



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

**Processo n°** 19740.000056/2008-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-001.476 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de outubro de 2013  
**Matéria** CSLL - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - ENTIDADE ABERTA  
**Recorrente** CAPEMI CAIXA DE PECÚLIOS, PENSÕES E MONTEPIOS - BENEFICENTE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003, 2004

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS. SUJEITO PASSIVO.

Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

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

A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (*superávit*), ajustado na forma da legislação de regência. A base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Precedentes do STF (AGRG no RE 612686/SC e Súmula 730).

NORMAS COMPLEMENTARES. EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS.

Constatada que a norma complementar previa, de forma equivocada, regra que beneficiava o contribuinte, impõe a exoneração das penalidades e juros de mora constituídos de ofício, a teor do que dispõe o art. 100, parágrafo único do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa e dos juros. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá, Moisés Giacomelli Nunes da Siva e Paulo Roberto Cortez que davam provimento

Processo nº 19740.000056/2008-94  
Acórdão n.º **1402-001.476**

**S1-C4T2**  
Fl. 351

---

integralmente ao recurso. Os Conselheiros Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Paulo Roberto Cortez farão declaração de voto.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente.

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo de Andrade Couto e Paulo Roberto Cortez.

## Relatório

Por bem retratar o litígio até a decisão de primeira instância, adoto o relatório da 7ª Turma da DRJ/RJO-I:

*Trata-se de auto de infração lavrado pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras - DEINF/RJO (fls. 113/121), o qual foi cientificado à interessada em 18/02/2008, fl. 121, para exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de R\$ 23.465.889,17, com a multa de ofício de 75% e acréscimos legais, por falta de recolhimento, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 99/111.*

*Conforme o referido Termo, a fiscalização apurou, em síntese:*

- que a interessada é uma entidade aberta de previdência complementar, sem fins lucrativos, pessoa jurídica especial organizada na forma da Lei Complementar 109/2001, que permite a manutenção como sociedade civil, com o objetivo operacional: instituição, operação, manutenção de planos previdenciários nas modalidades de pecúlio e renda, mediante contribuição de participantes;*
- as entidades de previdência privada advogaram, tanto junto à Administração Tributária quanto na esfera judicial, a tese de sua imunidade, no caso da CSLL, invocavam em o art. 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988, que isenta "as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei". A tese da imunidade não resistiu ao exame mais abrangente e sistemático dos dispositivos constitucionais;*
- verifica-se que somente as entidades de assistência social estão acobertadas pelo instituto da imunidade, que é a vedação constitucional do poder de tributar. A atividade desempenhada pelas entidades de previdência privada não se confunde com a assistência social, e a Constituição cuidou em distingui-las, dedicando a uma e a outra Seção absolutamente diversa;*
- a assistência social, nos termos do art. 203, é a atividade prestada a qualquer um que dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. A previdência privada, por seu turno, é custeada por aqueles que pretendam usufruir os benefícios que assegura. A par da diversidade de seus objetivos, a distinção fundamental reside na contraprestação, característica da previdência privada, e expressamente vedada no caso da assistência social;*
- afastada a hipótese de imunidade, enquadram-se as entidades de previdência privada na condição de contribuintes da contribuição social. Situam-se no âmbito da incidência, devendo apurar e recolher a contribuição na forma prescrita pela legislação ordinária. Basta, para tanto, a ocorrência da hipótese definida pela lei como fato gerador, cuja situação*

*está definida em lei como necessária e suficiente (arts. 113 e 114 do Código Tributário Nacional);*

- *a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, I, atribuiu à União a competência para instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, impositiva a toda a sociedade;*
- *a contribuição foi instituída pela Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1988, definindo em seu art. 4º que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. Dessa forma, excetuando as entidades de beneficentes de assistência social, imunes da CSLL, a incidência alcançou todas as empresas e entidades, **inclusive as entidades de previdência privadas abertas e fechadas, de fins lucrativos ou não.** A referida lei definiu, também, que a base de cálculo corresponderá o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, ajustado pelas adições e exclusões que especifica; (grifos do original)*
- *a Lei nº 8.212/91 enquadrou, em seu art. 22, §1º, as empresas tributadas pela contribuição, quais sejam; 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;** (grifos do original)*
- *a Solução de Consulta COSIT nº 7 de 26/12/2001 esclarece que, com o advento do art. 7º da Lei 9.732/1998, ficou cancelada, a partir de 17/04/1999, toda e qualquer isenção de contribuições para a seguridade social em desconformidade com as condições nela especificadas. Relaciona os requisitos da Lei a serem cumpridos cumulativamente pelas entidades beneficentes de assistência social para fazer jus à isenção, donde se deflui que as demais são contribuintes; (grifos do original)*
- *à luz da legislação tributária, aplicável a Contribuição sobre o Lucro Líquido - CSLL, não importa, para efeito de incidência, a finalidade lucrativa, mas sim a materialização concreta de resultado positivo;*
- *o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002, ao tratar da isenção da CSLL para as entidades de previdência complementar, o fez de forma a excluir da incidência do tributo apenas as entidades fechadas, in verbis: "Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2002.";*
- *as bases de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido foram apuradas a partir dos valores constantes dos **balançotes contábeis apresentados pelo contribuinte, em meio magnético, adotando a regra geral para apuração da CSLL, quanto aos períodos-base, ou seja, o trimestre-civil;***

- o resultado para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição é o superávit resultam das receitas e despesas de cada trimestre-civil de 2003 e 2004, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, descritas às fls. 109/110;
- Os demonstrativos de apuração da base de cálculo da CSLL encontram-se às fls. 91/98;

Em 19/03/2008, a interessada apresentou a impugnação, onde alegou, em entese, o seguinte:

- pretende-se cobrar CSLL de quem não tem lucro e sim superávit, usando base de cálculo de acordo com a legislação comercial quando é sociedade civil sem fins lucrativos, tributando-se receita destinada à filantropia - 13,3% se destina estatutariamente a compromissos filantrópicos, desrespeitando o art. 69 da LC 109/01, vez que as entidades de previdência privada sem fins lucrativos têm no seu patrimônio "garantia suplementar do pagamento dos planos de benefícios";
- sempre usou o superávit na consecução de objetivos sociais, quer na referida garantia, quer nas aplicações determinadas pela Lei, e sempre possuiu e possui "diretoria não remunerada";
- apesar do RE 202.700-6 que determinou a perda da imunidade tributária, no presente caso, se pretende cobrar de entidade sem fins lucrativos, ou seja, de Associação ou Sociedade Civil - conforme Código Civil - que não aufere lucros;
- ilícita a exigência de apresentação de demonstrativos trimestrais de apuração da CSLL de quem não tem obrigação de pagar a CSLL, sendo nulo o auto;
- cita a Lei nº 6.435/77 e o Decreto nº 81.402/87 para demonstrar a diferença dos conceitos de lucro e superávit, bem como o art. 202 da CF que os recepcionou, e a L.C. 109/2001 que dispôs que o Decreto está em pleno vigor, sobre a constituição e organização jurídica das entidades abertas sem fins lucrativos, confirmada por parecer do Prof. Miguel Reale e por tese de Helly Lopes Meirelles, e outros;
- a sua natureza jurídica, sob ponto de vista tributário se aproxima dos fundos de pensão, afastando a incidência das leis mercantis e financeiras; submete-se a regime contábil particular com resultados ou superávits e déficits, portanto, não existe o substrato fático, impositivo para incidência da CSLL;
- Parecer de Sérgio Luiz Machado, fls. 136, explicita diferença dos regimes contábeis das empresas com finalidade de lucro das entidades sem fins lucrativos: o superávit de um fundo de previdência é o resultado dos rendimentos econômicos e financeiros dos capitais aplicados no ativo, menos a amortização da dívida, que são as reservas matemáticas; de forma nenhuma, superávit ou déficit equivale a lucro e prejuízo;

- cita também Hilário Franco, que conclui: entidade sem fins lucrativos deverá sempre estar em equilíbrio financeiro: o superávit, se elevado, deverá ser reduzido para não sacrificar os contribuintes;
- o Judiciário e o próprio Conselho de Contribuintes entendem que lucro difere de superávit, e que o fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no art. 22, §1º da Lei 8212/91 não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado, conforme decisão e acórdãos citados, fls. 139/146;
- a RFB afronta aos princípios da moralidade, legalidade, segurança jurídica e o disposto no art. 110 do CTN, citando as Leis que tratam da matéria;
- a Lei nº 7.689/88 não se aplica às entidades de previdência privada sem fins lucrativos, que pelo art. 175 do RIR/99 são isentas do IRPJ, sendo também isentas da CSLL, se não ocorre lucro a ser tributado pelo IRPJ, não há como se apurar o outro, conforme já decidiu o C.C., inexistindo fato gerador ou base de cálculo no caso;
- ainda, o elemento mais importante da base de cálculo segundo Mizabel Derzi, a adaptação à capacidade contributiva, afasta a tributação sobre a parcela destinada à filantropia, que não foi deduzida da base de cálculo pelo auditor;
- Cita o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90 que declara que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos;
- com isso, viola-se o princípio da segurança jurídica preconizada na Lei 9.784/99, art. 1º e 2º, que veda a aplicação retroativa de nova interpretação;
- o art. 15 da Lei 9532/97 dispõe sobre a isenção do IRPJ e da CSLL às associações "civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.";
- requer seja declarada a nulidade do lançamento e do auto de infração, e se não bastarem os documentos que comprovam a existência de destinação de receita aos órgãos filantrópicos, bem como a inexistência de deduções feitas quanto a este ponto no lançamento, se necessário pretende produzir prova pericial, resguardando-se o direito de indicar oportunamente o perito e produzir prova documental superveniente.

A decisão recorrida considerou improcedente a impugnação, mantendo integralmente a exação. A ementa do acórdão recebeu ficou assim redigida:

*PEDIDO DE PERÍCIA. Apesar de ser facultado o direito de solicitar a realização de diligência e/ou perícia, cabe à interessada demonstrar a sua necessidade e atender os requisitos previstos na legislação. ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR SEM FINS LUCRATIVOS, SUJEITO PASSIVO.*

*Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.*

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

*A base de cálculo da CSLL apurada pelas Entidades de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit), ajustado na forma da legislação de regência.*

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 07/07/2008 (fl. 276), apresentando recurso voluntário em 06/08/2008 (fls. 278-295).

Em suas razões, reforça os argumentos de sua impugnação, acrescentando ainda:

- que apresentou documentação adicional após decisão de primeiro grau em razão do conteúdo de tal decisão; esta documentação diria respeito à comprovação de que preenche os requisitos para fruição de imunidade (entidade de assistência social) e também de isenção de CSLL;
- alega que alguns fatos são incontroversos: a) seria entidade aberta de previdência complementar sem fins lucrativos; b) a recorrente seria também “entidade de assistência social e tem como finalidade estatutária de suas operações a manutenção de obra social que atende gratuita e indiscriminadamente à sociedade, em especial à criança, ao adolescente, ao idoso e aos portadores de deficiência”; c) a teor do disposto no art. 175 do RIR/99 não estaria sujeita ao pagamento do IRPJ;
- que não auferia lucro, mas sim superávits, o que inviabilizaria a cobrança da CSLL, quer por decorrência da própria dicção do art. 195, I, da Constituição Federal, quer pelo teor da Lei nº 7.689/89 que prevê a incidência da contribuição também, e por óbvio, somente sobre o lucro das pessoas jurídicas;
- que o Ato Declaratório Normativo nº 17 da Coordenação do Sistema de Tributação além de claro, vincularia a atuação da Receita Federal, no sentido de que “a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos”. O argumento da decisão recorrida de que tal ato não se aplicaria a entidades de previdência em razão de se aplicar única e exclusivamente a entidades de assistência social colidiria com a própria norma vinculante, uma vez que a utilização da expressão “tais como” deixaria clara que a enumeração seria exemplificativa, e não exaustiva; de igual forma, o art. 17 da IN SRF nº 588, de 2005, evidenciaria tal entendimento (“Art. 17. As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.”);
- que tais atos normativos deveriam ter redundado na exoneração do crédito tributário, ou, na pior das hipóteses, da exclusão de multa e juros aplicados no lançamento, a teor do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;
- que em relação à afirmação da decisão recorrida de que “a interessada não se enquadra como entidade de assistência social (...) pois a concessão de benefícios aos filiados se dá mediante o recolhimento de contribuições” não teria fundamento, pois a recorrente tem como objeto “a assistência social através do Instituto Capemi de Ação Social para gerir recursos que são operados pelas instituições Lar Fabiano de



*só faz referência expressa às entidades fechadas; (c) o STF já afastou a pretensão de as entidades de previdência social em que haja contribuição dos participantes serem imunes.”;*

- que o conceito de lucro está ligado ao conceito de empresa, que, por sua vez, tem como um de seus pressupostos a partilha de resultado entre seus sócios;
- *“Se a atividade econômica exercida tiver outra finalidade, que não a distribuição do resultado entre os sócios, dentro da conceituação do direito privado, a sociedade não é uma empresa e o resultado positivo obtido não constitui lucro de empresa”;*
- a Recorrente, à luz do Código Civil de 2002, possuiria natureza de associação, *“união de pessoas que se organizam para fins não econômicos, não havendo, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos (art. 53), entendido “fins não econômicos” como ‘sem objetivo de lucro’”;*
- acrescenta que os membros de sua diretoria e de seus conselhos não são remunerados, e em caso de extinção o patrimônio da entidade não seria revertido para os sócios/associados, e sim para instituição filantrópica específica, conforme previsão estatutária;
- não haveria como caracterizá-la como empresa, e, por conseguinte, tampouco seu resultado positivo como lucro, o que impediria a incidência de CSLL sobre o superávit apurado por inocorrência do fato gerador;
- acrescenta ainda críticas a pontos específicos da decisão recorrida, a saber:
  - Efeitos das Emendas Constitucionais ECR nº 1/94 e EC nº 10/96;
  - Alcance do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90 e vinculação dos órgãos julgadores da RFB;
  - A discussão sobre imunidade seria posta pela decisão recorrida seria inócua, pois não postulada pela Recorrente;
  - Quanto à isenção, também não foi postulada, e de qualquer forma isenção concedida às entidades de previdência fechada teria se tratado de atecnia legislativa;
  - Equívocos interpretativos em relação ao art. 77 da Lei Complementar nº 109, de 2001;

Processo nº 19740.000056/2008-94  
Acórdão n.º **1402-001.476**

**S1-C4T2**  
Fl. 359

---

É o Relatório.

CÓPIA

## Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

### **1 DA CARACTERIZAÇÃO DAS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMO ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL**

Em primeiro lugar é importante que se diferencie entidades fechadas e abertas de previdência complementar. Tal distinção é extraída da Lei Complementar nº 109, cujos artigos de interesse transcreve-se a seguir:

*Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:*

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou*

*II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

[...]

*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. (grifos nossos)*

Percebe-se que o item que distingue ambas as entidades é a possibilidade de livre acesso aos interessados: enquanto que nas entidades fechadas de previdência há um rol exclusivo de participantes (em geral empregados de determinada empresa ou servidores públicos, ou ainda ligados a entes profissionais), nas entidades abertas o acesso é permitido a quaisquer pessoas físicas.

Feita a distinção, mostra-se imperiosa a análise de se as entidades de previdência privada, em geral, enquadram-se no conceito de entidades de assistência social.

Frise-se que se aborda tal ponto, pois, embora em seu memorial a Recorrente **argumente que não se discute imunidade no caso concreto, em sede de recurso voluntário tal**

argumento é utilizado, tendo sido, inclusive, anexados documentos que comprovariam a alegada imunidade.

Por longos períodos defendiam tais entidades que a atividade desenvolvida por elas enquadrava-se no conceito de assistência social e, por conseguinte, estariam imunes à incidência de IRPJ (art. 150, VI, “c”, da CF/88) e de CSLL (art. 195, § 7º, da CF/88).

Evitando-se maiores divagações e teorias sobre o tema, e tendo em vista a índole constitucional da matéria, adota-se a posição firmada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme Enunciado da Súmula n.º 730, *verbis*:

*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.*

## 2 DA NÃO INCIDÊNCIA DE CSLL ÀS ENTIDADES NÃO LUCRATIVAS

Alega a Recorrente não se enquadrar no conceito de empresa por não partilhar seus resultados aos sócios/associados. Além disso, auferiria superávits, e não lucros. Em razão destas duas características, não estaria sujeita à incidência de CSLL em razão da não ocorrência do fato gerador.

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

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

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

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

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

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

*[...]*

*II - receitas das contribuições sociais;*

*[...]*

*Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:*

*[...]*

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

*[...]*

*Art. 15. Considera-se:*

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

*2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25. (grifo nosso)*

Por sua vez, entre as entidades citadas no §1º do art. 22 do dispositivo legal em comento estão as entidades de previdência complementar abertas e fechadas.<sup>2</sup>

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

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

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

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

Em memorial a Recorrente transcreve trecho do Acórdão 101-93942/2002 que rechaça os efeitos das Emendas Constitucionais ECR nº 1/94 e EC nº 10/96 a respeito da inclusão das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, estarem sujeitas à CSLL.

A fim de refutar tais conclusões, contrapõe-se, a cada argumento do acórdão paradigma colacionado pela Recorrente, excertos do voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa no acórdão 103-22.858 que, com maestria, muito bem enfrentou a questão:

– Trecho do voto paradigma colacionado pela Recorrente:

*Para sustentar a exigência, a autoridade atuante 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.*

– Trecho do voto ora contraposto:

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

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

*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 constituinte derivado não se equipara ao constituinte 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 nos 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferem lucro.*

[...]

*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 III 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.*

*Equivocada, 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.”*

– Trecho do voto ora contraposto:

*Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também lhe outorgou o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que ostenta, não é em*

*demasia que se traz à colação a reflexão do ilustre José Afonso a respeito da referida competência congressual<sup>3</sup>, verbis:*

*“A Constituição, como se vê, conferiu ao Congresso Nacional a competência para elaborar emendas a ela. Deu-se, assim, a um órgão **constituído** o poder de emendar a Constituição. Por isso se lhe dá a denominação de **poder constituinte instituído ou constituído**. Por outro lado, como esse poder não lhe pertence por natureza, primariamente, mas, ao contrário, deriva de outro (isto é, do próprio poder constituinte originário), é que também se lhe reserva o nome de **poder constituinte derivado**, embora pareça mais acertado falar em **competência constituinte derivada ou constituinte de segundo grau**. Trata-se de um problema de técnica constitucional, já que seria muito complicado ter que convocar o constituinte originário todas as vezes em que fosse necessário emendar a Constituição. Por isso, o próprio poder constituinte originário, ao estabelecer a Constituição Federal, instituiu **um poder constituinte reformador, ou poder de reforma constitucional**.*

*No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão “é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário<sup>4</sup>”.*  
(grifos no original)

*Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o “legislador” que exerce o poder constituinte derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho<sup>5</sup>, ao prelecionar que nada obstará ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo 30, que “a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção” convocada para esta finalidade<sup>6</sup>. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.*

<sup>3</sup> J. Afonso da Silva, ob. cit. págs. 64/65

<sup>4</sup> Direito constitucional comparado, I – O Poder Constituinte, págs. 155/156

<sup>5</sup> Direito Constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1048.

<sup>6</sup> Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto.

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

*“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:*  
*I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;*  
*II - do Presidente da República;*  
*III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.*  
 § 1º - *A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.*  
 § 2º - *A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.*  
 § 3º - *A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.*  
 § 4º - *Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:*  
*I - a forma federativa de Estado;*  
*II - o voto direto, secreto, universal e periódico;*  
*III - a separação dos Poderes;*  
*IV - os direitos e garantias individuais.*  
 § 5º - *A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.”*

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

*“...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - "pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição..." (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar "o sistema essencial de valores da Constituição, tal como foi explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente*

*ênfatisado, o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador (...)" (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)*

[...]

*Colecionadas as observações da doutrina e da jurisprudência referidas, incumbe-me, no presente, descrever os trechos relevantes das Emendas Constitucionais mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese<sup>7</sup>:*

<sup>7</sup> a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

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

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

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

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I - .....

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

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

b) Emenda Constitucional 10/96:

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

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

§ 1º .....

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

.....

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

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

*Equivoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as “matrizes constitucionais dos tributos” (sic). Em repúdio à tese em comento, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, [...]”<sup>8</sup>*

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei 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;

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

b) Emenda Constitucional nº 17/97:

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

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

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

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

.....”

<sup>8</sup> “Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 195 - .....

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

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

a) a receita ou o faturamento;

b) o lucro;

.....”

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

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

.....

"Art. 146. ....

.....

III - .....

.....

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

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

"Art. 149. ....

.....

§ 2º .....

.....

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

....." (NR)

"Art. 150. ....

.....

III - .....

.....

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

.....

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

....." (NR)

"Art. 153. ....

.....

§ 3º .....

.....

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

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

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

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

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

....." (NR)

"Art. 155. ....

.....

§ 2º .....

.....

X - .....

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

.....

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

.....

§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

"Art. 158. ....

.....

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

4º III;

....." (NR)

"Art. 159. ....

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

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

[...]

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

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

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

"Art. 167. ....

.....  
IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

....." (NR)

"Art. 170. ....

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

....." (NR)

"Art. 195. ....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...).

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

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

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

“... É importante rememorar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, há quase 110 anos, em decisão proferida em 17 de agosto de 1895 (Acórdão nº. 5, Rel. Min. JOSÉ HYGINO), já advertia, no final do século 19, não ser lícito ao Congresso Nacional, mediante **atividade legislativa comum, ampliar, suprimir ou reduzir a esfera de competência originária desta Corte Suprema, pelo fato de tal**

*complexo de atribuições jurisdicionais derivar, de modo imediato, do próprio texto constitucional, proclamando, então, naquele julgamento, a impossibilidade de introdução de tais modificações por via meramente legislativa, "por não poder qualquer lei ordinária aumentar nem diminuir as atribuições do Tribunal (...) ("Jurisprudência/STF", p. 100/101, item n. 89, 1897, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional - grifei).*

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

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

*Mestre Canotilho<sup>9</sup>, ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, "no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juízes devem interpretar as leis in harmony with the constitution."*

*E prossegue o renomado constitucionalista:*

*"O princípio tem sido interpretado no sentido do favor legis, no plano do direito interno, e do favor conventionis, no plano do*

*direito internacional. Conseqüentemente, uma lei ou um tratado só devem ser declarados inconstitucionais quando não possam ser interpretados conforme a constituição. (...)*

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

*A prevalência hierárquico-normativa, de que trata Canotillho, obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.*

*Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do nomem juris do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho<sup>10</sup> explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, "ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra", afinal os nomes que designam as "prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica."*

*Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do “resultado do exercício”, ajustando-o, todavia, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo nomem juris do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido.*

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

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

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

[...]

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

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

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

No mesmo tom, Canotilho<sup>11</sup>:

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

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado Professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco<sup>12</sup>:

**“Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio, o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia, sem alterar o seu conteúdo...” (os grifos não estão no original)**

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

[...]

**“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária.**

*Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem 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.” (RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)*

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

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

Por fim, tendo em vista os diversos precedentes citados pela Recorrente a seu favor, valho-me do mesmo expediente, conforme excertos transcritos a seguir, partindo-se de seu relatório e concluindo-se com o voto:

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

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

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

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

### **VOTO**

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

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

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

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

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

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

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

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

*Alega que:*

*‘Por estarem legalmente proibidas de ter lucro, as associadas da Recorrente submetem-se a regime contábil particular, em que evidentemente não se cogita de lucros ou prejuízos, mas sim de superávits (não distribuíveis e necessariamente reversíveis à melhoria dos planos de benefícios ou à redução das contribuições da patrocinadora e dos beneficiários) e déficits (que têm de ser imediatamente e solidariamente equacionados por uma e outros, a bem da sobrevivência da entidade).*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Quanto ao imposto de renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica – IRPJ, aduz ser inconstitucional a tributação exclusiva na fonte, ‘pois a lei jamais impôs IRPJ, ao fim do exercício, sobre os fundos de pensão fechados’ (fl. 461). Aduz que o que havia era o equivocado entendimento do Fisco de que se sujeitariam à retenção de imposto de renda exclusivo na fonte os rendimentos por eles auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável, partindo de errônea interpretação das Leis tributárias, mais especificamente dos artigos 47 da Lei n.º 7.799/89; 20 da Lei n.º 8.383/91; 36 da Lei n.º 8.541/92; 64, 72 e 73 da Lei n.º 8.981/95 e 28 da Lei n.º 9.532/97. Sustenta que tais dispositivos não se aplicam às entidades de previdência privada, que não são isentas, mas simplesmente não realizam o fato gerador, em típica hipótese de não incidência, sendo que a exigência do tributo desvirtua o conceito constitucional de renda insculpido no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.*

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

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

*É o relatório. DECIDO.*

*Não assiste razão o recorrente.*

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

*O acórdão recorrido harmoniza-se com o Enunciado da Súmula n.º 730 do Supremo Tribunal Federal: "A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, vi, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários".*

[...]

*Ex positis, nego provimento ao agravo regimental .*

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

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

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

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

[...]

*4. In casu, o acórdão recorrido assentou: "AC. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA PROGRESSIVIDADE. 1. O patrimônio das entidades fechadas de previdência privada compõe-se de valores provenientes das contribuições de seus*

*participantes, de dotações da própria entidade e de aporte do patrocinador, enfim, mesmo que não possuam fins lucrativos, é cabível a incidência do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, pois na sua atividade captam e administram os recursos destinados ao pagamento de benefícios de seus associados. Também, não gozam da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CRFB, já que não se confundem com as entidades de assistência social, destinadas a auxiliar pessoas carentes, independentemente de estarem ou não no mercado de trabalho e da contribuição correspondente. [...]*

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

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

Desse modo, todos os argumentos a respeito do tema tecidos pela Recorrente, em especial o de que superávits não estariam sujeitos à incidência de CSLL, pois não se tratam de lucros, encontram-se superados pelo entendimento do Pretório Excelso.

Frise-se ainda, que o cenário nos Tribunais Regionais Federais, como não poderia deixar de ser, não diferem do aqui exposto. Pelo contrário, a tese de que os superávits não estariam sujeitos à incidência de CSLL também é rechaçada em âmbito regional, como, por exemplo, no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança nº 52480 (200251010142211), no âmbito do TRF da 2ª Região:

*TRIBUTÁRIO. LEI 7.689/88. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. PREVISÃO LEGAL PARA A COBRANÇA DA CSLL NO QUE SE REFERE ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ARTIGOS 22 E 23 DA LEI Nº 8.212/91. Sob o argumento de que é entidade aberta de previdência privada sem fins lucrativos, a apelante alega que não está sujeita à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, por não auferir lucro, mas tão-somente superávit, conceito distinto daquele. O artigo 1º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, atendendo ao disposto no artigo 195, inciso I, da Constituição, foi declarado constitucional, por unanimidade, pelo STF.. De acordo com o art. 4º da referida lei, os contribuintes da exação são as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. A incidência da Contribuição Social sobre o Lucro só não alcançou as entidades beneficentes de assistência social, imunes à exação por força do § 7º do art. 195. Há previsão legal para a cobrança da CSLL no que se refere às entidades de previdência privada, conforme se depreende dos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. Conforme bem asseverado na sentença,*

**para que ocorra a incidência da CSLL, basta que, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, a pessoa jurídica obtenha resultado positivo no exercício de apuração, irrelevante o fato de possuir ou não ânimo de lucro. Vale ressaltar, ainda, que o conceito de lucro é dado pela legislação tributária.** O que o Código Tributário veda, em seu art. 110, é que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, não sendo essa a hipótese vertente. Ademais, o conceito de lucro estabelecido no direito privado, mais especificamente no direito comercial, não foi alterado pelo art. 2º da Lei nº 7.689, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Negado provimento à apelação. (4ª Turma Especializada do TRF2, Relator Desembargador Alberto Nogueira, votação unânime, E-DJF2R - Data: 16/09/2010 - Página: 222) (grifo nosso)

Cito como exemplo também o decidido no TRF da 5ª Região na Apelação em Mandado de Segurança nº 86093 (200284000027326):

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. O fato de as entidades fechadas de previdência não perseguirem fins lucrativos, conforme disposição contida na legislação de regência (Lei Complementar nº 109/01, Art. 12, parágrafo 1º), não as exime da incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro líquido. 2. A vedação representa apenas um limite ao destino dado aos acréscimos patrimoniais da entidade (impedindo a partição entre os associados, dado que a única vocação do empreendimento é a manutenção dos benefícios que concede, cf. Art. 20 da referida lei), e não um impedimento ao ganho em si (verdadeira obtenção da disponibilidade econômico-financeira). 3. Precedente do c. STJ: RESP 628008. Segunda Turma. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. DJ 05.04.2006. 4. Legal a cobrança da CSLL relativa aos fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2002, assim como a cobrança do IR resultante da geração de lucros pelas entidades de previdência privada fechadas (ainda quando, repete-se, não tenham finalidade lucrativa), em razão de estarem compreendidas no campo de incidência dos tributos em comento. 5. A partir de 1º de janeiro de 2002, não se faz a incidência tributária - e não há lide neste aspecto -, mercê de isenção contida na MP nº 16/2001, em seu Art. 5º, não sendo demasiado registrar que ela excluiu crédito tributário que, dada a incidência anteriormente verificada, efetivamente existia. 6. Remessa Oficial e Apelação da Fazenda Nacional providas e Apelação do particular improvida. (2ª Turma do TRF5, Relator Desembargador Napoleão Maia Filho, DJE - Data.: 28/10/2009 - Página: 415) (grifo nosso)**



válido, dar guarida ao argumento da Recorrente equivaleria a concluir que a lei utilizou-se não somente de uma palavra inútil, e sim de um artigo integralmente inútil, o que não me parece razoável.

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

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

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

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

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

Embora a presente autuação refira-se aos anos-calendário de 2004 e 2005, e a IN 585/2005 tenha sido editada somente em dezembro de 2005, a ciência do lançamento somente se deu em 2008. Nesse cenário, não se pode deixar de levar em consideração que o contribuinte pode ter sido influenciado pela errônea na redação da instrução normativa em tela.

Nesse cenário, em homenagem ao princípio da boa-fé, e com escopo no disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, entendo que se deva exonerar a exigência de multa e juros constituída, mantendo-se única e exclusivamente o valor da CSLL lançada.

Há de se analisar, contudo, a peculiaridade dos serviços prestados pela Recorrente, uma vez que, além de previdência complementar, restou incontroverso que desempenha outras atividades, que, a seu ver, a caracterizaria como entidade de assistência social.

#### **4 DOS SERVIÇOS PRESTADOS QUE CARACTERIZARIAM A ENTIDADE COMO ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E/OU FILANTRÓPICA**

Vejamos ainda como a doutrina majoritária brasileira traduz o sentido de entidade beneficente de assistência social:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004, de 24/3/2004, e  
Autenticado digitalmente em 25/10/2013 por FERNANDO BRASIL GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 05/11/2013 por PAULO ROBERTO CORTEZ, Assinado digitalmente em 12/11/2013 por LEONARDO DE ANDRADE COUTO  
Impresso em 14/01/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

[...] *as entidades beneficentes de assistência social (na forma mencionada no § 7º do artigo 195), compreendem as instituições de assistência social (como mencionado na alínea c do inciso VI*

do artigo 150).” (José Eduardo Soares de Melo, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, 2ª ed., Ed. Malheiros, 1996, p. 200/201).

