Como se vê, o argumento do relator neste tópico se confunde com o mérito da questão principal já ultrapassado.

Nesse sentido, a base tributada nos moldes elaborados pelo fiscal está em consonância com a legislação de regência e também com a Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, que bem esclareceu essa questão:

*"...Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item 3 da Portaria MPAS nº4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do saldo disponíveis 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 a incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões a base de cálculo previstas na legislação da CSLL.*  
(Destacou-se)

Processo nº 10768.018466/2002-13  
Acórdão n.º **9101-003.083**

**CSRF-T1**  
Fl. 1.197

---

Por fim, ressalta-se que, conforme constou do TVF, para efeito da determinação de adições, exclusões e compensações, foram também analisadas pelo fiscal as contas que compõem os demais programas (assistencial, administrativo e de investimentos), tendo em vista a influência que esses possuem sobre o resultado do programa previdencial. Nesse sentido, como ficou bem assentado no retorno de diligência do CARF, o contribuinte não conseguiu segregar e individualizar os dividendos recebidos que poderiam ser excluídos da tributação.

Por todo o exposto, nega-se provimento ao Recurso Especial do contribuinte em relação a estes dois pontos em que fui designada para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo