



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

Processo n° 19740.720010/2010-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.972 – 1ª Turma
Sessão de 05 de julho de 2017
Matéria CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CAPEMISA - INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

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

A inclusão das "entidades de previdência privada abertas e fechadas" como contribuintes da CSLL está expressa não só na Lei 8.212/1991, mas também na própria Constituição. 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. Uma vez afastados os fundamentos que motivaram o cancelamento da exigência na fase processual anterior, os autos devem retornar ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Marcos Aurélio Pereira Valadão não votaram quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pelos conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto em sessão anterior. Julgamento iniciado na reunião de 05/2017 e concluído em 05/07/2017 no período da tarde.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Relatora

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, José Eduardo Dornelas Souza, Carlos Alberto Freitas Barreto, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de processo originado por Auto de Infração de CSLL, quanto aos 4 trimestres de 2007 e primeiro trimestre e mês de abril de 2008, calculado quanto ao "*superávit resultante das receitas e despesas (...) ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL*" (trecho do TVF - fls. 659). O auditor fiscal imputou multa de 75%. (Auto de Infração às fls. 639/642, TVF às fls. 643/663)

Após a apresentação de Impugnação Administrativa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro o lançamento, conforme acórdão do qual se extrai trecho de ementa:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

PEDIDO DE PERÍCIA. Apesar de ser facultado o direito de solicitar a realização de diligência e/ou perícia, cabe a 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. (...)

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais deu provimento ao recurso voluntário, com a minha participação:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Exercício: 2007, 2008

CSLL. ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA SEM FINS LUCRATIVOS.

A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente, fenômeno que não ocorre no presente feito, uma vez que a recorrente superávit.

Em 21/02/2014 (sexta-feira), a Procuradoria foi intimada do acórdão, interpondo recurso especial em 11/03/2014 (terça-feira). Neste recurso, alega divergência na interpretação da lei tributária, apontando como paradigma o **acórdão nº 1803-01.167** (processo nº 19740.000094/2008-47), no qual se decidiu "*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*" e acórdão nº **1402-001.476** (processo nº 19740.000056/2008-94), no mesmo sentido do anterior.

O recurso especial da Procuradoria foi admitido, conforme decisão da Presidente da 3ª Câmara da Primeira Seção deste Conselho (Conselheira Adriana Gomes Rêgo) (fls. 901).

A contribuinte apresentou contrarrazões em 06/11/2014, pleiteando seja negado provimento ao recurso especial. Alega, ainda, que a divergência jurisprudencial estaria superada, diante de julgamento por esta Turma da CSRF (acórdão nº 9101-001.978) e que na eventualidade de ser acolhido o recurso, os autos devem ser analisados outras alegações a respeito: da exclusão da base de cálculo do adicional filantrópico e da exclusão de juros sobre a multa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa, Relatora

O recurso da Procuradoria é tempestivo, razão pela qual passo à análise da preliminar da Recorrida de inadmissibilidade do recurso diante do julgamento desta Turma manifestado no acórdão nº 9101-001.978, que teria superado a divergência apontada em razões de recurso especial.

O atual Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015) impede o conhecimento de recurso especial caso na data da interposição deste recurso o acórdão paradigma tenha sido reformado na matéria que aproveitar ao recorrente, *verbis*:

Art. 67 (...) § 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

O Regimento Interno anterior (Portaria MF 256/2009) prescrevia a esse respeito:

Art. 67 (...)

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

Aplicando-se o RICARF anterior, vigente ao tempo em que interposto o recurso especial ora em análise (11/03/2014), deveria se negar seguimento ao recurso especial fundado em paradigmas com entendimento "superado" pela CSRF.

A dificuldade é definir de forma incontestada qual seria o entendimento da CSRF, para aplicação do dispositivo e, assim, negativa de seguimento ao recurso especial.

Com efeito, como mencionado pela Recorrida, esta Turma da CSRF julgou o processo nº 19740.720171/2009-60, envolvendo exatamente a mesma parte do presente processo, proferindo o acórdão 9101-001.978 em sessão de julgamento realizada em 19/08/2014:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
Ano-calendário: 2005, 2006
CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS
LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de
lucro no período correspondente. Tendo em vista que as
sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro,
não podem se sujeitar à incidência da da CSLL.
Recurso Especial do Procurador negado. (Por maioria de votos)*

Esta decisão confirmou o acórdão recorrido em citado processo administrativo (acórdão nº 1202-000.904), que havia dado provimento ao recurso voluntário da entidade.

Ocorre que esta decisão não é hábil para a aplicação do artigo 67, §10, do antigo RICARF (Portaria MF 256/2009) eis que proferida depois da interposição do recurso especial (lembrando que este recurso foi interposto em 11/03/2014).

As decisões anteriores ao citado acórdão (por ex. acórdãos CSRF/01-06.016 e CSRF/01-06.013 mencionados no voto vencedor lavrado no acórdão 9101-001.978) não tratavam de entidade aberta de previdência privada, estatutariamente definida como não lucrativa. Assim, não há como se vislumbrar - de forma inconteste - que o entendimento manifestado em acórdãos paradigmas estivesse superado.

Por tais razões, **conheço do recurso especial da Procuradoria.**

Antes de adentrar o mérito, entendo pertinente destacar trechos de Parecer de Auditores Independentes (fls. 373), que trata da estrutura da Capemi - Caixa de Pecúlios, Pensões e Montepios ("Capemi") e da Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A:

Capemi - Caixa de Pecúlios, Pensões e Montepios – Beneficente, Entidade Aberta de Previdência Complementar constituída sob a forma de sociedade civil sem fins lucrativos, tinha como objetivo a previdência complementar e a assistência social operada pelas instituições Lar Fabiano de Cristo, Cavadi - Casa do Velho Assistencial e Divulgadora e outras conveniadas, mantendo programas de promoção social dirigidos ao amparo à infância, ao idoso e às famílias carentes. Em 30 de abril de 2008 transferiu sua carteira de planos de previdência complementar para a Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A.

Posteriormente, em 19 de novembro de 2008, a SUSEP editou Portaria de nº 3.100 que homologou, na íntegra, as deliberações tomadas pelos Associados Efetivos da Capemi - Caixa de Pecúlios, Pensões e Montepios - Beneficente na Assembléia Geral Extraordinária realizada em 18 de dezembro de 2007, aprovando a alteração da denominação social para Capemi - Instituto de Ação Social, a mudança do Objeto Social e o cancelamento da autorização para operar com planos de previdência complementar aberta.

Após a reorganização societária, a Capemi - Caixa de Pecúlios, Pensões e Montepios - Beneficente alterou sua denominação para Capemi - Instituto de Ação Social, conforme registro no RCPJ, tendo finalidades filantrópicas, culturais e educativas, sendo controladora de grupo de empresas em que se incluem as seguradoras Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A, Conapp - Companhia Nacional de Seguros S/A e Salutar Saúde Seguradora S/A, permanecendo como mantenedora do Lar Fabiano de Cristo, principal operador dos programas de promoção social que beneficiam milhares de pessoas das camadas mais carentes da população, em todo o país.

Consta nos autos, ainda, Estatuto Social da Capemi, datado de 1979 (fls. 11/29), no qual são descritas como finalidades da entidade (artigo 2º do Estatuto):

Art. 2º - A CAPEMI tem por finalidade:

- a) beneficência e previdência entre participantes de seus planos de benefício;*
- b) filantropia no amparo à infância e à velhice desvalida;*
- c) incentivo à cultura e à educação.*

O mesmo Estatuto Social prevê em seu artigo 3º a intenção de manutenção de entidade como beneficente, *verbis*:

Art. 3º - No que depender de suas decisões, a administração da CAPEMI procurará manter sua condição de entidade beneficente, sem fins lucrativos, de utilidade pública e finalidade filantrópica.

Os sócios efetivos da CAPEMI celebraram Acordo, em 23/02/2006 (fls. 489/503), que tratava da reorganização societária "*com vistas a (i) manter a CAPEMI exclusivamente como associação beneficente, sem fins lucrativos, sob a denominação de Capemi - Instituto de Beneficência e Ação Social, tendo por objeto a filantropia no amparo à infância e à velhice desvalida e o incentivo à cultura e à educação, deixando, portanto, de ser entidade aberta de previdência complementar; e (ii) promover a constituição da CAPEMISA, a ser controlada pela CAPEMI, que lhe transferirá integralmente a CARTEIRA*".

Neste acordo de sócios foi deliberado que:

3.1. A CAPEMISA será constituída, sob a denominação de Capemisa - Capemi Seguradora S.A., com capital de R\$ 32.920.000,00 (trinta e dois milhões novecentos e vinte mil reais), atendido o disposto no art. 9º da Resolução CNSP nº 73, de 2002, representado por 32.920.000 (trinta e dois milhões novecentos e vinte mil) de ações ordinárias sem valor nominal cujo preço unitário de subscrição será de R\$ 1,00 (um real). (...)

3.3 (...) a integralização das ações de emissão da CAPEMISA se fará, no ato da subscrição, da seguinte forma:

(i) a CAPEMI integralizará as 32.800.0000 ações por ela subscritas, parte em dinheiro, no valor de R\$ 16.418.977,00 (dezesseis milhões quatrocentos e dezoito mil novecentos e setenta e sete reais) e o restante, no valor de R\$ 16.381.023 (dezesseis milhões trezentos e oitenta e um mil, e vinte e três reais), mediante a versão de bens.

(ii) a ASSOCIAÇÃO CLUBE SALUTAR integralizará em dinheiro as ações por ela subscritas.

Assim, a situação jurídica da CAPEMI se modifica com alteração no Estatuto em 18/12/2007, registrada em março de 2008 (fls. 30/47).

Finalmente, na Ata de Reunião Extraordinária do Conselho Deliberativo realizada em 27/11/2008, consta reprodução da Portaria da SUSEP nº 3100/08, que então homologa as deliberações da Capemi na AGE de 18/12/2007, quais sejam: (i) alteração da denominação social; (ii) mudança do objeto social. Ademais, cancela a autorização À CAPEMI para operar planos de previdência complementar aberta. Diante disso, a entidade ratifica as decisões da AGE de 18/12/2007 (fls. 441). A íntegra da Portaria nº 3100/2008 consta às fls. 530 dos autos.

Sobreleva considerar, ainda, que de acordo com o "*acordo entre os sócios efetivos da Capemi*" a Capemisa seria constituída da forma seguinte:

A CAPEMI subscreverá 32.800.000 (trinta e dois milhões e oitocentas mil ações ordinárias e a ASSOCIAÇÃO CLUBE SALUTAR 120.000 (cento e vinte mil) ações ordinárias.

O presente processo administrativo trata de fatos

nos anos de 2007 e início de 2008.

Como acima mencionado, em 2007, a CAPEMI dedicava-se à "*a) beneficência e previdência entre participantes de seus planos de benefício; b) filantropia no amparo à infância e à velhice desvalida; e c) incentivo à cultura e à educação*", como descreve seu Estatuto (de 1979). Este mesmo Estatuto previa a ausência de finalidade lucrativa.

Depois da alteração societária mencionada (2008), a entidade passa a ser sócia da CAPEMISA, permanecendo a contribuinte ora Recorrida apenas em atividades assistenciais.

Este breve resumo de atividades da Recorrida apenas confirma o que o fato incontroverso nos autos de que a CAPEMI - ao tempo dos fatos em discussão nestes autos - auferia superávit.

A Previdência Privada foi tratada pela Constituição Federal, definindo-se que seu regramento seria determinado por lei complementar:

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

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 109/2001 dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, tratando de distinguir entre entidades abertas e fechadas, conforme artigo 4º:

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Esta Lei Complementar definiu, ainda, que as entidades fechadas, por ela definidas, serão organizadas como fundações ou sociedades civis, sem fins lucrativos:

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

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

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

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

§ 2o As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:

I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;

II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7o desta Lei Complementar.

§ 3o Os responsáveis pela gestão dos recursos de que trata o inciso I do parágrafo anterior deverão manter segregados e totalmente isolados o seu patrimônio dos patrimônios do instituidor e da entidade fechada.

§ 4o Na regulamentação de que trata o caput, o órgão regulador e fiscalizador estabelecerá o tempo mínimo de existência do instituidor e o seu número mínimo de associados.

Ademais, previu que entidades abertas seriam constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas:

Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.

Parágrafo único. As sociedades seguradoras autorizadas a operar exclusivamente no ramo vida poderão ser autorizadas a operar os planos de benefícios a que se refere o caput, a elas se aplicando as disposições desta Lei Complementar.

A mesma lei complementar definiu que as entidades abertas sem fins lucrativos, autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei nº 6.435/1977, deveriam se adaptar à nova Lei Complementar no prazo de 2 anos:

Art. 77. As entidades abertas sem fins lucrativos e as sociedades seguradoras autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei

no 6.435, de 15 de julho de 1977, terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto nesta Lei Complementar.

§ 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:

I - minoritária, em sociedades anônimas de capital aberto, na forma regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional, para aplicação de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões;

II - em sociedade seguradora e/ou de capitalização.

§ 2o É vedado à sociedade seguradora e/ou de capitalização referida no inciso II do parágrafo anterior participar majoritariamente de pessoas jurídicas, ressalvadas as empresas de suporte ao seu funcionamento e as sociedades anônimas de capital aberto, nas condições previstas no inciso I do parágrafo anterior.

§ 3o A entidade aberta sem fins lucrativos e a sociedade seguradora e/ou de capitalização por ela controlada devem adaptar-se às condições estabelecidas nos §§ 1o e 2o, no mesmo prazo previsto no caput deste artigo.

§ 4o As reservas técnicas de planos já operados por entidades abertas de previdência privada sem fins lucrativos, anteriormente à data de publicação da Lei no 6.435, de 15 de julho de 1977, poderão permanecer garantidas por ativos de propriedade da entidade, existentes à época, dentro de programa gradual de ajuste às normas estabelecidas pelo órgão regulador sobre a matéria, a ser submetido pela entidade ao órgão fiscalizador no prazo máximo de doze meses a contar da data de publicação desta Lei Complementar.

§ 5o O prazo máximo para o término para o programa gradual de ajuste a que se refere o parágrafo anterior não poderá superar cento e vinte meses, contados da data de aprovação do respectivo programa pelo órgão fiscalizador.

§ 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.

§ 8º O descumprimento de qualquer das obrigações contidas neste artigo sujeita os administradores das entidades abertas sem fins lucrativos e das sociedades seguradora e/ou de capitalização por elas controladas ao Regime Disciplinar previsto nesta Lei Complementar, sem prejuízo da responsabilidade civil por danos ou prejuízos causados, por ação ou omissão, à entidade.

O prazo para tal adaptação esgotou-se em 28/05/2003, mas apenas anos depois houve a alteração da forma jurídica da Recorrida, como acima citado. De toda sorte, a alteração da sua estrutura (anos depois) foi legitimada pela SUSEP.

O regramento anterior de entidades de previdência privada, abertas ou fechadas, estava definido pela Lei nº 6.435/1977, da qual se destaca:

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

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

a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras; (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos. (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983) (Vide Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

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

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

I - sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

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

A Lei nº 6.435/1977, portanto, autorizava 3 (três) configurações de entidade de previdência privada: **(a)** fechada sem fins lucrativos (pois o §1º vedava que estas tivessem finalidade lucrativa); **(b)** aberta com fins lucrativos; e **(c)** aberta sem fins lucrativos.

Por força das Leis 6.435/1977 e da própria LC 109/2001, as entidades fechadas de previdência privada, portanto, encerram exercícios com superávit ou déficit, mas não podem auferir lucro.

Quanto às entidades abertas de previdência privada, desde a Lei Complementar nº 109/2001, foi autorizado que fossem lucrativas, adotando a forma de sociedade anônima. Ocorre que a contribuinte foi criada anteriormente à Lei Complementar nº 109/2001, permanecendo com a estrutura de entidade aberta de previdência social (e com outros objetivos filantrópicos) e sem finalidade lucrativa desde 1979 ao menos, assim permanecendo no período dos fatos em discussão nestes autos (2007 e parte do ano de 2008, que foi autuado).

Não obstante fosse entidade sem fins lucrativos, como consta do próprio Termo de Verificação Fiscal, foi lavrada autuação fiscal para exigência de CSLL, por entender a autoridade autuante - como também a Turma Ordinária *a quo* - que a existência de superávit pode acarretar a cobrança desta contribuição.

O julgamento do recurso especial, portanto, depende da definição do que seja lucro tributável, na forma da competência delineada pelo artigo 195, da Constituição Federal, que dispõe:

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, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Pois bem.

A Lei nº 7.689/1988 estabeleceu a incidência da CSLL, dispondo seu artigos 1º que esta incidirá sobre o lucro das pessoas jurídicas:

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

O artigo 2º, da mesma Lei, define a base de cálculo da contribuição, isto é, o "*valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda*":

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;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela: (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

§ 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

O próprio artigo 2º, §1º, alínea "c" supra colacionada explicita que o "resultado do período-base" será "apurado com observância da legislação comercial".

Ora, a Lei n 6.404/1976 (Lei das S.As.), em conformidade com a determinação do artigo 2º da Lei nº 7.689/1988, trata do valor do resultado do exercício, como se observa de seu artigo 187:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2º O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação (artigo 182, § 3º), somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

A Lei nº 6.404/1976 menciona, ainda, que "*pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo (...)*" e, nesse sentido, trata do lucro em diversas oportunidades. De fato, a análise da Lei nº 6.404/1976 demonstra a enormidade de dispositivos a respeito do lucro e sua destinação.

A título de exemplo, vale menção ao artigo 152, §1º e 202, que tratam da distribuição de lucros na forma de dividendos aos acionistas:

Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º *Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.*

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

Sobreleva considerar, ainda, o que prevê o artigo 202, §4º a §6º, que explicita a vinculação entre o conceito de lucro e a distribuição deste ao acionista. Tanto assim que, nas hipóteses tratadas pelos citados parágrafos o valor dos lucros é distribuído como dividendos assim que a situação financeira da empresa permite (54º) ou tão logo se verifique que não tenha sido destinado às finalidades previstas nos artigos 193 a 197 (§6º):

Art. 202. (...)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembléia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembléia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos

por prejuízos em exercícios subseqüentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

Todos estes dispositivos revelam que a finalidade lucrativa - típica de S.A. e requisito para exigência de CSLL - está relacionada à distribuição destes lucros aos acionistas.

O conceito de lucro, portanto, estava firmado no ordenamento jurídico quando empregado na legislação tributária, sendo vedada sua alteração, nos termos dos artigos 110, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 110. 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.

Não é por acaso que a Constituição e Lei nº 7.689/88 empregaram os termos "lucro" e "resultado do exercício", ambos tratados pela Lei nº 6.404/1976, que - como acima referido - rege as companhias lucrativas.

Pondero que a Receita Federal do Brasil editou Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/1990, no qual consta:

"O Coordenador do Sistema de Tributação (...), tendo em vista as normas de incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988,

Declara, em caráter normativa, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos"

Além disso, a Instrução Normativa SRF nº 588/05, previa em seu artigo 17, em redação vigente ao tempo dos fatos discutidos nestes autos:

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.

Em 03/01/2013, este artigo foi alterado pela Instrução Normativa RFB nº 1.315, alterando-se o caput e inserindo-se o parágrafo único, ambos a seguir reproduzidos:

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.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se às entidades abertas sem fins lucrativos em relação ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica.

A alteração no dispositivo da Instrução Normativa, portanto, apenas restringiu a "isenção" quanto à CSLL das entidades abertas de previdência privada, fazendo-o cerca de 5 (cinco) anos depois dos fatos em discussão no presente processo administrativo (2007 e 2008).

Até 2013, a IN SRF tratava da isenção das entidades de previdência privada (sem definir qual espécie) ao IRPJ e CSLL. A omissão na qualificação da espécie de entidade (lembrando que a Lei original autorizava que estas entidades fossem abertas sem fins lucrativos) não permite se interprete restritivamente a citada hipótese de não incidência, equivocadamente identificada como "isenção" pela citada IN SRF.

Há dispositivos constitucionais e legais que merecem ser analisados no presente voto, por fundamentarem outros acórdãos para manutenção da cobrança da CSLL. Primeiramente, menciona-se o teor do artigo 1º, da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, que inseriu o artigo 72 no ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias):

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 § 9.º do art. 165 da Constituição.

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência: (...)

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;

O artigo 22, §1º, da Lei nº 8.212/1991, foi mencionado pela Emenda Constitucional de Revisão 1/1994. O citado artigo 22 e seu parágrafo 1º tem a seguinte dicção:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços,

destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

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

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

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

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001). (redação vigente em 2007 e 2008)

Portanto, por força do artigo 22, §1º, acima reproduzido, as entidades de previdência privada fechada - como a Recorrida - estão submetidas à exigência de contribuição adicional, à alíquota de 2,5%, calculada sobre a folha de salários (incisos I e II) e remunerações pagas aos contribuintes individuais (inciso III). As hipóteses tratadas pelo artigo 22, §1º, assim, estão relacionadas à competência outorgada pelo artigo 195, I, a, da Constituição Federal.

Diante disso, o artigo 22, §1º não altera de forma alguma a hipótese de incidência da CSLL, fundada no artigo 195, I, alínea c, da Constituição Federal e na Lei nº 7.689/1988.

Acrescento que o artigo 23, da Lei nº 8.212/1991 - embora não expressamente mencionado pela ECR nº 1/94 - é referido pelo artigo 22, §1º. O artigo 23, da Lei nº 8.212/1991, trata de contribuições sobre faturamento e o lucro, destinadas à Seguridade Social, à alíquota de 15% no caso de entidades mencionadas pelo artigo 22, §1º, acima reproduzido:

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:

I - 2% (dois por cento) sobre sua receita bruta, estabelecida segundo o disposto no § 1º do art. 1º do Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, com a redação dada pelo art. 22, do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, e alterações posteriores; 9

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. 10

§ 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). 11

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25.

A citada contribuição, entretanto, não se confunde com a CSLL, nem tampouco poderia alterar a base de cálculo fixada pela Lei nº 7.689/1991 e decorrente da competência outorgada pelo artigo 195, I, c, da Constituição Federal.

Finalmente, trato do artigo 15, da Lei nº 8.212/1991:

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;

Ao conceituar a empresa, o artigo 15 define o sujeito passivo da obrigação tributária, mas não altera a materialidade da incidência, como acima referida.

Lembro que a regra-matriz de incidência tributária tem os seguintes elementos, nas lições do Professor Paulo de Barros Carvalho:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. (...) Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjunta um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. (...)

Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a consequência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando ocorrer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Federal 10% do valor do produto industrializado). (...) Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descritor (hipótese) quando no prescriptor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos, ou dados indicativos. Na hipótese (descritor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescriptor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária (...) (Curso de Direito Tributário, 23ª edição, São Paulo, Saraiva, 2011, p. 298 e 299)

A materialidade da CSLL é autorizada pela Constituição Federal e confirmada pela Lei nº 7.689/1988 (auferir lucro)

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

Esta materialidade não foi alterada pela Lei nº 8.212/1991, reputando-se a não incidência desta específica contribuição na hipótese de entidade que - por sua natureza - não tenha finalidade lucrativa.

Pondero, ainda, que é inconteste nos autos que a contribuinte é entidade sem fins lucrativos, constando do próprio Termo de Verificação Fiscal esta informação.

A interpretação do artigo 15, da Lei nº 8.212/1991, que se conforma à prescrição do artigo 1º, da Lei nº 7.689/1988, é de que as entidades sem fins lucrativos que são sujeito passivo de contribuição à seguridade social são aquelas empregadoras, isto é, que tem estão obrigadas - constitucional e legalmente - ao pagamento de contribuições cuja materialidade não tem qualquer relação com o lucro. Pretender-se atribuir ao artigo 15, da Lei nº 8.212/1991 interpretação que acarreta a modificação da materialidade da CSLL significaria negar vigência à Lei nº 7.689/1988.

Diante de tais razões, entendo que a atividade da contribuinte, por não ter finalidade lucrativa, está fora do campo de incidência da CSLL - definido por sua materialidade, constitucionalmente autorizada e devidamente identificada na Lei nº 7.689/1988.

Por fim, ressalto que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral sobre o tema não incidência de CSLL quanto às entidades fechadas de previdência privada:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO.
ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.*

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

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

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

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

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

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

objeto da referida medida provisória. 6. Repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A do Código de Processo Civil. (STF, Recurso Extraordinário nº 612686, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 14/03/2014).

Anteriormente, o Supremo Tribunal Federal havia rejeitado o recurso da contribuinte naquele processo (RE 612.686). No entanto, a Corte Suprema reformou o acórdão anterior, para entender presente a repercussão geral. Não obstante isso, ainda pende de julgamento o mérito deste recurso extraordinário.

Em que pese no julgamento supra (RE 612.686) se mencionem as entidades de previdência privada fechada, o racional pode ser aplicado à contribuinte que manteve estrutura de entidade **aberta** mas sem finalidade lucrativa, como autorizado pela antiga Lei nº 6.435/1977.

Esta Turma da CSRF decidiu a respeito das entidades FECHADAS de previdência complementar privada:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: CSLL - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - INCIDÊNCIA

O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 10 da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Precedentes da CSRF.

Recurso Especial do Procurador improvido.

Destaco, ainda, precedente desta Turma da CSRF ao julgar o processo nº 19740.720171/2009-60, envolvendo exatamente a mesma parte do presente processo:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS. A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro,

Processo nº 19740.720010/2010-18
Acórdão n.º **9101-002.972**

CSRF-T1
Fl. 960

não podem se sujeitar à incidência da da CSLL. (Acórdão nº 9101-001.978)

Por tais razões, voto por **conhecer e negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

Caso vencida, voto pela baixa dos autos à Turma Ordinária para julgamento dos temas - tratados em recurso voluntário - sobre os quais a Turma ainda não se pronunciou, quais sejam: (i) destinação dos ingressos supostamente destinados à filantropia (fls. 785 a 787 do recurso voluntário); (ii) exclusão de multa e juros de mora por força do artigo 100, do CTN (fls. 787 a 788 do recurso voluntário).

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênia para dela divergir quanto à não incidência da CSLL.

Registro que nesta mesma sessão de julgamento examinamos o processo nº 19740.000056/2008-94, que também trata de exigência de CSLL para a mesma contribuinte, mas referente aos anos-calendário 2003 e 2004. Naquele outro processo, o recurso era da contribuinte, e, neste caso, o recurso é da PGFN.

Como o lançamento dos presentes autos abrangeu os anos-calendário 2007 e 2008, a relatora fez inicialmente algumas considerações sobre a reorganização societária da CAPEMI, conforme alteração estatutária de 18/12/2007, registrada em março de 2008, realizada para fins de atender às disposições do atual Código Civil (Lei 10.406/2002).