O texto constitucional (art. 203) traz transcrição de grande relevância para efeitos de assistência social (*‘será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social’*). As atividades de proteção e amparo prestadas por entidades beneficentes em geral só são consideradas como de assistência social quando prestadas aqueles que delas **efetivamente necessitam**. Isto é, com o **auxílio gratuito, desinteressado de entidades beneficentes, sem fins lucrativos, a pessoas com condições de manterem sua subsistência não é, perante o texto constitucional, atividade de assistência social**. Ai reside mais um equívoco daqueles que defendem a aplicação do artigo 14 do CTN no que se refere à imunidade das entidades de assistência social. Estes especialistas entendem que as atividades listadas no artigo 203 da CF/88, *‘sempre que realizadas sem o intuito de lucro, estão, sem resquício de dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais’*. Esquecem-se que ao requisito da gratuidade soma-se o da necessidade do assistido. (...) Enfim, é patente a necessidade da restrição imposta pela Lei nº 9.732/1998, no que se refere à **prestação exclusiva da assistência a necessitados para a obtenção da proteção constitucional** (Fábio Zambitte Ibrahim, *Considerações sobre a imunidade do § 7º do artigo 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social, em Revista Dialética de Direito Tributário nº 53, de fevereiro de 2000, p. 34*).”(grifo nosso).

O art. 11 da IN SRF nº 390/2004, citado pela interessada, que consolida as normas aplicáveis à CSLL, explicita as condições cumulativas exigidas das entidades ditas beneficentes de assistência social para fins de imunidade de que trata o art. 195, §7º, da CF/88.

Não se trata, conforme alegou a recorrente, de aplicação retroativa de norma, uma vez que sabe-se que as instruções normativas não possuem poder para inovar no sistema jurídico pátrio, devendo refletir tão somente normas complementares aptas a operacionalizar determinado dispositivo legal. O art. 12 da IN SRF nº 390/2004, também citado pela interessada, trata dos requisitos para a isenção das referidas associações.

Na realidade, as exigências trazidas por tais enunciados da IN SRF 390/2004 refletem o contido no art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e nos arts. 13 e 14 e 15, todos da Lei nº 9.532/97, no art. 4º da Lei nº 9.732/98 e no art. 55 da Lei nº 8.212/91, em nada inovando no sistema pátrio, aliás, como não poderia deixar de ser.

A associação civil sem fins lucrativos, para gozar de imunidade e/ou isenção quanto à contribuição social sobre o lucro líquido, deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência.

No art. 55 da Lei nº 8.212/91 constam os requisitos cumulativos para fruição da isenção das contribuições sociais, transcritos a seguir:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

Em seu parágrafo primeiro consta que a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. Após a fusão entre Secretaria da Receita Federal e Secretaria da Receita Previdenciária (Lei 11.457/2007), tal atribuição passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil.<sup>13</sup>

Para os fins deste dispositivo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. (§3º)

Em artigo publicado pelo Procurador da Fazenda Nacional, Dr. Bianor Arruda Bezerra Neto, extraem-se importantes esclarecimentos:

*A comprovação de tais requisitos, adverte-se, não deverá ser feita apenas com a menção dos dispositivos dos estatutos da entidade interessada, mas, ao contrário, deverão, tais exigências, ser cabalmente demonstradas através de documentação que relacione, efetivamente, a movimentação contábil e financeira da entidade.*

*Ressalte-se que na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028-5/DF, em que são impugnados artigos da Lei 9.732/98, que alterou o artigo 55 da Lei nº 8.212/91, o STF, relator Ministro Moreira Alves, deferiu medida liminar para suspender a eficácia do inciso III da atual redação da referida Lei 8.212/91.*

*Tal inciso, veio, tão somente, introduzir na lei a principal característica de uma entidade beneficente, qual seja, o oferecimento de serviços gratuitos às populações carentes em caráter de exclusividade.*

<sup>13</sup> Frise-se que com o advento da Lei nº 12.101/2009 o reconhecimento da entidade como beneficente de assistência social passou a ter novo regime. Contudo, nos presentes autos discute-se a exigência de CSLL referente aos anos-calendário de 2003 e 2004, o que dispensa a análise do instituto após o advento da fusão entre as Receitas Federal e Previdenciária (2007).

*A Suprema Corte, como bem deixou assentado o e. Ministro Relator, somente deferiu a medida cautelar em comento ante a preocupação que demonstrou em relação à saúde da população, eis que precários os serviços públicos oferecidos nessa área, daí não ter sentido, no atual momento de nossa economia e sociedade, impor regras tão rígidas às entidades beneficentes que prestam serviço nessa área. Tudo com vistas a não minguar, ainda mais, o serviço assistencial às populações de baixa renda. (grifo nosso)*

[...]

*Ao suspender o já mencionado inciso III, o STF não disse que deixou de ser característica da entidade beneficente a prestação de serviços gratuitos, apenas tal prestação gratuita não necessita ser feita com exclusividade, de modo que a entidade pode tanto prestar serviços gratuitos, quanto remunerados.<sup>14</sup>*

Desse modo, para caracterizar uma entidade como beneficente de assistência social faz-se necessária, com exceção aos serviços de saúde, a exclusividade na prestação de serviços. Ainda que assim não se entenda, haveria de se analisar a razoabilidade e proporcionalidade dos serviços gratuitos prestados a fim de se evitar que determinadas empresas, prestando ínfimos serviços assistenciais, pudessem deixar de recolher as contribuições que financiam a seguridade social, uma vez que, a teor do art. 195, I, da CF, seguridade social será financiada por toda a sociedade.

No caso concreto, embora se reconheça a impropriedade da decisão de primeira instância ao correlacionar ausência de gratuidade em relação aos serviços beneficentes prestados pela recorrente em razão de haver recolhimento por parte dos participantes dos planos de previdência complementar - uma vez que serviços sociais prestados não são a estes dirigidos, mas sim a população carente e específica - é imperioso observar que os valores desembolsados nos serviços assistenciais não poderiam, em hipótese alguma, caracterizar a Recorrente como entidade beneficente de assistência social, e sim como empresa, na acepção da Lei nº 8.212/91, ainda que sem fins lucrativos, que aplica parte dos recursos em serviços de assistência social.

Conforme se observa às fls. 313/314 a Recorrente aplicou pouco mais de R\$ 29 milhões em atendimentos beneficentes no ano de 2004 (compulsando os autos, não localizei tais informações referentes ao ano-calendário de 2003). Analisando-se os valores de receita bruta informados nos meses de 2004 (DIPJ 2005, fls. 92-103), observa-se que o menor valor mensal auferido ultrapassa R\$ 34 milhões, superando em alguns meses o patamar de R\$ 38 milhões. Constatou-se, assim, que o valor despendido a título de serviços beneficentes não chega sequer a um mês do faturamento da Recorrente. Embora louvável, não vejo como qualificar tal entidade como beneficente de assistência social.

Lembremos ainda que, para fins da isenção de que trata o art. 15 da Lei nº 9.532/97, deveria a Recorrente aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais, o que, evidentemente, tornou-se claro que não ocorre, pois menos de 7% dos recursos angariados são aplicados em assistência social,

<sup>14</sup> Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2399/entidade-beneficente-de-assistencia-social-instituicao-de-educacao-sem-fins-lucrativos-a-imunidade-previdenciaria-e-tributaria-na-constituicao-bianor-arruda-bezerra-neto>>. Acesso em 23 ago 2013.

De qualquer forma, para fruição do benefício constitucional ou legal seria necessária a apresentação do CEBAS (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social) e, à época, deferimento de isenção por parte do INSS. Entre os documentos acostados aos autos em sede de recurso, s.m.j., não há qualquer comprovação nesse sentido, o que, por si só, a teor do que dispunha a redação do art. 55 da Lei nº 8.212/91 vigente à época dos fatos geradores, é o suficiente para não acatar o argumento de que a Recorrente não estava sujeita ao recolhimento de CSLL em razão de imunidade e/ou isenção.

## 5 DA EXCLUSÃO DOS INGRESSOS PARA ASSISTÊNCIA SOCIAL

Alega a Recorrente que nos valores recolhidos nos boletos de pagamento dos planos de previdência, insere-se um adicional de 13,3% (de recolhimento opcional) a fim de aumento de recursos a serem utilizados nas atividades de assistência social. Requer a exclusão de tais valores da base de cálculo da CSLL.

Entendo mais uma vez que não merecem prosperar suas alegações. Em primeiro lugar porque foi anexado somente o contrato de um dos planos oferecidos. Ademais, ainda que a Recorrente houvesse anexado aos autos a comprovação da possibilidade de cobrança de tais taxas em todos os planos oferecidos, em razão de tal recolhimento ser opcional, não haveria como efetuar a exclusão “linear” do percentual de 13,3% do total recebido, sob pena de excluir-se valores efetivamente não recolhidos pelos associados.

Ademais, na base de cálculo de CSLL utilizada pela autoridade fiscal constam todos os ingressos de recursos, incluindo eventuais ingressos para assistência social, mas também todos os desembolsos sob o mesmo título, uma vez que partiu-se dos superávits indicados na escrituração da recorrente. Ou seja, o resultado utilizado no lançamento engloba o saldo das operações totais realizadas pelo contribuinte, incluindo os ingressos e desembolsos a título de assistência social.

## 6 CONCLUSÃO

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso, excluindo as multas e juros de mora exigidos em face do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Relator

## Declaração de Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Meu objetivo era proferir voto oral, sem apresentar declaração escrita. Contudo, pediu o Presidente da Turma que, dado o adiantado da hora, abdicasse de minhas considerações em sessão e apresentasse voto por escrito, o que assim procedo.

