



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

Processo n° 11618.002308/2004-90
Recurso n° 171.786 Voluntário
Acórdão n° **1401-00.349 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria CSLL - Entidade fechada de previdência privada
Recorrente PREVIDÊNCIA PRIVADA PARAIBAN - PREVIBAN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2001

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DA CSLL.

As entidades privadas de previdência, até 31/12/2001, eram contribuintes da CSLL, sendo que a base de cálculo aplicável é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

CSLL - COMPENSAÇÃO DA BASE NEGATIVA - LIMITAÇÃO.

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e 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 prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa. (Súmula 1º CC nº 3)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos o conselheiro Alexandre Antônio Alkmim Teixeira (relator), Mauricio Pereira Faro e Karem Jureidini Dias. Designado o conselheiro Antônio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira – Relator

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Maurício Pereira Faro, Karem Jureidini Dias e Viviane Vidal Wagner.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-19.019, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG.

A matéria em debate é relativa ao lançamento da CSLL sobre o superávit auferido pela Recorrente, Entidade Fechada de Previdência Privada, referente aos anos-calendário de 1999 e 2001, cujas ocorrências e legislação pertinentes estão devidamente relatadas na descrição dos fatos (documentos de fls. 05/13), assim sintetizada:

“Como visto pelas disposições legais e regulamentares que disciplinam a matéria da isenção das Contribuições Sociais, demonstrado fica que as entidades de previdência privadas não são isentas da CSLL, por não atenderem os pressupostos para serem consideradas beneficentes de assistência social, que, como visto, só gozam de isenção de contribuições, se atendidos os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991.

Tipificada e pacificada a condição das entidades de previdência privada fechadas como contribuintes da CSLL, sobre os resultados apurados, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, convalida a sua exigibilidade através dos artigos 201, § 6º, 202 e 204.

Entretanto, a exigibilidade da Contribuição Social sobre o Lucro só é cabível e devida, pelas entidades fechadas de previdência complementar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2001, tendo em vista que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, estabeleceu isenção da CSLL para estas entidades, a partir de então.”

Ademais, conforme consta claramente do relatório de descrição dos fatos, a base de cálculo da CSLL foi fixada tendo por parâmetro o resultado superavitário da Recorrente, nos exercícios de 1999 e 2001, mediante a compensação do saldo negativo, nos moldes em que supostamente autorizado pela legislação. Confira-se:

“Verifica-se assim que da auditoria realizada nos anos-calendário de 1998, 1999 2000 e 2001, após as deduções referentes às reservas matemáticas e às reservas de contingências, a PREVIBAN **veio a auferir Resultados Superavitários representativos da**

base de cálculo do CSLL apenas nos anos-calendário de 1999 e 2001, nos valores de R\$ 2.171.407,80 (dois milhões, cento e setenta e um mil, quatrocentos e sete reais e oitenta centavos) e R\$ 370.198,11 (trezentos e setenta mil, cento e noventa e oito reais e onze centavos)

(...)

Com base nos fatos apurados e nos dispositivos legais e normativos que regem a matéria, os valores tributáveis (base de cálculo) sujeitos à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro, incorrido pela PREVIBAN nos anos-calendário de 1999 e 2001, são de R\$ 1.519.985,46 (um milhão, quinhentos e dezenove mil, novecentos e oitenta e cinco reais e quarenta e seis centavos) e R\$ 259.138,68 (duzentos e cinquenta e nove mil, cento e trinta e oito reais e sessenta e oito centavos), respectivamente, conforme abaixo detalhado e demonstrado:

1999 2001 Especificado

2.171.407,80 370.198,11 **-RESULTADO SUPERAVITÁRIO EXERC.**

(-) 651.442,34 111.05943 –Compensação (30%)-Result.Negativo Per.ant.

(-) 1.519.985,46 259.138,68 - BASE DE CÁLCULO ANUAL DA CSLL”

Inconformada, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Impugnação ao Auto de Infração (fls. 110/137), aduzindo, em síntese, as seguintes alegações:

“a. sendo uma entidade fechada de assistência previdenciária, sem fins lucrativos por força de lei, goza da imunidade do art. 150, VI, c, em relação a impostos e do art. 195, §7, em relação às contribuições sociais de custeio da Seguridade Social, ambos da Constituição Federal;

b. mesmo se a Carta Magna não contivesse tais dispositivos imunitórios, por ser fundação despida do espírito mercantil, conforme expressa disposição de sua lei de regência, a de nº 6435/77, a impugnante não tem capacidade contributiva para pagar imposto ou contribuição social, muito menos realiza os pressupostos constitucionais e legais imprescindíveis (lucro) à incidência de tributos sobre a renda e o lucro;

c. de fato, na ordem jurídica nacional, inexistente lei federal que institua contribuição social sobre os superávits de Fundações, como é o caso da impugnante. A Lei nº 7689/88 que, até a presente data, institui e regula a contribuição social sobre o lucro para todos os contribuintes, toma o termo lucro na sua acepção mercantil, determinando sua apuração de acordo com a legislação comercial;

d. substituindo-se ao legislador, o Agente Fiscal, que lavrou o presente Auto, em face do vazio legislativo, criou tributo sem lei, equiparando os valores do superávit técnico e do déficit técnico ou formação/reversão de fundos às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, e mandou se aplicasse à Impugnante, proibida por lei de gerar lucros, a lei das sociedades anônimas;

e. assim procedendo, de forma totalmente lesiva aos princípios elementares do Direito Tributário, a Administração tributária equiparou a PREVIBAN, fundação de

assistência previdenciária sem fins lucrativos, a bancos e instituições de seguro privado, e submeteu a Impugnante à uma cobrança mais rigorosa do que pagam tais empresas mercantis do setor financeiro, a saber: a) impugnante, ao contrário do que puderam fazer bancos e demais instituições financeiras, não pode exercer o seu direito de apresentar balancetes de suspensão, que lhe reduziriam os pretensos encargos (mesmo sendo eles pura criação do Agente Administrativo); b) finalmente, ao calcular a contribuição pretensamente devida, o Agente Fiscal deixou de proceder à compensação integral dos déficits acumulados com os superávits (ilegalmente equiparados a lucros), contrariando jurisprudência já firmada pelo Conselho de Contribuintes.”

Ao final, a Impugnante postulou pela improcedência do lançamento.

Ao apreciar a demanda, a DRJ houve por bem manter o lançamento, consoante se verifica da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2001

ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INCIDÊNCIA DA CSLL.

A contribuição social é devida pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada - EFPP. A demonstração do resultado do exercício das EFPP é feita, consoante legislação específica. As provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituições, no programa previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingência. Somente a partir de 1º de janeiro de 2002, foi que a lei expressamente concedeu isenção da CSLL às EFPP. Em relação aos períodos anteriores, não existe benefício fiscal que afaste a CSLL do resultado auferido pelas EFPP.

Lançamento Procedente”

Discordando da decisão proferida pela DRJ, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, reforçando os termos da defesa anteriormente apresentada, com o intuito de ver reconhecida a ilegalidade da exigência da CSLL incidente sobre o superávit das Entidades Fechadas de Previdência Privada, sem fins lucrativos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Antônio Alkmim Teixeira, Relator.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Consoante explicitado no relatório, tratam os autos de lançamento de ofício, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido levado a efeito contra a fundação, ora Recorrente. Dos fatos que ensejaram a autuação (fls. 05 a 13) verifica-se que a Previdência Privada Paraiban – PREVIBAN foi constituída sob a forma de fundação, autorizada a funcionar pela MPAS nº 3.365, de 1º de outubro de 1984.

Como tal, era regida pela Lei nº 6.435/77, posteriormente revogada pela Lei Complementar nº 109/2001, sendo que em ambos os diplomas legais há expressa previsão de que as entidades fechadas de previdência complementar não podem ter a finalidade de auferir lucros. Confira-se:

Lei nº 6.435/77

“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.”
(sem destaques no original)

- Lei complementar nº 109/2001

“CAPÍTULO III

*DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA
COMPLEMENTAR*

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

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.” *(sem destaques no original)*

Basta a simples leitura dos dispositivos em destaque para se verificar que as entidades fechadas de previdência privada (EFPP) têm fins previdenciários e assistenciais, mas estão proibidas, por lei, de desempenhar atividade com o intuito lucrativo. Ainda, de acordo com os preceitos legais, tais entidades deverão organizar-se sob a forma de sociedades civis ou fundações, diferentemente das entidades abertas.

Do ponto de vista contábil, as entidades de previdência privada fechada obedecem a normas próprias, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, com destinação específica.

Vale mencionar que os conceitos de superávit e de lucro não se confundem. O primeiro corresponde ao saldo positivo entre as simples entradas de receitas e as saídas de numerários decorrentes do exercício de sua atividade. Já o segundo refere-se ao resultado positivo apurado em razão da exploração de atividades mercantis, formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os valores dela dedutíveis, como custos, despesas operacionais, encargos, com regras próprias para a sua realização.

Assim, por vedação legal, as EFPPs não atendem ao pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido que, como evidencia a sua própria denominação, é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial.

O raciocínio é bem simples: se as EFPPs não auferem lucros, não estão sujeitas à CSLL, pela não incidência natural da contribuição sobre o superávit das referidas entidades, visto que tal resultado não está abarcado pelo conceito de lucro.

Logo, não há que se cogitar a sua abrangência por isenções ou imunidades relativas à CSLL, dado que estas somente produzem seus efeitos sobre o que já era tributável, afastando a incidência do tributo (o que, repita-se, não é o caso do superávit das EFPPs).

Diante disso, questiona-se: qual seria o sentido da Medida Provisória nº 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/2002, que concedeu isenção às EFPPs em relação à CSLL, relativamente aos fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2002?

Como resposta a este questionamento, transcrevo as palavras do i. Conselheiro Paulo Roberto Cortez, que retrata o caráter didático da MP nº 16/2002, demonstrando o seu escopo de eliminar interpretações distorcidas sobre a não incidência da CSLL sobre as entidades fechadas de previdência privada. Confira-se:

“Se tais entidades não são alcançadas pela norma de incidência da CSLL por não apurarem lucro – elas não podem ter finalidade lucrativa – torna-se imperativo concluir que a Medida Provisória nº 16/2002 tem efeito meramente didático, posto que, sem o rigor técnico exigido, apenas confirma a impossibilidade da tributação das entidades sem fins lucrativos, que atendam os requisitos estabelecidos em lei. Vale dizer, agora, no campo da Contribuição Social sobre o Lucro, de maneira formal, tem-se definido o mesmo regime jurídico aplicado ao Imposto de Renda, no tocante às entidades sem finalidade lucrativa.

Só podemos entender a disposição da referida Medida Provisória como tendente a dissipar interpretações equivocadas

que poderiam advir da “revogação da isenção” explicitada na Lei nº 9.532/97. (Acórdão 101-94.017)

Desta feita, dúvidas não remanescem quanto ao fato de que a tributação pela CSLL não alcança o superávit obtido pelas entidades fechadas de previdência privada. Este é o posicionamento firmado por este i. Conselho, nas diversas oportunidades que teve de se manifestar sobre a matéria. Veja-se:

“CSLL – BASE DE CÁLCULO – A regra matriz da CSLL, trazida pela Lei nº 7.689/88 e alterações posteriores, não alcança o superávit obtido pelas entidades comparadas com as entidades de previdência fechada. Somente se poderia cogitar de tomar o superávit da entidade, ajustando-o para resultado comercial, quando descaracterizada a finalidade não lucrativa.” (Sessão de: 24 de fevereiro de 2005. Acórdão nº: 103-21.864 – sem destaques no original)

“ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - CSLL - INEXISTÊNCIA DE LUCRO - As entidades de previdência privada fechada, embora reconhecidas como entidades de assistência social à vista do ensinamento do Supremo Tribunal Federal, não apuram lucro, mas apenas superávit, sendo certo, assim, que não são contribuintes da CSLL, não se podendo aplicar, por analogia, o disposto no art. 22, § 1º da Lei 8.212/91, que cuida do custeio do financiamento da seguridade social em relação às mesmas.” (Sessão de: 24 de fevereiro de 2005. Acórdão nº: 103-21.864 – sem destaques no original)

“Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001 CSLL. PESSOAS JURÍDICAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Ainda que as entidades de previdência privada estejam sujeitas à incidência da CSLL, para que o lançamento fosse mantido, o superávit da entidade deveria ser ajustado para resultado comercial. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso.” (Sessão de: 17 de setembro de 2008. Acórdão nº: 107-09.497 – sem destaques no original)

A lógica inserida nos julgados acompanha a mesma linha daquela utilizada para justificar a não incidência da CSLL sobre os atos cooperados praticados pelas Cooperativas que, em razão da sua própria essência, não têm o intuito de aferir lucro.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou a respeito da não incidência da CSLL sobre as sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas em relação aos atos cooperativos realizados. Confira-se:

“COOPERATIVA - CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO - As sobras apuradas pelas Sociedades Cooperativas, resultado obtido através de atos cooperados não são considerados lucro.

Ante a inexistência de lucros, não deverá ser cobrada a contribuição social sobre o lucro, pela inexistência de sua base de cálculo." (CSRF 01-03.277 de 20/03/2001 – sem destaques no original)

“IRPJ - SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO: Não são alcançados pela incidência do imposto de renda os resultados de atos cooperativos. O resultado positivo de operações praticadas por atos não cooperativos, ainda que não se incluam entre as expressamente previstas nos artigos 86 a 88 da Lei nº 5.764/71, é passível da tributação normal pelo imposto de renda e CSLL. Se a exigência se funda exclusivamente na descaracterização da cooperativa, exigindo a contribuição sobre os resultados totais sem a segregação daqueles advindos de atos cooperativos e não cooperativos estes últimos previstos nos artigos 85 e 86 da Lei nº 5.764/71, não pode a mesma prosperar. Recurso Provido”. (CSRF/01-04.961 de 14/06/4004 – sem destaques no original)

Do exposto, concluo que o resultado positivo produzido pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada não pode ser compreendido como lucro, e, por tal razão, é de se reconhecer a impossibilidade de se configurar a subsunção do superávit por elas auferido à Lei nº 7.689, de 1988, que trata da incidência da CSLL.

Nestes termos, dou provimento ao recurso parcial para julgar improcedente o lançamento efetuado a título de CSLL incidente sobre o resultado superavitário da Recorrente.

(assinado digitalmente)

Alexandre Antônio Alkmim Teixeira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Bezerra Neto, Redator designado.

Ouso divergir da posição abraçada pelo nobre relator que julgou improcedente o lançamento efetuado a título de CSLL incidente sobre o resultado superavitário em Entidade Fechada de Previdência Privada.

A presente lide cinge-se à possibilidade de cobrar a CSLL do contribuinte no ano-calendário 1999 e 2001, diante dos argumentos trazidos no recurso de se tratar de entidade fechada de previdência complementar sem fins lucrativos e por isso não poder auferir lucros .

Cumpra esclarecer, por relevante, que a CSLL incide sobre a totalidade dos seus “resultados” positivos obtidos no exercício.

A esse respeito, assim dispõe a Lei nº 7.689, de 1988, instituidora da referida contribuição, *verbis*:

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

Observar que o referido artigo ao estabelecer a base de cálculo com base no resultado do exercício, nada diz respeito sobre apuração ou finalidade de lucro por parte dos contribuintes, o que será uma informação relevante para o desenvolvimento posterior deste voto.

A Constituição Federal 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”.

Por outro lado, 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 imunidade tributária . O STF já se pronunciou, de forma definitiva, neste sentido. Também não pode ser considerada beneficente de assistência social, pois tem que possuir o certificado correspondente, o que não é o caso.

Por seu turno, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro, a Lei nº 7.689, de 1988 atendeu ao princípio da universalidade e será 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.

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 importante não é nem ter ou não lucro, mas sim assumir o risco de atividade comercial, como se vê dos seus artigos 10 e 15, a seguir transcritos:

“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.

(...)

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;

(...)

Parágrafo único. Equipara-se a empresa, para os efeitos desta Lei, o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreiras estrangeiras.”(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26.11.99, grifei).

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 essas entidades.

Dizem que 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” (103-136.975).

Esclarecem que o lucro como objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é 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*, por sua vez, consiste em resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não é repassado a ninguém

Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de “resultado”, tanto importa qual a destinação que se dará ao mesmo: lucro ou superávit. O importante é a natureza do “resultado” obtido entre receitas e despesas em determinado período, perfeitamente calculável em qualquer atividade empresarial que assume risco de atividade econômico.

Tanto é assim que os itens 6 a 8 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-TE-11- Entidade de previdência privada), demonstram cabalmente a possibilidade de aferição de resultados nesse tipo de entidade¹:

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.

Ora, admitido a tese contrária de não-incidência nem mesmo os resultados financeiros positivos advindos de investimentos não seriam tributados, o que não é razoável.

Observe que o item 9 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC-TE-11-Entidade de previdência privada) assim dispõe a esse respeito:

9. O resultado dos investimentos, a ser transferido para as gestões previdencial e administrativa, é formado pelas rendas e variações positivas, subtraídas de deduções e variações negativas, acrescidas da cobertura e reversão de despesas administrativas, da constituição e reversão das contingências e dos fundos, contabilizadas no grupo de fluxo de investimentos.(grifei)

Por óbvio que não pode ser a mera dificuldade operacional que vai impossibilitar o aferimento de lucro ou resultado desse tipo de entidade que podem transitar entre vários planos (previdencial, administrativo etc.)

Como se percebe as entidades de previdência privada fechadas 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.

Nesse sentido, tanto a Solução de Consulta COSIT nº 7, de 2001, como o Parecer COSIT nº 1, de 2002, esclarecem que o ponto de partida para determinar a base de cálculo da CSLL é o resultado integral constante do demonstrativo contábil em questão, sem facultar a exclusão do saldo produzido por nenhum dos quatro programas.

Esse mesmo Parecer COSIT esclareceu também que 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 deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar à incidência dessa exação. E foi o que aconteceu. O autuante após apurar a base de cálculo da CSLL, para os períodos de 1997 a 2001, respeitando inclusive as deduções das reservas matemáticas e de contingência, efetuou a

compensação das bases negativas de períodos anteriores (fls. 14), observando o limite legal de 30% do valor do resultado ajustado.

Outrossim, quando o legislador definiu a base de cálculo da CSLL como sendo o resultado contábil positivo do contribuinte não quis ele distinguir se este resultado contábil teria esta ou aquela nomenclatura (lucro, superávit ou outra denominação), pois a simples nomenclatura não pode desnaturar a verdadeira essência desse resultado.

Argumentos empíricos

É princípio comezinho do Direito o princípio da presunção de constitucionalidade das leis. Pois bem, caso a tese aqui adotada não seja preterida estar-se-ia ferindo tal princípio em relação a vários dispositivos legais, leis e Decretos, o vedado fazê-lo em sede de julgamento administrativo sendo tal matéria inclusive sumulada.

Refiro-me, em primeiro lugar, ao fato dessas entidades de previdência privadas figurarem no rol do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91 estabelecendo as respectiva alíquotas, possibilita, sim, a cobrança da CSLL, pois como já visto são contribuintes da seguridade social, onde o seu § 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. Não convence o contra-argumento afirmando que a generalidade do art. 23 não poderia se referir à entidade de previdência privada. Ora, o princípio da universalidade da Contribuição Social sobre o Lucro cancela tal ilação.

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 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.

Outro argumento empírico que se observa contra a tese aqui combatida, é a existência de várias dispositivos legais que vêm alterando sistematicamente o regime tributário das entidades da previdência privada, demonstrando a possibilidade de se aferir os resultados obtidos por tais entidades e, assim, demonstrar que o resultado do exercício disposto na legislação comercial pode equivaler, sim, ao superávit técnico obtido por essas entidades.

De outra banda, o sucesso da tese que ora se combate também deveria atuar no sentido de impedir que houvesse tributação do IRPJ, pois o ponto de partida deste é o mesmo da CSLL: lucro líquido comercial.

A esse respeito, primeiramente, a Medida Provisória 2.222, de 04/09/2001, abriu a possibilidade dessas entidades, entre outras, optarem por um regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.

Depois, com a Medida Provisória 16, de 27/12/2001, posteriormente convertida na Lei nº 10.426, de 24 de abril de 2002, **isentou** as entidades fechadas da previdência privada da contribuição previdenciária incidente sobre o lucro líquido – CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002. Ora, se havia aqui

não-incidência, como se falar então em “isenção”, que pressupõe a possibilidade de tributação, mas que a legislação resolveu excluir sua incidência?

Outrossim, vejamos a redação da 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.

Ora, a *contrario sensu*, significa dizer que antes de 1º de janeiro de 2002 elas não eram isentas e também não havia não incidência, ou seja, havia tributação. Entendimento contrário significa também afastar mais uma Lei, em nome de uma interpretação no mínimo desarrazoada, o que é vedado a este Conselho.

Por fim, a Recorrente acaso perca esta demanda reclama sua revisão para: exercer sua opção pelo lucro real, formulando suas declarações tais como uma empresa comercial, nas quais os fundos legais não estão sujeitos a qualquer tipo de tributação, e as reservas matemáticas e de contingências teriam de ter esse mesmo tratamento, uma vez que elas, no fundo, no fundo mesmo, não deixariam de ser tratadas como reservas legais.

Não pode ser acatado tal pedido. Conforme já se colocou retro, o autuante após apurar a base de cálculo da CSLL, o fez de forma anual, para os períodos de 1997 a 2001, respeitando inclusive as deduções das reservas matemáticas e de contingência, efetuou a compensação das bases negativas de períodos anteriores (fls. 14), observando o limite legal de 30% do valor do resultado ajustado dentro da sistemática de lucro adotada pela Recorrente.

A esse mesmo respeito, adoto como razões de decidir o que foi esclarecido pelo decisão de piso:

Noutras alegações, a Impugnante, reclamando pelo seu direito de apuração do lucro real anual, cita legislação pertinente ao aproveitamento de saldos negativos e a balanços ou balancetes de suspensão ou redução de pagamentos por estimativas.

Todavia, tais argumentos estão completamente fora do âmbito da lide fiscal aqui posta. Primeiro porque a Fiscalização apurou as bases de cálculo por períodos anuais, quais sejam, de 1997 a 2001.

Segundo porque o art. 35, da Lei nº 8.981, de 1995, tratando da possibilidade de a pessoa jurídica suspender ou reduzir o pagamento das estimativas mensais devidas com base na receita bruta e acréscimos (conforme estabelecido na legislação de regência da matéria), não tem qualquer implicação ou correspondência com o lançamento. Ora, no presente processo, o Fisco não lançou a penalidade isolada prevista no art. 44, § 1º, IV, da Lei nº 9.430, de 1996, cabível quando a pessoa jurídica deixar de recolher as estimativas devidas sem, contudo, seguir o procedimento estabelecido no referido art. 35, da Lei nº 8.981, de 1995.

E, por último, o aproveitamento do saldo negativo não se confunde com a compensação de bases de cálculo negativas. Esta refere-se à redução da base de cálculo do período-base, em curso, em razão do saldo negativo acumulado e que foi gerado pelas bases de cálculo negativas levantadas em períodos anteriores; e, como se viu, tal compensação deve observar o limite legal de 30% (procedimento corretamente seguido pela Fiscalização).

Já aquele decorre dos pagamentos mensais das estimativas efetuados pelas pessoas jurídicas optantes pelas regras do lucro real anual no curso do ano-calendário. Nesse sentido, tais pagamentos se superiores à contribuição devida na apuração anual geram o saldo negativo, que pode ser objeto de pedido de restituição ou compensação com as contribuições devidas em períodos subseqüentes, consoante as regras legais pertinentes.

Vale lembrar que, no caso vertente, a Impugnante não promoveu nenhum recolhimento de estimativas em relação aos períodos lançados. Logo, não há que se falar em saldo negativo.

Cumpre ressaltar, ainda, em relação à determinação da CSLL devida, que sobre as bases levantadas nos anos de 199 e 2001, incidiu a alíquota de 8%, nos exatos termos da lei (enquadramento legal devidamente citado na descrição dos fatos). Foi também exigido, para o ano de 199, o adicional de 4%, incidente sobre a base de cálculo proporcional à receita bruta auferida no período de maio a dezembro de 1999 (arts. 6º e 7º, da MP nº 2.158-35)."

A interessada traz ainda uma série de outras razões pretendendo em última análise discutir a pretensa inconstitucionalidade da Lei na medida em que restringiu o direito de compensação da base negativa da CSLL ao limite de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões.

Sendo assim, não deve ser também acolhido tal arrazoado, primeiro em função da remansosa jurisprudência administrativa no sentido contrário a essa pretensão e, por último, mas quem sabe talvez até mais importante, tal matéria já foi inclusive Sumulada pelo CARF, através da Súmula nº 3, em sentido contrário ao pretendido pela recorrente:

Súmula CARF nº 3:

Para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e 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 prejuízo, como em razão da compensação da base de cálculo negativa (DOU, Seção 1, dos dias 26, 27 e 28/06/2006, vigorando a partir de 28/07/2006).

Por todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Antonio Bezerra Neto