A CAPEMI tinha como objetivo a previdência complementar e a assistência social. Com a reorganização societária, toda a atividade de previdência complementar foi transferida para a Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A, e a CAPEMI permaneceu apenas com as atividades assistenciais.

A relatora procura demonstrar que essa reorganização confirma que a CAPEMI não deveria se submeter à incidência da CSLL.

Penso o contrário. A CAPEMI atual é uma entidade bem diferente da CAPEMI que existia antes da referida reorganização societária.

A referência correta para a análise destes autos não é a CAPEMI atual, que se dedica apenas a atividades de assistência social, mas sim a Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A, para a qual foi transferida toda a carteira de planos de previdência complementar. E em relação à Capemisa, organizada sob a forma de sociedade anônima (sociedade empresária), não há nenhuma dúvida sobre a incidência da CSLL.

Não é difícil perceber que a presente exigência de CSLL está relacionada justamente às atividades de previdência complementar que eram exercidas pela CAPEMI antes das alterações societárias, e que foram transferidas para a Capemisa.

Portanto, a criação da Capemisa - Seguradora de Vida e Previdência S/A revela o contrário do defendido pela relatora, ou seja, revela que a CSLL era mesmo devida.

Na sequência de seu voto, a relatora desenvolve argumentação para defender a ideia de que a CAPEMI não auferia lucros e sim superávit, e que, desse modo, não deveria se submeter à incidência da CSLL.

Quanto a esse ponto, adoto os mesmos fundamentos do voto que orientou o Acórdão nº 1402-001.476, de 09/10/2013, da lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira

Pinto, pelo qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF manteve a exigência da CSLL no processo nº 19740.000056/2008-94 (já mencionado acima):

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 expreso 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 dispõem:

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.

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

- 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.

- Trecho do voto paradigma colacionado pela Recorrente:

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 auferam 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.

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

- 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, verbis:

(...)

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, 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. Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

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

(...)

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

(...)

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:

(...)

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, [...]

(...)

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:

(...)

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 nº 1/1994, 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 extrairia 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:

(...)

Mestre Canotillho, 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:

(...)

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 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 nome 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:

(...)

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:

(...)

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

(...)

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 (IRfonte 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 IRfonte 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 desprovimento do recurso extraordinário.

É o relatório. DECIDO.

Não assiste razão o recorrente.

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

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

[...]

Ex positis, nego provimento ao agravo regimental .

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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, EDJF2R Data: 16/09/2010 Página: 222) (grifo nosso)

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

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

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

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

3 DAS NORMAS APLICÁVEIS E ATOS INFRALEGAIS SOBRE O TEMA

Alega a recorrente que o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17 daria guarida a sua tese de não incidência de CSLL aos superávits apurados por entidades sem fins lucrativos.

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

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

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

Ainda a respeito da alegação de que se trataria de não incidência, impende esclarecer que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002 (conversão da Medida Provisória nº 16), concedeu isenção única e exclusivamente às entidades fechadas de previdência complementar.

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

Cumpra ainda destacar que, tratando-se de isenção, a legislação deve ser interpretada literalmente (art. 111, II, do CTN), e como não há dispositivo prevendo que as entidades abertas de previdência, ainda que sem fins lucrativos, usufruam de tal benefício, correta a exigência da contribuição sobre o lucro.

Tratar norma de isenção como atecnia legislativa parece querer afirmar-se que há leis inúteis. Ora, se o brocardo de que “lei não utiliza palavras inúteis” é considerado válido, dar guarida ao argumento da Recorrente equivaleria a concluir que a lei utilizou-se não somente de uma palavra inútil, e sim de um artigo integralmente inútil, o que não me parece razoável.

Contudo, a IN SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005 ao dispor 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 erronia 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.

[...]

A primeira observação a fazer é no sentido de que os comentários sobre a condição de "empresa" não tem o escopo de modificar a materialidade da incidência da CSLL, mas tão somente de esclarecer que a entidade, mesmo sem fins lucrativos, pode perfeitamente ser equiparada à empresa contribuinte da seguridade social, nos termos da Constituição Federal e da Lei.