### I - Síntese da autuação

Meu Trata o presente processo de exigência de contribuição social sobre o lucro líquido de entidade de previdência privada, sem fins lucrativos, sendo que a autuação está alicerçada, sem síntese, nos seguintes dados fáticos e jurídicos:

- que a interessada é uma entidade aberta de previdência complementar, sem fins lucrativos;
- que as atividades desempenhadas pelas entidades de previdência privada não se confundem com a assistência social, e a Constituição cuidou em distingui-las, dedicando a uma e a outra Seções absolutamente diversas;
- afastada a hipótese de imunidade, enquadram-se as entidades de previdência privada na condição de contribuintes da contribuição social;
- que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, 1, atribuiu à União a competência para instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, imponível a toda a sociedade;
- que a contribuição foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, definindo em seu art. 4º que são contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. Dessa forma, excetuando as entidades de beneficentes de assistência social, imunes da CSLL, a incidência alcançou todas as empresas e entidades, inclusive as entidades de previdência privadas abertas e fechadas, de fins lucrativos ou não;
- que a Lei nº 8.212 de 1991, enquadrou, em seu art. 22, §1º, as empresas tributadas pela contribuição, quais sejam; 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;
- que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002, ao tratar da isenção da CSLL para as entidades de previdência complementar, o fez de forma a excluir da incidência do tributo apenas as entidades fechadas, in verbis: "Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2002."

## II - Da análise das normas constitucionais em matéria tributária

A Constituição da República não criou tributos. Seu papel restringe-se conceder imunidade<sup>15</sup> e a outorgar competências para que as pessoas políticas, por meio de lei em sentido formal, observados os requisitos do artigo 150 e do artigo 195, § 6º, viessem a instituí-los. Assim, em momento algum a Constituição instituiu a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Quando se analisa a competência outorgada pelo artigo 195 da Constituição Federal é preciso ter presente que não se pode confundir as diversas espécies de contribuições indicadas nas alíneas "a", "b" e "c" do inciso I. Tratam-se de tributos distintos, criados por normas distintas, com fatos geradores e sujeitos próprios.

a) A contribuição de que trata a alínea "a", conforme se extrai da nota de rodapé abaixo inserida, diz respeito à incidência sobre folha de salário e demais rendimentos do trabalho, foi instituída pela Lei nº 8.212 de 1991<sup>16</sup>;

b) A contribuição indicada na alínea "b", inciso I, do artigo 195 da Constituição trata da Cofins e do PIS, instituídas, respectivamente, pela Lei Complementar nº 70, de 1991 e pela Lei nº 9.715 de 1998.

c) A contribuição de que trata a alínea "c", inciso I, do artigo 195, diz respeito à Contribuição Social Sobre o Lucro e tem sua regra matriz de exigência tributária na Lei nº 7.689, de 1991.

Assim, na análise do presente processo não se pode confundir as contribuições sociais indicadas no artigo 195, I, letras "a", "b" e "c" da Constituição Federal, pois cada uma destas tem sua própria regra matriz e, por consequência, seu critério material e respectivos sujeitos passivos.

## III - Da instituição, do critério material e do sujeito passivo da CSLL - LEI 7.689, de 1988.

Nos termos do artigo 97, III, do CTN, a lei que institui tributo deve definir quem deve pagar, quando e quanto deve pagar. Em termos técnicos, a norma de incidência

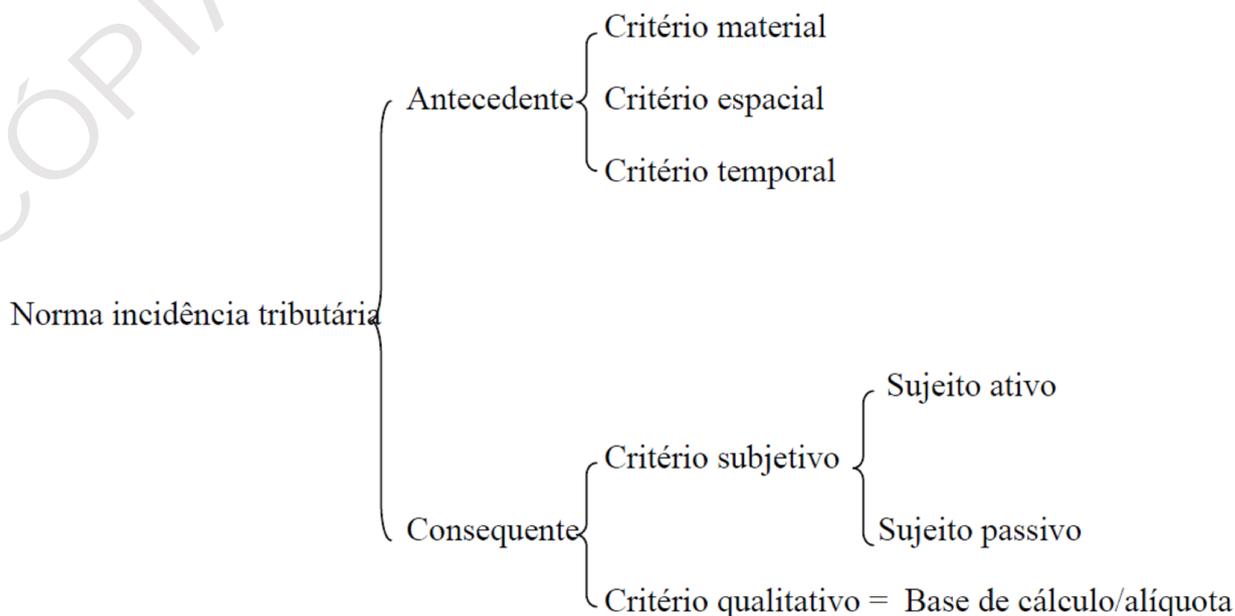
<sup>15</sup> Nos termos do artigo 150, VI, alíneas "b" e "c", são imunes os templos de qualquer culto e o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Quando o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, usa as expressões: "são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficiárias de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei", há que se ter presente que se trata de atecnia de redação, pois a norma aqui referida está versando sobre imunidade e não isenção.

<sup>16</sup> Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: 6

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

tributária há de definir, dentre outros, o critério material, o critério subjetivo e o critério qualitativo da exigência tributária. A este propósito, quando do julgamento do processo nº 13603.724565/2011-08, em que eu fui vencido, tratando de exigência de CSLL, em declaração de voto, analisei o critério material da referida contribuição. Aqui, volto ao tema para examinar o critério material e o sujeito passivo desta contribuição, iniciando com a seguinte ilustração:



Identificados os elementos que integram a regra matriz de incidência tributária, passo ao texto da Lei nº 7.689, de 1988, para identificar o critério material e o sujeito passivo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido.

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

Art. 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto sobre a Renda.

...

Art. 4º São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária.

Quando o artigo 1º da Lei nº 7.689, de 1988, diz que "*fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas*, destinada ao financiamento da seguridade social." **o critério material está nas expressões "lucro das pessoas jurídicas."**

Se o critério material da exigência é o lucro, só é possível exigir CSLL das pessoas jurídicas que obtêm lucro, conceito este que deve ser buscado no direito privado.

### III - Do conceito de lucro

Em relação a este item e demais aspectos relacionados à matéria em litígio, louvo-me, em parte, dos fundamentos, recebidos por e-mail do ilustre Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo que proferiu voto vencedor no processo nº 19740.720010.2010-18, desta mesma contribuinte, decidido pela Segunda Turma da Terceira Câmara desta Seção e, de

razões contidas em memoriais fartamente distribuídos, em mais de uma versão, tanto antes quanto depois da leitura do voto do ilustre relator. Dos documentos e textos aqui referidos tomo por empréstimo o quanto segue:

"No caso concreto, temos que a norma origem do sistema, a Constituição, atribuiu competência à União para instituir contribuição social sobre o *lucro da empresa* (art. 195, inciso I, alínea "c").

Entre a norma fundamental e a lei ordinária encontra-se uma *norma de sobreposição*, o Código Tributário Nacional, que traz em seu bojo as chamadas "normas gerais" ou regras de estrutura (e não de conduta).

Prescreve o art. 110 do CTN que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." Esta é uma norma de sobreposição, que regula a produção das normas inferiores.

Assim, sendo o *lucro* um conceito do direito privado, a lei que viesse a instituir a contribuição não poderia alterar seu conteúdo e alcance.

O art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, instituiu a "contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social". O art. 2º e seu §1º estabeleceram 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 a ajustado por adições e exclusões previstas na lei.

Portanto, a lei ordinária observou rigorosamente a norma de sobreposição, o art. 110 do CTN, pois, ao instituir a contribuição sobre o lucro das pessoas jurídicas, não alterou o conteúdo e alcance do conceito de lucro, mas ao contrário, estabeleceu a base de cálculo reportando-se à legislação comercial, subordinando-se ao alcance de lucro nela definido (Lei nº 6.404, de 1976, art. 187, incisos I a V, e art. 191).

Portanto, enquanto a nível de norma geral, nenhuma incompatibilidade estrutural: qualquer pessoa jurídica que aufera lucro é contribuinte do tributo instituído pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 1989.

A questão a ser respondida é se a Recorrente praticou o fato gerador, isto é, se ela auferiu lucro. E para esta questão não há uma resposta positiva confirmada nos autos.

....

Para buscar o alcance do conceito de direito privado "lucro das empresas" o intérprete deve, necessariamente, socorrer-se do Código Civil de 2002, que trata do Direito da Empresa (Livro II da Parte Especial). Esse conceito é dado pelos artigos 981 e 982 dos quais se deduz que lucro da empresa é o resultado positivo da atividade econômica para ser partilhado entre os sócios.

De fato, nos termos do art. 966 do Código Civil, a atividade empresarial consiste no exercício de atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. E, nos termos dos artigos 981 e 982, considera-se sociedade empresária a que tenha por objeto o exercício de atividade empresarial para partilha, entre os sócios, dos resultados.

Por conseguinte, se a sociedade exerce uma atividade econômica cujo resultado não seja destinado a ser partilhado entre os sócios, a sociedade não se caracteriza como empresa, e

o resultado positivo que alcançar não representa lucro da empresa, dentro do conceito do direito privado.

A relevância do aspecto da distribuição dos resultados para possibilidade de equiparação da pessoa jurídica sem fins lucrativos a empresa e de seu resultado a lucro fica nítida na redação do § 3º do art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997, que dispõe:

*“Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”*

O dispositivo legal acima reproduzido veicula norma que equipara a empresa a entidade organizada sem fins lucrativos, mas que, tendo obtido superávit, não o destine integralmente à manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Nesses termos, ao interpretar que a Capemi estava sujeita, no período da autuação, a pagar a contribuição social sobre o lucro simplesmente porque ela obteve superávit, a autoridade fiscal produziu uma norma individual concreta (lançamento) inválida, porque, ignorando o comando das normas de superposição (o art. 110 do Código Tributário Nacional e o art. 195, I, “c” da Constituição), alterou o alcance e conceito de lucro do direito privado, equiparando-o a qualquer resultado positivo, independentemente de sua destinação.

Ressalto que a invalidade da norma deu-se apenas a nível concreto (o lançamento da CSLL em litígio). Com isso quero dizer que a autoridade fiscal não estava impedida de exigir da Capemi a CSLL apenas porque ela é constituída como entidade sem fins lucrativos. Não é isso. O que importa não é se a pessoa jurídica está impedida, por lei, de exercer atividades com fins lucrativos, mas sim, se ela, de fato, exerce.

Nessa linha, se a autoridade fiscal identificasse que a Capemi, ostensiva ou disfarçadamente, distribuiu resultado, estaria descaracterizada sua finalidade não lucrativa, cabendo sujeitá-la à CSLL.

Contudo, tal não foi apontado nos autos, nem disso há o mais leve indício.

Invoca-se como argumento recente julgado do STF, que negou provimento a Agravo Regimental contra decisão que negou seguimento a Recurso Extraordinário, e com base nele conclui-se que o argumento de que superávits não estariam sujeitos à incidência da CSLL por não serem lucros, encontram-se superados pelo entendimento do Pretório Excelso.

Com a devida vênia, o julgado colacionado não autoriza essa conclusão, pois em momento algum ele se manifestou sobre a equiparação de lucros a superávits.

No caso tratava-se, na origem, de mandado de segurança coletivo impetrado pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar - ABRAPP, na qualidade de substituta processual de suas associadas, contra a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro – CSLL e do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, incidente, na modalidade de tributação exclusiva, sobre aplicações financeiras. Note-se que a postulação da autora não tinha qualquer vinculação a fatos, mas apenas a normas gerais.

A ementa do acórdão da Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que foi objeto de Recurso Extraordinário, encontra-se assim redigida:

**“AC. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA PROGRESSIVIDADE.**



*cujo conteúdo restringe-se a fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito e, portanto, não servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do arcabouço fático-probatório dos autos, face ao óbice erigido pela Súmula 279/STF de seguinte teor, verbis: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.*

*Sob esse enfoque, ressoa inequívoca a vocação para o insucesso do apelo extremo, por força do óbice intransponível do verbete sumular supra, que veda a esta Suprema Corte, em sede de recurso extraordinário, sindicarmatéria fática. Ex positis, NEGO SEGUIMENTO ao recurso extraordinário.*

Dessa decisão a autora interpôs agravo regimental, julgado em 05 de março de 2013 sendo relator o Ministro Fux, que nada acrescentou aos fundamentos declinados na decisão monocrática agravada, e concluiu:

*Em que pesem os argumentos expendidos nas razões de agravar, resta evidenciado das razões recursais que a parte agravante não trouxe nenhum argumento capaz de infirmar a decisão hostilizada, razão pela qual a mesma deve ser mantida por seus próprios fundamentos.*

*Ex positis, nego provimento ao agravo regimental.*

Como visto, diferentemente do que se debateu na sessão de julgamento, o argumento de que superávits de entidades sem fins lucrativos não são lucros não se encontra superado pelo Excelso Pretório, que sobre isso não se manifestou.

Ao contrário, sobre a alegação da ABRAPP, de que suas associadas não exercem atividade lucrativa, o fundamento para o não conhecimento do Recurso Extraordinário foi que se trata de matéria de prova, tendo a decisão assentado:

“Não se revela cognoscível, em sede de Recurso Extraordinário, a insurgência que tem como escopo o incursionamento no contexto fático-probatório engendrado nos autos, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se a fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito e, portanto, não servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do arcabouço fático-probatório dos autos, face ao óbice erigido pela Súmula 279/STF de seguinte teor, verbis: ‘Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário’.”

Portanto, o julgado acima referido, ao meu sentir, em nada influencia o presente litígio, eis que a fiscalização está exigindo a contribuição sobre superávit, grandeza que não é lucro nem a ele equiparável nos termos do § 3º do art. 12 da Lei nº 9.542, de 1997, uma vez que integralmente aplicado na manutenção do seu objetivo social. Aqui não discute imunidade ou isenção, mas sim a inocorrência do fato gerador.

O voto do ilustre relator, lido na sessão, faz referência, ainda, a voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa (designado para redigir o voto condutor do acórdão 103-22.858, que desenvolve longo raciocínio para '*superar a opinião que serviu de paradigma ao voto vencido*', *naquele julgamento, demonstrando que o constituinte derivado tem competência para alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos, com o que ninguém diverge.*

O Conselheiro redator do voto condutor do acórdão 103-22.858 socorre-se de texto de autoria do Ministro Celso de Mello, relator da Petição nº 3.270, colhido no Informativo STF

nº 370, no qual o Ministro trata do tema '*interpretação conforme a Constituição*', reportando-se a artigo do Magistrado André Gustavo C. de Andrade. Traz, também, doutrina de Canotilho, que critica o que denominou de "*interpretação da Constituição conforme as leis*".

Ancorado nessas lições, assenta o voto ora analisado:

*'a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tomando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei nº 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação — não da CSSL — mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas — convenhamos — dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.'*

Como visto, o entendimento expressado no trecho supratranscrito foi de que o voto condutor do acórdão 101-93.942, que guiou o voto vencido no julgamento da Terceira Câmara, fez uma errônea '*interpretação de mão invertida*', mediante '*sujeição da Constituição à norma de escalão inferior*'.

....

Na realidade, interpretando a Constituição conforme a lei, a autoridade administrativa fez '*interpretação de mão invertida*', ao entender que, ao se reportar às pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (que trata de contribuição previdenciária) para aumentar a alíquota da CSSL, o dispositivo constitucional incluiu entre os contribuintes as entidades de previdência privada fechadas. O dispositivo trata apenas de aumento de alíquota (e destinação da arrecadação decorrente do aumento), declarando expressamente que ficam mantidas as demais normas da Lei nº 7.689/88.

No entender do Conselheiro Flávio, citado neste julgamento, a expressão '*resultado do exercício*', gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, deve ser adequada '*às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que a norma constitucional reclama*'.

Quanto a essa interpretação '*visando à máxima efetividade que a norma constitucional reclama*', vale trazer a lume trechos de doutrina do Magistrado André Gustavo C. de Andrade, a que se reporta o Ministro Celso de Mello no julgado referido:

*“É lição corrente da doutrina a de que a interpretação em conformidade com a Constituição não permite a criação de um sentido que não decorra razoavelmente do texto legal. A tarefa interpretativa, apesar do subjetivismo que encerra, encontra limites incontornáveis no texto interpretado. Não pode o intérprete, à guisa de buscar harmonização com a Constituição, retirar conseqüência jurídica evidentemente não emanável da lei interpretada.*

*Por isso, segundo Canotilho, a interpretação conforme à constituição traz, insita, o princípio da exclusão da interpretação conforme a constituição mas 'contra legem', pelo qual "o aplicador de uma norma não pode contrariar a letra e o sentido dessa norma através de uma interpretação conforme a constituição, mesmo [que] através desta interpretação consiga uma concordância entre a norma infraconstitucional e as normas constitucionais"*

*A legitimidade da interpretação conforme estaria condicionada à existência do que o notável constitucionalista português denomina de espaço de decisão (= espaço de interpretação), pelo qual várias possibilidades interpretativas seriam admissíveis.*

*É enfaticamente ressaltado pela doutrina que a interpretação conforme a constituição não constitui instrumento de salvação da lei ao custo de uma interpretação forçada, que, ao fim e ao cabo, configure verdadeiro exercício legislativo"*

Dispondo a lei que a base de cálculo é o resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial (art. 2º, § 1º, "c" da Lei nº 7.689/98), interpretar essa norma de maneira a alcançar o resultado de entidades sem fins lucrativos, a pretexto de alcançar a *máxima efetividade* reclamada pela norma veiculada pelo artigo 72, III, dos ADCT, representa, a toda evidência, uma interpretação *contra legem*, que configura exercício legislativo, o que não é permitido pelo princípio hermenêutico da *interpretação conforme a Constituição*.

Resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial tem um sentido unívoco, é lucro característico de uma sociedade comercial, que o tem como norte, o qual não se identifica com superávit de instituição sem fins lucrativos, que se destina à manutenção e desenvolvimento dos objetivos da entidade e preservação da sua continuidade.

Não comungo do entendimento de que "*resultado do exercício*" é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Tal interpretação resultaria em flagrante violação do disposto no art. 110 do CTN.

...

O cerne da solução do litígio situa-se em definir se o superávit de instituição sem fins lucrativos, por si só, sem qualquer outra indagação, equipara-se a lucro da empresa para fins de incidência da CSLL.

E quanto a isso, não tenho dúvida em responder que não, porque lucro da empresa é conceito do direito privado utilizado expressamente para atribuir competência, não cabendo ao aplicador do direito alargá-lo.

Reafirmo que a fiscalização poderia ter equiparado o resultado da Capemi a lucro (e lançado a CSLL) se, com base no § 3º do art. 12 da Lei nº 9.542, de 1997, tivesse descaracterizado sua natureza de entidade sem fins lucrativos, mediante demonstração de que o superávit obtido não foi destinado exclusivamente aos objetivos sociais da Recorrente (programas previdenciários e programas filantrópicos). Mas isso não ocorreu.

Assim, repito, o ponto nodal, sobre o qual repousa o auto de infração, é a equiparação pura e simples, a lucro, de superávit obtido por entidade sem fins lucrativos.

Discussão análoga travou-se, na esfera administrativa, em relação às sobras líquidas auferidas pelas sociedades cooperativas de crédito. A matéria de fundo é a mesma pois, (i) assim como as entidade de previdência privada sem fins lucrativos, as cooperativas de crédito encontram-se entre as relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, e (ii) as sociedades cooperativas também são sociedades de natureza civil, sem fins lucrativos, conforme estabelece a Lei nº 5.764, de 1971;

*Art. 3º Celebram contrato de sociedade cooperativa as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro.*

*Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:*

Na sociedade cooperativa, o resultado positivo dos atos cooperados é designado na lei por “sobras líquidas” (art. 4º, inc. VII, art. 44, I, “c” e art. 80, parágrafo único, inciso II), enquanto nas entidades de previdência sem fins lucrativos é superávit.

O entendimento da administração tributária era de que a Lei nº 8.212/91, ao incluir as cooperativas de crédito entre pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22, teria instituído para elas a CSLL, independentemente de seu resultado positivo não caracterizar “lucro”, mas sim, “sobras”. Raciocínio idêntico ao adotado para as entidades de previdência privada sem fins lucrativos, quanto aos seus superávits.

Pesquisa da jurisprudência do Conselho<sup>17</sup> perfilha-se no sentido de que as sobras líquidas resultantes dos atos cooperativos não podem ser equiparadas a lucros. Na mesma linha segue a Câmara Superior de Recursos Fiscais nos acórdãos CSRF/01-01.734/1994, CSRF/01-04.202/2002, CSRF/01-04.381/2003, CSRF/01-04.445/2003, CSRF/01-04.910/2004, CSRF/01-05.153/2004, CSRF/01-05.284/2005, CSRF/01-05.645/2007, CSRF/01-05.874/2008, 9101-00207/2009, 9101-00.266/2009, 9191-99.267/2009, 9101-00.308/2009, 9101-00312/09, 9101-01.156/2012, 9101-01.552/2013.

....

Para que se entenda que a causa de decidir nos processos envolvendo cooperativas, trago trechos elucidativos de ementas e/ou votos de alguns dos acórdãos acima mencionados:

AC. 101-93.828, de 21/05/2002

*Ementa*

*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.*

Acórdão 1803-00.187, de 30/09/2009

Ementa: COOPERATIVAS - CSLL - COOPERATIVA - SOBRAS -CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - As sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSLL deva incidir sobre as denominadas "sobras", mas somente sobre a renda derivada de atos não-cooperativos.

<sup>17</sup> Acórdãos nº 101-93.828 de 21/05/2002, 107-07.459/2003, 108-05.371/2003, 108-05.373/2003, 108-05.374/2003, 108-07.540/2003, 108-07.590/2003, 105-14.456/2004, 107-07.459/2004, 107-07.577/2004, 107-07.729/2004, 108-07.863/2004, 108-07.867/2004, 108-07.886/2004, 108-08.081/2004, 108-08.130/2004, 101-95.004/2005, 101-95.100/2005, Acórdãos 101-95.138/2005, 101-95.169/2005, 101-95.194/2005, 101-95.956/2004, 103-22.216/2005, 107-08.044/2005, 107-08.129/2005, 107-08.130/2005, 107-08.237/2005, 108-08.842/2005, 101-95.391/2006, 103-22.777/2006, 108-08.775/2006, 103-22.735/2006, 107-08.906/2007, 105-16.689/2008, 105-17.076/2008, 1802-00.028/2009, 1802-00.069/2009, 1803-00.170/2004, 1803-00.187/2009, 1804-00.014/2009, 1201-00.340/2010, 1201-00.345/2010, 1201-00.350/2010, 1201-00.359/2010, 1202-00.392/2010, 1302-00.261/2010, 1301-00.131/2010, 1801-00.371/2010, 1802-00.719/2010, 1802-00.721/2010, 1802-00.739/2010, 1802-00.754/2010, 1801-00.463/2011, 1202-00.392/2011, 1202-00.560/2011, 1802-00.022/2011).

Ac. CSRF/01-04.381, de 24/02/2003

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — COOPERATIVA DE CRÉDITO — A circunstância de as cooperativas de crédito enquadrarem-se como instituições financeiras, segundo o artigo 22, §1º, da Lei nº 8212/91, não resulta em legitimar a tributação segundo o resultado dos atos cooperados. O ato cooperado não configura operação de mercado. O seu resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.*

**Ac. 105-14.456, de 13/05/2005:**

Voto:

“(…)

*O constitucionalista bem como o legislador ordinário elegeu como base da contribuição em lide, O LUCRO, não qualquer outra figura, logo o administrador somente poderá exigir o referido tributo sobre tal hipótese, sendo, portanto vedado exigi-lo sobre as SOBRAS da cooperativa.”*

....

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei nº 7.689/88, que tratou de sua incidência, definiu sua base de cálculo e alíquota.

A Lei nº 8.212/91 (Lei Orgânica da Seguridade Social) em nada altera as normas de incidência e base de cálculo da Lei nº. 7.689/88 (e alterações posteriores), contendo apenas dispositivo (o art. 23) que trata de alíquota. Portanto, equivocada a interpretação de que o § 1º art. 23 da Lei 8.212/91 alterou a Lei 7.689/88, no tocante à base de cálculo da CSLL e universo de contribuintes alcançados. Repita-se: no que se refere à contribuição social sobre o lucro, a Lei nº 8.212/91 só trata de alíquota.

Também é improcedente a afirmativa de que o art. 15 da referida lei espanca qualquer dúvida quanto à incidência da CSLL sobre entidades sem fins lucrativos.

....

O fato de o art. 15 mencionar que “*se considera empresa a sociedade que com fins lucrativos ou não*” é insuficiente para concluir que a entidade sem fins lucrativos é contribuinte da CSLL. Como já dito em momento anterior deste voto, para o nascimento da obrigação tributária exige-se a materialização do fato gerador.

A regra matriz de incidência da CSLL pode ser assim decomposta: **Se** a pessoa jurídica apurar lucro, então, **deve ser** o pagamento da CSLL. Portanto, não basta haver uma disposição em lei (que, inclusive, não é a instituidora do tributo) equiparando sociedade sem fins lucrativos a empresa, para concluir que a entidade sem fins lucrativos deve pagar CSLL.

Se o artigo 15 da lei tivesse a amplitude que se lhe pretende atribuir, os órgãos e entidades da administração pública direta, que o dispositivo também considera “empresa”, deveriam pagar CSLL.

A interpretação de qualquer dispositivo legal dissociado do ordenamento como um todo conduz a conclusões equivocadas. É óbvio que a equiparação a empresa estabelecida no art. 15, é para efeitos de considerar as pessoas nele referidas incluídas no Capítulo IV (Da Contribuição das Empresas), na medida em que pratiquem o fato gerador. Assim, por exemplo, os órgãos da administração pública direta são equiparados a empresa no sentido de que devem pagar a “contribuição a cargo da empresa” referida no art. 22, sempre que pagarem qualquer das remunerações ali previstas. Da mesma forma, as entidades sem fins lucrativos.

...

Além de todas as razões expendidas neste voto conforta-me saber que o faço em boa companhia, pois assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (em relação a entidades fechadas), todas as vezes em que a matéria lhe foi submetida (exigência de CSLL de entidade de previdência sem fins lucrativos).

**Acórdão CSRF/01-06013/2008**

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 2000, 2001, 2002

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.

O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis ao 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.**(negritos apostos) Recurso especial provido.

....

Quero acrescentar que também discordo das razões do relator para indeferir a exclusão do valor referente ao “adicional filantrópico”.

Em sua impugnação, a interessada alegou que o auto de infração está tributando receitas destinadas à filantropia, vez que 13,3% do que recebe se destina, estatutariamente, aos seus compromissos filantrópicos.

A decisão recorrida rejeitou a postulação alegando que a interessada não mencionou qualquer prova de suas alegações, e não juntou qualquer documento.

No recurso e em sustentação oral a interessada alegou que: (i) o montante correspondente a 13,3% dos ingressos está vinculado à assistência social prevista no seu estatuto, especialmente por intermédio do Lar Fabiano de Cristo e da Cavadi; (ii) em todos os boletos bancários está prevista essa parcela como doação espontânea, que é objeto do contrato do plano de previdência e está prevista no art. 24 do respectivo regulamento; (iii) que não se cuida de exclusão de receitas mas de ingressos que se situam fora do âmbito de apuração da entidade de previdência.

Às fls. 295 juntou cópia do regulamento do “Plano Idade Certa”, cujo art. 24 estabelece:

“Art. 24- Além da contribuição destinada ao custeio do plano de previdência, fica facultado ao participante contribuir com 13,3% da contribuição previdenciária para a Obra Filantrópica CAPEMI, denominada contribuição filantrópica.

§ 1º - O valor da contribuição filantrópica constará em todos os documentos inerentes ao plano, inclusive nos de cobrança de contribuições.

§ 2º- O participante, na proposta de inscrição, autoriza a CAPEMI a efetuar o recolhimento da contribuição filantrópica, permitido seu cancelamento a qualquer tempo.

§ 3º- O participante, a qualquer tempo, poderá deixar de efetuar o pagamento da contribuição filantrópica, sem perda de quaisquer direitos relativos a este plano.

§ 4º- O percentual definido no caput deste artigo não reverterá em benefício do participante.(Regulamento do Plano Idade Certa, Processo SUSEP nº 001-000569/88)”

Se disse, durante os debates, que não podia se acolhida a exclusão por três razões: (i) foi anexado somente o contrato de um plano; (ii) sendo opcional o recolhimento, não haveria como quantificá-lo, ainda que houvesse sido anexada aos autos a comprovação da possibilidade de cobrança de tais taxas em todos os planos oferecidos; (iii) na base de cálculo utilizada pelo atuante constam todos os ingressos de recursos, incluindo eventuais ingressos para assistência social, mas também os desembolsos sob o mesmo título, uma vez que partiu-se dos superávits, e assim, o resultado engloba o saldo das operações realizadas pela interessada, incluindo ingressos e desembolsos a título de assistência social.

Contudo, a Recorrente é entidade aberta sem fins lucrativos autorizada a essa organização jurídica ao abrigo do § 1º do art. 77 da Lei Complementar nº 109, de 2001, que dispõe:

*Art. 77 (...)*

*§ 1º No caso das entidades abertas sem fins lucrativos já autorizadas a funcionar, é permitida a manutenção de sua organização jurídica como sociedade civil, sendo-lhes vedado participar, direta ou indiretamente, de pessoas jurídicas, exceto quando tiverem participação acionária: (...)*

Os parágrafos 6º e 7º do mesmo artigo dispõem:

*§ 6º As entidades abertas sem fins lucrativos que, na data de publicação desta Lei Complementar, já vinham mantendo programas de assistência filantrópica, prévia e expressamente autorizados, **poderão, para efeito de cobrança, adicionar às contribuições de seus planos de benefícios valor destinado àqueles programas, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador.***

*§ 7º A aplicabilidade do disposto no parágrafo anterior fica sujeita, sob pena de cancelamento da autorização previamente concedida, à prestação anual de contas dos programas filantrópicos e à aprovação pelo órgão competente.*

Como se vê a própria Lei Complementar deixa expresso que esses valores não compõem as receitas destinadas aos programas de previdência, tendo destinação específica aos programas de assistência filantrópica.

Por isso, o fato de ter sido anexado somente o contrato de um plano é irrelevante, porque a autorização para cobrança do adicional decorre da lei (art. 77, § 6º da Lei Complementar nº 109/2001).

A alegação de impossibilidade de quantificação, por ser opcional o recolhimento é irrelevante, porque se os valores foram contabilizados como ingressos é porque a cobrança está sendo feita.

O fato de a base de cálculo utilizada pelo autuante ter partido do superávit não invalida a exclusão, uma vez que a autoridade fiscal adicionou ao superávit os valores dos donativos.

Ou seja, uma vez que o adicional filantrópico de 13,3% não pertence à entidade de previdência, que apenas está autorizada a cobrá-lo e destiná-lo aos programas sociais, o respectivo valor não poderia impactar a base de cálculo. Isso poderia ser feito de duas formas:

- a) Não computar o adicional como receita e não deduzir os donativos como despesa;
- b) Computar o adicional como receita e deduzir os donativos como despesa.

O autante, contudo, partiu do superávit apurado na forma “b” supra, mas adicionou o valor das despesas com donativos, implicando tributação de receita que não é da entidade.

#### IV - Consideração finais

Encerro as longas considerações que tomei por empréstimo e retomo a matéria para dizer que, **quanto à natureza jurídica**, não vejo distinção entre "resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas" e "resultado positivo ou superavit obtido pelas instituições sem fins lucrativos".

Se em relação às Cooperativas o CARF editou a Súmula *CARF nº 83* dispondo que "*o resultado positivo obtido pelas sociedades cooperativas nas operações realizadas com seus cooperados não integra a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mesmo antes da vigência do art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004,*" não encontro razões jurídicas deixar de acolher os fundamentos que resultaram na edição da mencionada súmula para sustentar a exigência de CSLL em relação à situação caracterizada pela mesma natureza jurídica.

No presente processo não se trata de imunidade e tampouco de isenção, mas sim de situação caracterizada pela não incidência.

Quando o artigo 195, I, c, da Constituição outorga competência à União instituir contribuição social sobre o lucro e a Lei nº 7.689, de 1988, instituiu a contribuição social sobre o lucro, há que se entender por lucro o real significado que este possui no direito privado, isto é, resultado positivo da atividade econômica para ser partilhado entre os sócios, não podendo ser confundido com superávit das entidades de previdência privada, sem fins lucrativos, sob pena de violar, no mínimo, o disposto no artigo 110 do CTN.

ISTO POSTO, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Moisés Giacomelli Nunes da Silva

## Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Cortez

Por se tratar de matéria que foi longamente debatida no extinto Conselho de Contribuintes, e para a qual a jurisprudência se encontra pacificada, sinto-me no dever de apresentar a presente declaração de voto, e deixar registradas minhas razões para não acompanhar o ilustre Relator.

Destaco, inicialmente, que a exigência se ampara na equiparação de lucro a superávit, o que entendo descabido, tendo em vista a rigidez com que se devem interpretar os conceitos do direito privado utilizados na Constituição para definir competência, por força do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Aliás, como se manifestou verbalmente o Conselheiro Pelá ao proferir seu voto, há uma contradição no voto do Relator, quando justifica a incidência da contribuição afirmando que “resultado do exercício” é gênero, do qual “lucro” e “superávit” são espécies. Ao assim argumentar, o Relator está afirmando que “lucro” é conceito distinto de “superávit” e, por consequência, tendo em conta o mencionado art. 110 do CTN, insuscetíveis de equiparação.

Peço vênia para reproduzir excertos de voto que proferi como integrante da antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdão 101-94017, de 06/11/2002):

*“ O ponto fulcral da questão refere-se à incidência ou não da contribuição social sobre o lucro sobre as entidades fechadas de previdência privada, ou seja, o superávit apurado por essas entidades pode ser tratado como lucro que é a base de incidência da contribuição social?*

(...)

*É preciso que a situação hipotética, traçada pela lei que marca o exercício pela pessoa política da competência tributária, se realize de fato.*

*Vale dizer, o fato que se pretende eleger como nascedouro da obrigação tributária há que estar previsto na hipótese legal de incidência.*

(...)

*Usando da competência constitucionalmente outorgada, a Lei n.º 7.689/99, assim dispôs:*

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

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

*§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:*

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

*(...)*

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

*(--)"*

*Vê-se que o elemento material do fato gerador eleito pela regra matriz de incidência é o lucro. A medida legal de grandeza (base de cálculo da incidência) foi definida pela lei como sendo o valor do resultado do exercício, apurado com observância da legislação comercial.*

*Se a Lei não deu definição própria para a palavra lucro, é lícito concluir que o termo foi tomado na sua acepção clássica no âmbito comercial. Lucro é assim definido pelo Dicionário Aurélio:*

*Lucro [Do lat. lucrū, por via erudita.] S. m. 1. Ganho, vantagem ou benefício que se obtém de alguma coisa, ou com uma atividade qualquer: lucros da terra; lucros intelectuais e morais; Sabe viver: obtém lucros enormes em tudo quanto faz. 2. P. ext. Vantagem, proveito, interesse, ganho, utilidade. 3. Econ. Rendimento do capital investido em atividade produtiva. 4. Cont. Diferença entre as receitas e as despesas de uma empresa. Lucro bruto. Econ. 1. Diferença entre a receita de vendas de uma empresa e o custo de seu processo de fabricação ou prestação de serviços. Lucro cessante. Jur. 1. Lucro que razoavelmente se deixou de auferir. [Cf. dano emergente.] Lucro líquido. Econ. 1. Diferença entre a receita de vendas de uma empresa e suas despesas totais. Lucro não-operacional. Econ. 1. Aquele derivado de atividades da empresa fora de seu ramo. Lucro operacional. Econ. 1. Aquele derivado das operações da empresa em seu ramo normal de atividade.*

*A consideração do lucro como o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, constante da letra "c" do § 1º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, só faz confirmar esta interpretação.*

*(...)*

*O fisco não descaracterizou a entidade como sem fins lucrativos, única hipótese em que se poderia admitir o ajuste na diferença entre a receita e despesa (superávit), inclusive a correção monetária do balanço, quando obrigatória, para encontrar seu equivalente a resultado comercial (lucro).*

*Em casos análogos, onde se discutia a incidência da contribuição social sobre o resultado do ato cooperativo, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, marca assim sua posição:*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF  
- Primeira Turma /*

*ACÓRDÃO CSRF/01-03.277 em 20.03.2001:*

*"COOPERATIVA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL 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 da sua base de cálculo."*

*Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF  
- Primeira Turma /*

*ACÓRDÃO CSRF/01-02.892 em 14.03.2000:*

*"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. SOCIEDADES COOPERATIVAS. SOBRAS LÍQUIDAS. FALTA DE DISTINÇÃO ENTRE ATOS COOPERADOS E NÃO COOPERADOS - As sobras líquidas nas operações realizadas entre as sociedades cooperativas e seus associados não integram a base de cálculo da contribuição social e, se o lançamento não identificou a realização de atos não cooperados, impossível prestigiar o lançamento inaugural."/)*

*Então, qual seria o sentido da Medida Provisória nº 16/2002, convertida na Lei nº 10.426/02, publicada no DOU de 24.04.2002, que assim dispõe:*

*"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."*

*Óbvio que este dispositivo só poderia isentar quem era tributado, sob pena de se verificar aquilo que escreveu o Professor Roque Antonio Carrazza<sup>18</sup>:*

*"(...) não há como nem por que isentar uma situação de não incidência. Vênia concessa,*

*tomando por empréstimo a sabedoria popular, é o mesmo que "chover no molhado".*

*Ora, 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.*

*(...)*

*Resta analisar o pilar utilizado pelo fisco para sustentar a exigência;*

*O Parecer Normativo COSIT nº 1/93 permite-nos traçar o seguinte histórico:*

*Até a data da publicação da Lei nº 8.212/91, em 25/07/91, vigia a Lei nº 8.114, de 12/12/90, que, em seu artigo 11, fixava, verbis:*

*"Art. 11. A partir do exercício financeiro de 1991, as instituições referidas no artigo 10 do Decreto-lei nº 2.426, de 07 de abril de 1988, pagarão a contribuição prevista no artigo 3º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, à alíquota de quinze por cento."*

*O referido art. 1º, caput, do Decreto-lei nº 2.426/88, por seu turno, dispunha:*

*"Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, períodobase de 1988, o adicional de que trata o art. 25. da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, será de quinze por cento para os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de créditos imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários e empresas de arrendamento mercantil."*

*Confrontando-se o elenco de instituições acima transcrito com a relação que consta do § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, constata-se que nesta foram incluídas, além das cooperativas de crédito, as empresas de seguros privados e de capitalização, os agentes autônomos de seguros privados e as entidades de previdência privada abertas e fechadas, estas então sujeitas à fiscalização da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).*

*Com o advento da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, as mencionadas instituições, por força do art. 11, caput e parágrafo único, e observado o disposto no art. 13, quanto à produção de seus efeitos, tiveram a alíquota da CSLL majorada para 23% (vinte e três por cento) sobre a respectiva base de cálculo, ficando excluídas, no entanto, do pagamento da contribuição social sobre o faturamento (COFINS), instituída pelo art. 1º da mesma Lei Complementar.*

*Esta alíquota sofreu as seguintes alterações:*

*b) elevada para 30% pelo art. 72, III, do ADCT na redação da EC de revisão nº 1/94, para os anos de 94 e 95 e, pela EC nº 10/96, para o ano de 1996.*

*c) reduzida para 18% pelo art. 2º da Lei nº 9.316/96, a partir de 1º/01/97.*

*d) reduzida para oito por cento, a partir de 01/99, pelo art. 7º da MP nº 1.807/99, sucessivamente reeditada, vigorando atualmente MP nº 2.158-35/2001, sendo devido, também, o adicional de 4%, relativamente aos fatos geradores ocorridos de 10 de maio de 1999 a 31 de janeiro de 2000 e de 1%, a partir de 1º de fevereiro de 2000.*

*Tendo em vista o princípio da universalidade previsto no art. 195 da Constituição Federal, onde prevê que todos devem contribuir para o financiamento da seguridade social, as alterações de alíquotas da CSLL ultimadas pelas leis antes citadas e mesmo pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e pelas Emendas Constitucionais nº 10/96 e 17/97 somente se aplicam às entidades, por elas referidas, que já se encontravam na condição de contribuintes da CSLL.”*

A situação sob análise é idêntica: o fisco exige contribuição social sobre o lucro líquido de entidade sem fins lucrativos sem apontar um só fato que a descaracterize como tal (sem fins lucrativos), mas apenas servindo-se de interpretação que alarga o conceito de lucro, para nele incluir qualquer resultado positivo, desconsiderando o fato de ter sido aplicado integralmente na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais.

Este CARF, como órgão encarregado de revisar o ato de lançamento para avaliar sua legalidade, não pode ratificar essa interpretação, que afronta o art. 110 do Código Tributário Nacional.

Dou provimento ao recurso.

Paulo Roberto Cortez