Para evidenciar essa equiparação, o voto transcrito acima deu destaque aos arts. 11 e 15 da Lei nº 8.212/1991, mas o texto constitucional também merece um destaque específico:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro;

(grifos acrescentados)

Outro aspecto importante é que as Emendas Constitucionais 01/1994 e 10/1996, no que toca ao inciso III do art. 72 dos ADCT, expressamente incluíram no Fundo Social de Emergência a alíquota adicional da CSLL que incide sobre os "contribuintes a que se refere o § 1º do Art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991". Portanto, a inclusão das "entidades de previdência privada abertas e fechadas" como contribuintes da CSLL está expressa não só na Lei 8.212/1991, mas também na própria Constituição. A exclusão delas é que depende de toda uma linha de interpretação, conforme fez a eminente relatora.

Nesse sentido, destaco novamente o seguinte excerto do voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa no Acórdão 103-22.858, que também serviu de fundamento para o voto acima transcrito:

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.

O voto acima transcrito também acerta quando argumenta que os próprios ajustes legais (adições e exclusões) previstos para a composição da base de cálculo da CSLL evidenciam que a materialidade da contribuição não é o "lucro" na forma restritiva defendida pela relatora.

Aliás, o voto vencido do conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, presente no acórdão recorrido dos presentes autos, traz observações muito oportunas sobre essa inadequada interpretação restritiva da hipótese de incidência da CSLL prevista na alínea "c" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, "o lucro":

Dessa forma, incorre em equívoco quem pretenda dar ao termo "lucro" utilizado na alínea "c" do inciso I do art. 195 um sentido estrito retirado do direito privado. Os termos utilizados pelo constituinte no aludido artigo, seja lucro, faturamento, folha de salário etc., devem ser interpretados à luz da legislação tributária que venha instituir o tributo. Se assim não fosse, a COFINS, antes da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, só poderia, então, ser cobrada quando houvesse efetivo faturamento, não atingindo, assim, as vendas para pronta entrega e pagamento a vista. Nada disso! Mesmo quando a alínea "b" do inciso I do art. 195 dispunha que a COFINS iria incidir sobre o faturamento, ninguém duvidou que, contrariando o sentido comercial estrito do termo faturamento, a base de cálculo da COFINS fosse o que definia a Lei Complementar nº 70, de 1991.

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

então, que o legislador falou menos do que quis no aludido dispositivo e que a interpretação correta do art. 2º levava ao entendimento de que todas as receitas de operações de compra e venda estariam sujeitas a incidência da COFINS, inclusive da venda de imóveis.

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

Nesse sentido, no Julgamento do Recurso Extraordinário nº 582525, o Ministro Fux sustentou que os conceitos de lucro e de renda são conceitos legais, na medida em que dependem de diversas operações, não se confundindo com o conceito abstrato e coloquial de lucro puro: “Porque, a levar-se em consideração este conceito, uma pessoa física só pagaria imposto de renda depois de deduzir tudo o que gasta por mês, sendo que, às vezes ela até termina o mês deficitária, e então não pagaria absolutamente nada de imposto de renda? Na verdade, esse lucro que é tributável decorre de um comando legal e, no campo do direito tributário, dois princípios são muito caros: o da legalidade (e aqui impede a dedução pretendida pela empresa) e o da ausência da limitação constitucional do poder de tributar. E isso foi obedecido no caso em foco”.

Assim sendo, vejamos que a legislação da CSLL, mais precisamente o art. 2º da Lei nº 7.689, de 1988, dispõe que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, logo, conceito no qual se subsume perfeitamente as sobras líquidas das Entidades Abertas de Previdência Privada e que não infringe a Constituição Federal, já que não existe uma definição unívoca no Direito Privado do que venha a ser lucro.

Além disso, no julgamento do "RE 612686 AGR/SC, 1ª Turma STF, Sessão de 05/03/2013", conforme transcrito nos parágrafos precedentes, o STF, tratando de entidades fechadas de previdência privada, firmou o entendimento de que "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."

E essa mesma posição também vem sendo adotada em outras esferas do Poder Judiciário, conforme decisões também transcritas anteriormente.

Conforme consta do voto que orientou o referido Acórdão nº 1402-001.476 (processo nº 19740.000056/2008-94), "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" (Súmula STF nº 730). Afastada, portanto, a hipótese de imunidade constitucional.

O art. 6º do Decreto-lei nº 2.065/1983, por sua vez, prevê a isenção do IRPJ para as entidades de previdência privada sem fins lucrativos (fechadas e abertas).

E o art. 5º da Lei nº 10.426/2002 prevê a isenção da CSLL, relativamente a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002, somente para as "entidades fechadas" de previdência complementar.

Processo nº 19740.720010/2010-18
Acórdão n.º **9101-002.972**

CSRF-T1
Fl. 979

Desse modo, as entidades abertas de previdência privada, como é o caso da recorrente, deviam (e devem) sofrer a incidência normal da CSLL.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo