



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

**Processo nº** 19740.720171/2009-60  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9101-001.978 – 1ª Turma  
**Sessão de** 21 de agosto de 2014  
**Matéria** CSLL  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CAPEMI INSTITUTO DE AÇÃO SOCIAL

**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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Por unanimidade de votos em conhecer do recurso. Por maioria de votos, recurso negado provimento, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). O Conselheiro Rafael Vidal de Araújo acompanhou pelas conclusões a divergência apresentada pela Conselheira Karem Jureidini Dias. Declarou-se impedido o Conselheiro Valmir Sandri sendo substituído pelo Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado). Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Karem Jureidini Dias. Apresentarão declaração de voto: Moises Giacomelli Nunes da Silva e Rafael Vidal de Araújo.

*(assinado digitalmente)*

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator.

*(assinado digitalmente)*

KAREM JUREIDINI DIAS - Redatora Designada

EDITADO EM: 25/07/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Marcos Aurelio Pereira Valadão, Valmar Fonseca de Menezes, Moisés Giacomelli Nunes da Silva (Suplente Convocado), Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado), Rafael Vidal De Araújo, Joao Carlos de Lima Junior, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado).

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 590/597) consubstanciado em lançamentos de CSLL nos anos de 2005 e 2006, somados à multa de ofício no percentual de 75% e juros, por suposta falta de recolhimento de referida contribuição, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls.598/623).

A Câmara *a quo*, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, por entender que as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos não estão sujeitas à incidência da CSLL.

Julgou não prevalecer a necessidade de o sujeito passivo atender aos requisitos legais para se beneficiar da isenção concedida pela Lei nº 9. 532/97, por considerar que a isenção do caso não é a relativa às entidades sociais, mas, às entidades “sem fins lucrativos”.

O Colegiado proferiu acórdão cuja ementa transcrevo:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL*

*Anocalendario:2005, 2006*

*Ementa:*

*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 CSLL. Ato Declaratório Normativo COSIT nº 17/90 e Instrução Normativa SRF nº 588/05 (artigo17).*

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial por meio do qual insurge-se contra o acórdão que entende que entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos não estão sujeitas à incidência da CSLL.

O recurso foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª SEJUL.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso da Procuradoria.

É o Relatório.

## Voto Vencido

O contribuinte em suas contrarrazões alega que o recurso especial não pode ser conhecido, basicamente porque as teses do recorrido e do paradigma são diferentes e que a tese do paradigma já foi objeto de apreciação pela CSRF. Não concordo com nenhum dos argumentos.

Não tem razão o contribuinte, as teses são divergentes, o acórdão recorrido afasta a incidência porque entende que a CSLL só incide sobre lucro e lucro não haveria no caso, e o acórdão paradigma, em sentido contrário, que a CSLL incide sobre essas entidades, ao dizer que “incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.. A demonstração disso é simples o acórdão paradigma tem exatamente a mesma ementa do acórdão da DRJ o Rio de Janeiro I que foi objeto de reforma pelo recorrido, com a seguinte redação:

*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.*

O que o contribuinte faz é confundir tese com fundamento. São teses contrárias, ainda que fundamentos lastreados em visões diferentes. Assim, não tem razão o contribuinte, pois as teses são divergentes, o acórdão recorrido afasta a incidência porque entende que a CSLL só incide sobre lucro e lucro não haveria no caso, e o acórdão paradigma entende que há incidência. Ademais, há fundamentos adicionais no Acórdão paradigma (não só lastrado no art. 72 do ADCT), que são também reiterados no recurso especial, que não são detalhados na análise de admissibilidade que entendeu suficiente a confrontação feita.

Em relação à afirmação de que tese do paradigma já foi objeto de apreciação pela CSRF, também não procede a alegação. Isto porque enquanto o paradigma se refere a entidades abertas de previdência, as decisões trazidas pelo contribuinte para corroborar seu argumento todas se referem a entidades fechadas de previdência. Matérias fáticas diferentes, com legislação diferenciada.

Por essas razões afastos as alegações de inadmissibilidade trazidas pelo contribuinte em suas contrarrazões e conheço do recurso. Passo, então, passo à análise do mérito.

A matéria posta à apreciação por esta Câmara Superior refere-se à incidência da CSLL das entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos.

Considerados os argumentos esposados no acórdão recorrido e nas contrarrazões do contribuinte, e, do lado oposto, os argumentos do acórdão paradigma e do recurso especial da Fazenda Nacional, passo adiante expor minha posição sobre a matéria para decidir sobre a questão que se coloca.

De plano há que se afastar a incidência do §7º do art. 195 da Constituição sobre o caso em questão. Tal dispositivo tem a seguinte redação:

*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:*

[...]

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

Isto porque a Constituição de 1988 colocou de maneira clara a distinção entre saúde, previdência e assistência social, como componentes da seguridade social (ver o Cap. II do Título III, da Constituição de 1988). Assim a seguridade social é gênero das quase são componentes (ou espécies) a saúde, previdência e assistência social. Como o contribuinte em questão exerce a atividade no setor de previdência (entidade aberta de previdência privada), a ele não se aplica a imunidade acima referida.

A jurisprudência do STF, ainda confundida pela falta distinção entre saúde, previdência e assistência social da Constituição anterior, que não fazia esta distinção, e trazia a assistência social em contornos diferentes da atual redação, fez com que já sob a Constituição de 1988 fosse editada a Súmula 730, que tem a seguinte redação:

*Súmula 730: 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.*

Tal súmula poderia levar ao raciocínio de que o art. 7º do art. 195, acima transcrito se aplicasse às entidades abertas de previdência social. O que reputamos incabível, pelo simples fato de que o dispositivo se aplica às entidades de assistência e não de previdência. Ademais, *in casu*, trata-se de entidade abertas de previdência complementar, mantida pela contribuição dos beneficiários, o que afastaria de vez a aplicação da Súmula 730, ou mesmo uma hermenêutica paralelística (do tipo, se está no 150, VI, "c" estaria também no 195, § 7º), que poderia concluir neste sentido.

Entendo, portanto, que não se trata de aplicação de tema constitucional, a entidade contribuinte não é beneficiária de imunidade aplicável às entidades de assistência social prevista no § 7º do art. 195 da Constituição, nem da prevista em seu art. 150, VI, "c" (que só aplica a impostos).

Passemos ao mundo da legislação infraconstitucional.

A questão central, que de fato é o único fundamento do acórdão recorrido, é a subsunção das entidades abertas de previdência sem fins lucrativos a um tributo sobre o lucro líquido, qual seja a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), sob o argumento que em sendo uma sociedade sem fins lucrativos, não haveria lucro a ser tributado. Ou seja, se não auferem lucro, não haveria o fato gerador. A esse respeito adoto o pensamento exarado no voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302-001.175 (julgado em 12 de setembro de 2013), que se adequa perfeitamente ao caso em questão, e do qual transcrevo abaixo a parte da qual comungo (veja-se que enquanto o Acórdão se refere aos períodos de 2007 e 2008, os presentes autos se referem aos exercícios de 2005 e 2006, mas as razões de fato e de direito às quais adiro e transcrevo abaixo são idênticas):

*Embora constituída sob a forma de associação, a recorrente não gozava da isenção prevista no art. 15 da Lei nº 9.532/97 por se tratar de uma entidade aberta de previdência complementar.*

*Por outro lado, não procede a tese de defesa que desqualifica as sobras líquidas da Capemi, com base no argumento de que o termo “lucro” utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal tem um sentido unívoco e preciso. Ora, a questão de saber o que é “lucro” é bastante complexa e tem sido tormentosa para economistas e contabilistas. Ainda no século passado, Kekewick, juiz da Corte de Londres, propunha dar-se ao termo “lucro” a definição consagrada pelo comércio mundial, qual seja, “a soma pela qual aumenta um capital durante um dado período, em razão de transações efetuadas nesse mesmo período”.*

*O Código Civil, para distinguir a associação (ente sem fins lucrativos) da sociedade (ente com fins lucrativos) diz que a primeira se constitui da união de pessoas que se organizam para fins não econômicos; já para a segunda, dispõe que decorre de contrato no qual pessoas se obrigam a contribuir, com bens e serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.*

*Como se vê, a definição do termo “lucro” não é tranqüila, motivo pelo qual nem a fundamentação aduzida pela impetrante nem os julgados trazidos a lume enfrentaram a questão, qual seja, de dizer o que significa o termo “lucro”.*

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

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

*No caso em tela, a situação, ainda é mais simples, pois sequer existe um conceito legal e unívoco de lucro. Assim, lucro, para fins de apuração da CSLL, é aquilo que a legislação tributária definir. Aliás,*

*há que se alertar que, não existindo na legislação civil e comercial uma definição do conceito de lucro, não se aplica, ao caso em tela, o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, assim sendo, reforçasse 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.*

Mesmo porque o *caput* art. 195 da Constituição (já transcrito acima), ao dizer que seguridade social será financiada por toda a sociedade, consubstancia o princípio da solidariedade. Isto porque as verbas arrecadadas pela CSLL, de uma entidade de previdência serão destinadas à seguridade social, que abarca, além da própria previdência (em prol das pessoas sem recursos), ações de saúde e de assistência social.

Embora os argumentos acima sejam suficientes para que eu entenda que sobre o superávit das entidades abertas de previdência incida a CSLL, em relação a um ponto específico das razões do recurso especial confrontado pelas contrarrazões ofertadas pelo contribuinte merece um esclarecimento. Trata-se da fundamentação do art. 72 do ADCT (que remete ao art. § 1º, do art. 22 da lei 8.212/191, que se refere, entre outras, às entidades de previdência abertas e fechadas). Evidentemente, tanto o acórdão paradigma, quanto as argumentações do recurso não sustentam que a base da cobrança é o referido dispositivo, mas tão somente se trata de uma interpretação dada pelo legislador constituinte, chamada interpretação autêntica, de que os superávits são passíveis de tributação. Por isto a incidência não existe somente durante a vigência da norma transitória, que só serviu de base hermenêutica, mas não de fundamento legal da incidência.

A questão central do recurso fica, portanto, superada no sentido de haver incidência da CSLL sobre as entidades de previdência aberta de previdência complementar.

Ainda que não tenha sido objeto de argumentação nas contrarrazões, que insiste na não incidência da CSLL, o tema da isenção foi objeto de debate no acórdão recorrido e no recurso especial, e para evitar futuros questionamentos cumpre considerar, a questão da isenção, naquilo que foi tocado no acórdão recorrido, e no que se afigura relevante no especial. No que respeita a isenção supostamente prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/1997, o acórdão recorrido corroborou a decisão da de primeira instância decidindo que “decisão recorrida houve por bem não considerar o Recorrente como entidade de assistência social sujeita à isenção concedida pelo artigo acima transcrito.” (fls. 790), e como não foi objeto de recurso pelo contribuinte, transitou em julgado.

Em relação à isenção prevista no art. 5º da Lei n. 10.426/2002, tal dispositivo tem a seguinte redação:

*Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.*

Assim, como no caso se trata de entidade aberta de previdência complementar não se aplica a isenção acima referida. O argumento de que tal disposto também se aplica à entidades abertas de previdência sem fins lucrativos, pois as entidade fechadas obrigatoriamente não podem ter fins lucrativos, carece de qualquer fundamento hermenêutico. Assim, entendo que a referida isenção não se aplica *in casu*. No que diz respeito aos argumentos relativos à Instrução Normativa SRF 588/2002, entendo que seu artigo 17 não afeta as entidades abertas, ainda que sem fins lucrativos, posto que uma instrução normativa não pode alargar o campo isencional estabelecido pela lei, que remete somente às “entidades fechadas”, aplicação também do art. 111 do CTN. No que diz respeito ao Ato Declaratório Normativo COSIT nº 17/90, também referido no Acórdão recorrido, também não se aplica, pois se dirige a entidades diferentes de sociedade abertas de previdências (refere-se a entidades do tipo fundações, associações e sindicatos). Assim afastado a incidência de isenção para as entidades abertas de previdência complementar.

Isto posto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo a decisão de primeira instância em todos os seus termos.

*(Assinado digitalmente)*

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

## Voto Vencedor

C. Karem Jureidini Dias - Redatora Designada

Inicialmente, explico minhas razões para pedir vista do processo.

Tendo em conta que o recurso especial se legitima diante de situações em que a legislação tributária é interpretada de forma diversa por diferentes colegiados do CARF, cabendo à Câmara Superior de Recursos Fiscais apontar qual deve ser a interpretação a ser seguida, é primordial delimitar com precisão qual a legislação cujas interpretações são apontadas como divergentes.

Nesse mister, a legislação tributária que agora está sendo submetida a julgamento refere-se à incidência da CSLL sobre resultados positivos apurados por uma entidade privada de previdência social sem fins lucrativos.



Nota-se que lucro e superávit são conceitos totalmente distintos e não podem ser usados como sinônimos para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A interpretação incidente sobre a norma ora questionada não pode se pautar apenas em diferenças gramaticais, mas sim caminhar por outras esferas a fim de que se busque de maneira mais profunda o significado dos conceitos debatidos, retirando-lhes eventual vaguidade ou ambiguidade.

Pois bem. Sinteticamente, lucro e superávit consistem em diferenças apuradas entre ingresso de receitas ou outra espécie e despesas. Contudo, o lucro, objetivo maior de qualquer atividade empresarial, é obtido com o objetivo de ser repassado aos sócios da pessoa jurídica e de ser repartido entre aqueles que possibilitam o desenvolvimento da atividade empresarial. O superávit, por sua vez, consiste em resultado positivo que, por ser auferido por pessoa jurídica sem fins lucrativos, não é repassado a ninguém, mas sim reinvestido na própria entidade, da maneira que determinar a legislação. O superávit não tem o caráter de disponibilidade, intrínseco ao lucro.

No caso em questão, está determinado que o superávit não é disponibilizado, e sim reinvestido na assistência social. Dessa maneira, analisando-se o objetivo com o qual são alcançados e o destino de cada um, superávit e lucro não podem, em hipótese alguma, serem equiparados. O legislador manteve a coerência, não utilizando em nenhum momento os termos como sinônimos, não sendo possível, de acordo com o disposto nos artigos 110 e 111 do Código Tributário Nacional, buscar a equiparação entre os conceitos de lucro e superávit.

O fato de as Entidade de Previdência figurarem no rol do artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91 não possibilita a cobrança da CSLL. Isto porque, sem dúvida, tais entidades são contribuintes da seguridade social, inclusive com contribuição adicional sobre as bases de cálculo previstas nos incisos I e III do mesmo artigo, bases estas que não se confundem com o lucro.

É bem verdade que o § 1º do artigo 22 estabelece a contribuição adicional sobre as remunerações, "além das contribuições referidas neste artigo e no artigo 23 (...)". Também é fato que o referido artigo 23 trata da Contribuição Social sobre o Lucro.

Ocorre que, enquanto o § 1º do artigo 22 menciona situação específica da contribuição adicional para as instituições e entidades que enumera, o artigo 23 do mesmo texto legal é genérico como o *caput* do artigo 22, ambos da Lei nº8.212/91. O que, vale dizer, ao estabelecer sobre a contribuição adicional, a norma veiculada no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 apenas deixa claro, também, que o adicional lá previsto não excepciona a incidência da CSLL prevista genericamente e que incide nas instituições como bancos comerciais, bancos de investimentos, entre outras enumeradas no seu texto, mas, de forma alguma, prevê expressa e especificamente a incidência da CSLL para as entidades de previdência.

De se esclarecer que não se trata de declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade na lei, ao contrário, procura-se interpretar o disposto na Lei 8.212/91 e na Lei 7.689/88, nas Emendas Constitucionais citadas, no artigo 195 da Constituição Federal de 1988 e nas demais normas, em harmonia. Entendo que nem poderia ser de outra forma a interpretação, sob pena de negar vigência à norma veiculada no artigo 15 da Lei nº 9.532/97.

redundante, pois se trata, *in casu*, de não incidência da CSLL por inexistência de base imponible. Assim é a redação dos referidos dispositivos legais:

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º. Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos. (Vide Medida Provisória nº2158-35, de 2001)*

*§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os*

*rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras*

*de renda fixa ou de renda variável*

Frise-se que a não incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre o superávit das entidades de previdência não impede que seja cumprido o objetivo do artigo 195 da Constituição Federal, tendo em vista que com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não se esgotam todas as possibilidades de financiamento da seguridade social, ex vi do disposto no artigo 22 da Lei 8.212/91.

De mais a mais, a incidência da CSLL no presente caso se faz impossível tendo em vista que tais entidades não possuem receita, mas apenas administram receitas de propriedade dos patrocinadores e dos participantes.

Sobre o conceito de receita, José Antônio Minatel reconhece uma série de atributos imprescindíveis para sua configuração, sendo eles:

*"a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;*

*b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício de atividade*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por KAREM JUREIDI NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*c) causa do ingresso: contraprestação, em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos pela remuneração de investimentos:*

*d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso:*

*e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para a sua apuração."*

As entidades de previdência complementar, de modo geral, têm por escopo a administração e execução de planos de benefícios de natureza previdenciária, exclusivamente, sendo-lhes vedada a prestação de quaisquer serviços que não estejam no âmbito do seu objeto social (artigo 2º da Lei Complementar nº 109/2001). Nesse sentido, recebem as contribuições de patrocinadores e participantes e administram tais recursos de maneira a possibilitar o melhor alcance dos objetivos da entidade, cujo fim será a manutenção da previdência privada dos participantes. Dessa maneira, não há que se falar em disponibilidade dos recursos, mormente em se tratando de sociedade sem fins lucrativos, como é o presente caso.

Cabe esclarecer ainda o seguinte. Como a jurisprudência da CSRF firmou-se no contexto de entidades fechadas, a primeira indagação a ser feita é qual a particularidade que distingue uma entidade de previdência privada fechada de uma entidade de previdência privada aberta sem fins lucrativos. E a resposta é singela: exclusivamente o fato de as primeiras serem acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, enquanto as abertas são acessíveis a qualquer um que delas queira participar.

Ora, esse fato (qualidade dos participantes) não tem nenhuma relevância tributária. O que é relevante para a incidência tributária é a prática do fato gerador (no caso, auferir lucro). E nisso, as entidades de previdência privada fechadas e as abertas sem fins lucrativos são absolutamente idênticas. Imperam, aqui, os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, segundo os quais na repartição do ônus tributário não pode haver diferenças injustificadas entre contribuintes que estejam na mesma situação.

Vejamos como o Acórdão Recorrido interpretou a questão da incidência da CSLL para as entidades de previdência social sem fins lucrativos:

*“Passo, então, a análise da sujeição de entidades sem fins lucrativos à incidência da CSLL.*

*Primeiramente, vale ressaltar que como o próprio nome já diz, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incide sobre o lucro das pessoas jurídicas, conforme disposto no artigo 195, inciso I, alínea “c” da Constituição Federal.*

*Tendo em vista que a Recorrente é entidade sem fins lucrativos, ou seja, não auferir lucro, não seria possível incidir referida contribuição que recai justamente sobre o lucro.*

*É sabido que as entidades sem fins lucrativos não apuram lucro, mas apenas resultado; e este, quando for positivo,*

*não pode ser distribuído aos sócios, ficando vinculado tão somente às destinações estatutariamente previstas. Referido resultado positivo e eventuais sobras são classificados como superávits não tributados, exatamente por não serem considerados lucro da entidade.*

*A fim de evitar possíveis entendimentos contrários, oportuno se faz transcrever trechos do voto do Ilustre Conselheiro Paulo Roberto Cortez, da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que trata da distinção entre superávit e lucro. Vejamos:*

*“De se notar que os conceitos de superávit e de lucro são nitidamente distintos, pois o primeiro refere-se à simples diferença entre receitas e despesas, ou seja, o saldo positivo entre os ingressos e as saídas de numerário cujo conceito sequer exige a aplicação do regime de competência para reconhecimento do resultado, sendo suficiente para tanto o simples conceito de caixa.” (Acórdão nº 101-94.668, sessão de 12.08.2004)*

*É de observar a diferença entre superávit e lucro, não sendo possível considerá-los sinônimos e tributá-los da mesma maneira.”*

Como visto, a interpretação da legislação tributária dada pelo Acórdão Recorrido e contestada pela Procuradoria da Fazenda Nacional é no sentido de que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não incide sobre o resultado positivo de entidade de previdência privada sem fins lucrativos porque elas não apuram lucros, mas resultados, e que eventuais superávits não são tributados porque superávits e lucro são conceitos diferentes, não sendo possível considerá-los sinônimos para fins de incidência da CSLL.

Foi exatamente esse o fundamento utilizado pela CSRF para decidir que as entidades de previdência privada fechada não se sujeitam à incidência da CSLL, como já relatado.

Destaco que o fundamento do Acórdão Recorrido é a não incidência. Esse fundamento prejudica qualquer argumento sobre inexistência de isenção, porque isenção e não incidência não se confundem. Não existe crédito sem nascimento da obrigação tributária, e não existe obrigação tributária sem ocorrência do fato gerador (auferir lucro), pressuposto de incidência.

No seu Recurso Especial, para se contrapor à interpretação dada pelo Acórdão recorrido no sentido da não incidência, afirma a d. Procuradoria que, de acordo com o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, o contribuinte é equiparado às instituições financeiras para fins de incidência da CSLL. Como interpretação divergente, traz o Acórdão 1803-01.167, de 18 de janeiro de 2012, cujo voto condutor afirma que “ não há que se falar em “não incidência” da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre as entidades de previdência privada sejam estas abertas ou fechadas, e com ou sem fins lucrativos, por haver expressa previsão constitucional de sua tributabilidade”, referindo-se ao inciso III do art. 72 do ADCT, incluído pela Ementa Constitucional de Revisão nº 1, de 1994 (grifei).

Depois, a tese de previsão constitucional para tributabilidade ancorada no art. 72 dos ADCT fundamenta-se no fato de tais pessoas jurídicas estarem mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91. Essa tese também foi rejeitada pela CSRF em todas as oportunidades em que a enfrentou, a exemplo do Acórdão nº 9101-000.915/2011, cuja ementa assenta:

*“(…)O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Precedentes da CSRF.”* (negritos acrescentados)

Passo a apreciar os argumentos do ilustre Relator.

Na sequência, observo que o douto Relator reporta-se ao voto isolado do insigne Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, no Acórdão 1302-001.175 (julgado em 12 de setembro de 2013). Naquele voto, afirma-se que nos períodos de apuração sub examine a Capemi já não poderia ser mais uma sociedade civil, razão pela qual, a ela não se aplicaria mais o § 1º do art. 77 da LC 109/2001, e ela deveria estar constituída como sociedade anônima. Constatou do voto do Conselheiro Alberto que tal decorria de

*“(…) imposição do art. 36 da Lei Complementar 109/01, o qual obriga que as entidades de previdências abertas se constituam sob a forma de sociedade anônima. Assim, a partir da Lei Complementar 109/01, as entidades abertas de previdências complementar não mais podiam se constituir sob a forma de sociedades civis sem fins lucrativos, já que teriam que se constituir sob a forma de sociedade anônima, o que, com a entrada em vigor da Lei 10406/02 – Código Civil, significava que seriam necessariamente sociedades empresárias.*

*Vale ressaltar que a permissão, prevista no § 1º do art. 77 da LC 109/01, para que as entidades sem fins lucrativos continuassem ad perpetuum a se constituir como sociedade civil findou com a entrada em vigor do novo Código Civil (Lei 10.406/2002), pois simplesmente essa figura deixou de existir a partir de 11 janeiro de 2007, se não vejamos como dispõe o art. 2.031 do Estatuto Civil brasileiro:*

*Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007.”*

Sobre este aspecto, a despeito do brilhantismo do Conselheiro, ousou divergir. Primeiro, o § 1º do art. 77 da Lei Complementar nº 109/2001, ao permitir que as entidades abertas sem fins lucrativos já autorizadas a funcionar mantivessem sua organização jurídica como sociedade civil, não fixou nenhum prazo. Depois, a questão da submissão das entidades de previdência privada abertas sem fins lucrativos foi objeto de consulta à Advocacia Geral da

União que, no Processo nº 00400.000962/2004-98, exarou parecer, ratificado pelo despacho nº 492/2004, do Consultor Geral da União declarando que “...o regime jurídico das entidades abertas de previdência privada constituídas antes da Lei Complementar nº 109/2001 e por ela excepcionados do novo regime, fica também — e pelo mesmo motivo inalcançado pela vigência do novo Código Civil, norma de caráter geral que não opera contra as regras especiais (ademais de hierarquia superior), tal a do art. 77, § 1º L. C 109/01”1.

Além disso, o argumento do conselheiro então Relator, de que a permissão para permanência como sociedade civil foi superada a partir de 11 de janeiro de 2007 pelo Novo Código Civil, sequer poderia ser invocado para o presente caso. É que o julgamento de que foi relator o Conselheiro Alberto se referia aos anos-calendário de 2007 e 2008, enquanto o presente processo alcança apenas os anos-calendário de 2005 e 2006.

Por essa razão, observa-se que a Contribuinte possui natureza de entidade de previdência social sem fins lucrativos, não auferindo rendimentos tributáveis, posto que os resultados positivos de suas atividades têm natureza jurídica de superávit. Sendo assim, não se pode incidir normas tributárias aplicadas às sociedades empresárias para entidade sem fins lucrativos. É de se esclarecer que a própria Fazenda Nacional elucidou a questão mediante o Ato Declaratório Normativo CST n. 17/90 que dispõe sobre a não incidência de contribuição social sobre os rendimentos de pessoas jurídicas que desempenham suas atividades sem o escopo de lucro, *verbis*:

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

Continuando, questiona-se naqueles autos a univocidade do termo “lucro”, utilizado na alínea “a” do inciso I do art. 195 da Constituição Federal. De início, diga-se que conceito utilizado na Constituição Federal para atribuir competência para instituição da contribuição social não é simplesmente “lucro”, mas sim “lucro da empresa”. E o conceito de *lucro da empresa* tem, realmente, um sentido unívoco, cujo significado se encontra no Código Civil, quando trata do “Direito da Empresa”, de onde se extrai que lucro da empresa, que constitui seu objeto, é o resultado positivo da atividade econômica destinado a ser partilhado entre os sócios ou apropriado pelo titular (no caso de empresa não coletiva). Deve-se atentar para o fato de que o art. 2º da Lei nº 7.689/88, ao definir a base de cálculo da contribuição, reportou-se à legislação mercantil (resultado do exercício apurado de acordo com a legislação comercial), ou seja, observou a autorização constitucional de tributação do *lucro*, característico das sociedades empresariais que o têm como fim.

Como já assentado neste voto, o aspecto principal para que se conclua pela não incidência da CSLL sobre as entidade de previdência é o fato de não auferirem lucro. Sobre o tema, observe-se a lição de Leandro Paulsen:

*As entidades de assistência social, também beneficiárias da imunidade, são aquelas que desenvolvem uma das atividades descritas no art. 203 da CF. [...] Podem exercer economia rentável, desde que sem finalidade de lucro, ou seja, desde que revertam seus resultados para a atividade essencial. Há impedimento à distribuição de lucros, esta sim descaracterizadora da finalidade assistencial e do caráter não*

lucrativo. Não se pode confundir, ainda, a ausência de caráter lucrativo com a obtenção de superávit, este desejável inclusive para as entidades sem fins lucrativos de modo a viabilizar a ampliação das suas atividades assistenciais. (PAULSEN, Leandro. Curso de Direito tributário Completo. 5ª ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 105). (grifo não original)

Como esclarece a doutrina supra, “resultado positivo” deve ser buscado por qualquer entidade que pretenda dar continuidade aos seus trabalhos. Vale dizer, a recorrente precisa de recursos financeiros para alcançar sua finalidade, não sendo possível exigir que esta experimente sucessivos resultado negativos.

Quando se emprega o termo “lucro”, pretende-se afirmar que determinada entidade almeja aumentar o patrimônio próprio ou de seus participantes (sócios/acionistas). De outro lado, afirmar que a entidade auferir “superávit” significa afirmar que seus resultados serão destinados à realização de seus fins.

Note-se que a própria lei procura criar um contexto para o emprego do “superávit”, fazendo crer que este não pode ser administrado livremente. É o que se depreende do art. 12, §3º, da Lei n. 9.532/97, observe-se:

*Art. 12. [...]. § 3º - entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998) (grifo não original)*

Nesse sentido tem se posicionado consistente e sistematicamente esse colegiado, declarando a inexistência de base tributável pela CSLL, no caso de mera existência de superávit, que com o lucro não se confunde. Veja-se, por exemplo, os seguintes acórdão, de minha relatoria e de relatoria do Conselheiro Marcos Neder:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL  
Exercício: 1998, 2000, 2001, 2002 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas*

*apurados. Recurso especial provido. (Acórdão CSRF/01-06.013, Relator Marcos Vinicius Neder de Lima. Processo Administrativo nº 10166.003486/2003-50)*

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 2001, 2002 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As Entidades Fechadas de Previdência Complementar obedecem a 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 por aquelas instituições, de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis, não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Os ingressos de recurso nas Entidades Fechadas de Previdência Complementar não se configuram como receita, não havendo, assim, possibilidade de formação de lucro. O fato de as Entidades Fechadas de Previdência Complementar estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei n 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico apurado, mas a incidência de outras contribuições como forma das EFPC's contribuírem com a Seguridade Social. Recuso especial negado. (Acórdão CSRF/01-06.016, Relatora Karem Jureidini Dias. Processo Administrativo 10166.003496/2004-76)*

Não traz nenhum prejuízo o fato de algumas decisões terem sido proferidas em face de entidades fechadas, isto porque o fundamento jurídico empregado naquela ocasião é idêntico ao que ora se apresenta: entidades sem fins lucrativos não auferem lucro, mas superávit, que são conceitos inconfundíveis. Sendo assim, a hipótese de incidência prevista abstratamente na lei não se espelha na realidade dos fatos.

De mais a mais, a Emenda Constitucional de Revisão 1/94, com a redação dada pela EC nº 10/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias os artigos 71 e 72, o primeiro instituindo o Fundo Social de Emergência e o segundo indicando as fontes de recurso do fundo, entre elas a “parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”.

Nada no dispositivo autoriza concluir que se trata de interpretação do constituinte no sentido de que a contribuição social sobre o lucro incide sobre superávits de entidades sem fins lucrativos. O dispositivo apenas indica a fonte de recursos do Fundo, trata de alteração de alíquota e dispõe expressamente que, ressalvadas as normas sobre alteração de alíquota, são mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Por essas razões, entendo que não merece censura o Acórdão recorrido, que está de acordo com o entendimento sistematicamente manifestado por esta CSRF, no sentido de que superávit apurado por entidade sem fins lucrativos, e que não pode ser distribuído aos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/09/2001

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por KAREM JUREIDI

NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

sócios por ter destinação legal ou estatutariamente prevista, não se equipara a lucro, e assim, não se sujeita à incidência da contribuição social.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Assinado digitalmente)

C. Karem Jureidini Dias - Redatora Desginada.

## Declaração de Voto

### Declaração de voto

C. Rafael Vidal de Araújo

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo

2. Os motivos que me levaram a pedir vista do processo foram: a) uma questão, levantada nas sustentações orais, tratando do parecer da Advocacia Geral da União no Processo nº 00400.000962/2004-98, que, segundo a recorrida, é de observância obrigatória ao CARF; b) a discussão quanto à aplicação ao caso do Ato Declaratório Normativo CST n. 17/90; e, por fim, c) a necessidade de estudar um pouco mais a fundo o voto vista da Conselheira Karem Jureidini Dias, que veio a se tornar o voto vencedor.

3. Quanto ao primeiro motivo, eis o que constou no memorial da recorrida, apresentado na sessão de julho:

*"A Advocacia Geral da União exarou parecer no sentido de que o regime jurídico das referidas entidades excepcionado pelo § 1º do art. 77 da LC 109 não é afetado pela vigência do novo Código Civil (Proc. nº 00400.000962/2004-98), e nos termos do inciso X do art. 4º da Lei Complementar 74<sup>2</sup>/93, a interpretação fixada pela AGU deve ser seguida pelos órgãos e entidades da Administração Pública."*

3.1. Sobre esse ponto, assim se pronunciou o referido voto vencedor:

*"Na sequência, observo que o douto Relator reporta-se ao voto isolado do insigne Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, no Acórdão 1302-001.175 (julgado em 12 de setembro de 2013). Naquele voto, afirma-se que nos períodos de apuração sub examine a Capemi já não poderia ser mais uma sociedade civil, razão pela qual, a ela não se aplicaria mais o § 1º do art. 77 da LC 109/2001, e ela deveria estar constituída como sociedade anônima. Constou do voto do Conselheiro Alberto que tal decorria de*

*sob a forma de sociedade anônima. Assim, a partir da Lei Complementar 109/01, as entidades abertas de previdências complementar não mais podiam se constituir sob a forma de sociedades civis sem fins lucrativos, já que teriam que se constituir sob a forma de sociedade anônima, o que, com a entrada em vigor da Lei 10406/02 – Código Civil, significava que seriam necessariamente sociedades empresárias.*

*Vale ressaltar que a permissão, prevista no § 1º do art. 77 da LC 109/01, para que as entidades sem fins lucrativos continuassem ad perpetuum a se constituir como sociedade civil findou com a entrada em vigor do novo Código Civil (Lei 10.406/2002), pois simplesmente essa figura deixou de existir a partir de 11 janeiro de 2007, se não vejamos como dispõe o art. 2.031 do Estatuto Civil brasileiro:*

*Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007.”*

*Sobre este aspecto, a despeito do brilhantismo do Conselheiro, ousou divergir. Primeiro, o § 1º do art. 77 da Lei Complementar nº 109/2001, ao permitir que as entidades abertas sem fins lucrativos já autorizadas a funcionar mantivessem sua organização jurídica como sociedade civil, não fixou nenhum prazo. Depois, a questão da submissão das entidades de previdência privada abertas sem fins lucrativos foi objeto de consulta à Advocacia Geral da União que, no Processo nº 00400.000962/2004-98, exarou parecer, ratificado pelo despacho nº 492/2004, do Consultor Geral da União declarando que “...o regime jurídico das entidades abertas de previdência privada constituídas antes da Lei Complementar nº 109/2001 e por ela excepcionados do novo regime, fica também — e pelo mesmo motivo inalcançado pela vigência do novo Código Civil, norma de caráter geral que não opera contra as regras especiais (ademais de hierarquia superior), tal a do art. 77, § 1º L. C 109/01”.*

*Além disso, o argumento do conselheiro então Relator, de que a permissão para permanência como sociedade civil foi superada a partir de 11 de janeiro de 2007 pelo Novo Código Civil, sequer poderia ser invocado para o presente caso. É que o julgamento de que foi relator o Conselheiro Alberto se referia aos anos-calendário de 2007 e 2008, enquanto o presente processo alcança apenas os anos-calendário de 2005 e 2006.”*

3.2. Considero suficientes os esclarecimentos trazidos no voto vencedor, principalmente em relação à inaplicabilidade da polêmica ao presente processo, que tratou dos anos-calendário de 2005 e 2006.

3.2.1. A discussão quanto aos anos-calendário 2007 e 2008, de fato, deveu-se apenas em razão da adoção, pelo relator, do voto do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302-001.175 (julgado em 12 de setembro de 2013), afirmando que: "*as razões de fato e direito são idênticas*".

3.2.2. Entretanto, essa questão incidente de direito nos anos-calendário de 2005 a 2006 não é idêntica a dos anos-calendário de 2007 e 2008, pois o prazo do art. 2031 do Código Civil, é até 11 de janeiro de 2007.

4. Passo agora à apreciação do Ato Declaratório Normativo (ADN) nº 17, de 30/11/1990, publicado no D.O.U de 04/12/1990, que tem a seguinte redação:

*Dispõe sobre a Contribuição Social e as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos.”*

*O COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO, no uso das atribuições que lhe confere o item II da Instrução Normativa do SRF nº 034, de 18 de setembro de 1974 e 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 normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos."*

4.1. O ato lista "as pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações e sindicatos". A despeito do ato listar apenas as fundações e os sindicatos, sem incluir as associações, pode-se entender que sua intenção foi tratar de forma geral das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, apenas exemplificando os dois tipos citados, é o que se espera da partícula "tais como".

4.2. Não obstante, considero a aplicação ao caso superada a partir do tratamento específico dado pelos arts. 12 e 15 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, até mesmo porque esta mesma lei, em seu art. 82, II, "a", revogou o art. 28 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23/09/1943, dispositivo que serviu de base para interpretação extensiva que sustentou o ADN nº 17/1990.

5. Concordo com o voto vencedor ao asseverar que:

*"Nesse mister, a legislação tributária que agora está sendo submetida a julgamento refere-se à incidência da CSLL sobre resultados positivos apurados por uma entidade privada de previdência social sem fins lucrativos.*

...

*A despeito de as Entidades de Previdência Complementar, consoante dispõe o artigo 40 da Lei Complementar nº 109/01, poderem ser "abertas" ou "fechadas", conforme o grupo de pessoas a que são destinadas, fato é que a entidade no presente caso é sem fins lucrativos.*

...

*Cabe esclarecer ainda o seguinte. Como a jurisprudência da CSRF firmou-se no contexto de entidades fechadas, a primeira indagação a ser feita é qual a particularidade que distingue uma entidade de previdência privada fechada de uma entidade de previdência privada aberta sem fins lucrativos. E a resposta é singela: exclusivamente o fato de as primeiras serem acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, enquanto as abertas são acessíveis a qualquer um que delas queira participar.*



*civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.*

*§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.*

*§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.*

*§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.*

*§ 4º O disposto na alínea "g" do § 2º do art. 12 se aplica, também, às instituições a que se refere este artigo. (Revogado pela Lei nº 9.718, de 1998)"*

7. Estes dispositivos legais foram disciplinados por meio da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004, da seguinte forma:

*"Seção III - Da Imunidade*

*Das entidades de assistência social*

*Art. 11. São imunes da CSLL as entidades beneficentes de assistência social que atendam cumulativamente às seguintes condições:*

*I - sejam reconhecidas como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;*

*II - sejam portadoras do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;*

*III - promovam a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;*

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

*V - apliquem integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.*

*§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).*

§ 2º A imunidade de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da imunidade.

#### Seção IV - Da Isenção

Art 12. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º Para o gozo da isenção, as instituições a que se refere este artigo estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

I - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

II - aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;

III - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

IV - conservar em boa ordem, pelo prazo decadencial, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

V - apresentar, anualmente, DIPJ, em conformidade com o disposto em ato da SRF.

§ 2º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinando exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

§ 3º Sem prejuízo das demais penalidades previstas na lei, a SRF suspenderá o gozo da isenção a que se refere este artigo, relativamente aos anos-calendário em que a pessoa jurídica houver praticado ou por qualquer forma, houver contribuído para a prática de ato que constitua infração a dispositivo da legislação tributária, especialmente no caso de informar ou declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, ou de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais.

§ 4º Considera-se, também, infração a dispositivo da legislação tributária o pagamento, pela instituição isenta, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, de despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido.

§ 5º A suspensão do gozo da isenção aplica-se o disposto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO FERREIRA VALIANTO, Assinado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO FERREIRA VALIANTO, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por KAREM JUREIDI NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

8. O Termo de Verificação Fiscal (fls. 598 a 623), reportou-se à IN SRF nº 390/2004, com as seguintes considerações:

4.3.2. *Entende o Contribuinte que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos. Contudo, o disposto no art. 12 da IN SRF nº 390/2004 se refere às entidades de assistência social, e não as de previdência social, não bastando, pois, que a Interessada atue também em promoção social, visto que, **antes de tudo, precisaria ser apenas uma instituição de assistência social**, com o cumprimento de todos os requisitos exigidos em Lei, e não desenvolver as atividades de Entidade Aberta de Previdência Complementar.*

4.3.3. *Assim, o Contribuinte não se enquadra como entidade de assistência social de que trata a Constituição Federal (art. 150, VI, alínea "c"), pois a concessão de benefícios aos seus filiados se dá mediante o recolhimento de contribuições.*

4.3.4. *O art. 12 da IN SRF nº 390/2004 trata tão somente dos requisitos para a isenção das referidas associações, que, além dos requisitos para o gozo da isenção, sofre também uma restrição não demonstrada pelo Contribuinte, qual seja, que o superávit inexistir ou, se existir, seja ele destinado totalmente ao ativo imobilizado.*

...

4.3.5. *A associação civil sem fins lucrativos, para gozar de isenção quanto à contribuição social sobre o lucro líquido, deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência e, especialmente, não praticar atos de natureza econômico-financeira, o que não é o caso do Contribuinte, que para consecução de seu objetivo social realiza uma série de atividades de natureza econômico-financeira - prestação de serviços, venda de planos, assistência financeira, etc, além das atividades específicas de previdência complementar.. " (Grifou-se)*

9. Faço inicialmente uma primeira distinção: é certo que o art. 12 da Lei nº 9.532/1997, regulamento pelo art. 11 da IN SRF nº 390/2004, trata das entidades de assistência social, não se aplicando à recorrida (neste ponto acompanho o relator ao afastar a incidência do §7º do art. 195 da Constituição). Entretanto, o art. 15 da Lei nº 9532/1997 e o art. 12 da IN SRF nº 390/2004 não são voltados apenas às entidades de assistência social (essas já dispõem do art. 195, §7º, da Constituição; do art. 12 da Lei nº 9532/1997 e do art. 11 da IN SRF nº 390/2004).

10. Assim, quando a acusação fiscal apreciou a IN SRF nº 390/2004, conforme visto no item 7 deste voto, afastou o art. 12 da citada IN (que é semelhante ao art. 15 da Lei nº 9.532/1997) pensando tratar-se do art. 11 da mesma IN (que corresponde ao art. 12 da Lei nº 9.532/1997, no âmbito do IRPJ, aplicável em razão do art. 195, §7º, da Constituição, e não em razão do art. 150, VI, "c"). Talvez tenha havido confusão da autoridade lançadora que tratou do art. 12 da mencionada IN pensando tratar do art. 12 da referida Lei. Fato é que não foi

apreciado o enquadramento na isenção do art. 15 da Lei nº 9.532/1997 pela autoridade fiscal, exceto brevemente no seu item 4.3.5, do qual vou tratar adiante.

11. Ao julgar esse ponto, a primeira instância assim declarou:

*"A interessada também argumenta que o art. 15 da Lei 9.532/97 dispõe sobre a isenção do IRPJ e da CSLL das "associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos".*

*O art. 12 da IN SRF nº 390/2004, também citado pela interessada, trata dos requisitos para a isenção das referidas associações, que, **além dos requisitos para o gozo da isenção, sofre também uma restrição não demonstrada pela interessada, qual seja, que o superávit inexistente ou seja destinado totalmente ao ativo imobiliário:***

...

*A associação civil sem fins lucrativos, para gozar de isenção quanto à contribuição social sobre o lucro líquido, **deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência e, especialmente, não praticar atos de natureza econômico-financeira**, o que a própria interessada admite ao lista uma série de atividades de natureza econômico-financeira -lançamento de planos, assistência financeira e a captação de novos associados, além das atividades específicas de previdência complementar - aplicação dos recursos, formação de provisões, pagamento dos benefícios, etc."*

12. Da leitura acima, percebe-se que o julgamento da primeira instância não aprofundou a questão, apenas reproduziu o que constava no Termo de Verificação Fiscal.

13. O voto condutor acórdão recorrido assim se pronunciou sobre o tema:

*"Além disso, alega a decisão recorrida que a associação civil sem fins lucrativos para gozar de isenção quanto à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve atender aos requisitos previstos na legislação de regência e, **especialmente, não praticar atos de natureza econômico-financeira**, o que não seria supostamente o caso da Recorrente.*

...

*Primeiramente, a Recorrente alega que é beneficiária da isenção concedida pelo artigo 15 da Lei nº 9.532/97, **por ser uma entidade de assistência social**, prestadora de serviços sociais. Vejamos o que dispõe referido artigo:*

...

*Em contrapartida, a decisão recorrida houve por bem **não considerar a Recorrente como entidade de assistência social** sujeita à isenção concedida pelo artigo acima transcrito.*

***Todavia, o cerne da questão discutida nos autos não se refere à caracterização ou não da Recorrente como entidade de assistência social - embora seja efetivamente entidade de assistência social, tendo em vista que tem como finalidade***

*estatuária a manutenção de obra social que atende gratuita e indiscriminadamente a sociedade, em especial a criança, o adolescente, o idoso e os portadores de deficiência - mas, sim, por se tratar de entidade sem fins lucrativos, deve ou não se sujeitar à incidência da CSLL. Oportuno se faz destacar que no Termo de Verificação Fiscal (fls. 598) a própria fiscalização considerou a Recorrente como entidade sem fins lucrativos, sendo indiscutível essa característica.*

*Dessa forma, não prevalece aqui a necessidade de atendimento aos requisitos legais para se beneficiar da isenção concedida pela Lei nº 9.532/97, tendo em vista que a isenção de que ora se trata não é aquela relativa às entidades sociais mas às entidades "sem fins lucrativos".*

*Passo, então, a análise da sujeição de entidades sem fins lucrativos à incidência da CSLL."*

14. Na seqüência do que foi transcrito, o voto condutor do acórdão recorrido passa a discorrer sobre as diferenças entre lucro e superávit. Percebe-se que mesmo o acórdão recorrido faz uma vinculação entre o art. 15 da Lei nº 9.532/97 e as entidades de assistência, embora tenha, a meu ver, identificado corretamente que o cerne da questão não se refere à caracterização ou não da recorrida como entidade de assistência social, mas sim como entidade sem fins lucrativos.

15. O ilustríssimo relator, ao apreciar o ponto, proferiu os seguintes dizeres:

*"No que respeita a isenção supostamente prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/1997, o acórdão recorrido corroborou a decisão da de primeira instância decidindo que "decisão recorrida houve por bem não considerar a Recorrente como **entidade de assistência social** sujeita à isenção concedida pelo artigo acima transcrito." (fls. 790), e como não foi objeto de recurso pelo contribuinte, transitou em julgado."*

16. Mais uma vez o art. 15 da Lei nº 9.532/1997 foi associado a entidades de assistência social. Não vejo porque um fundamento para decidir transite em julgado e, ademais, não havia porque haver recurso nesse ponto já que teve seu recurso voluntário provido.

17. No voto vencedor, pode-se encontrar que:

*"Ademais, a respeito da não incidência da CSLL sobre o superávit das entidades de previdência, o artigo 69 da Lei Complementar nº 109/88 e o artigo 15 da Lei 9.532/97 determinam a isenção de seu superávit em relação à CSLL. Tal premissa é até redundante, pois se trata, in casu, de não incidência da CSLL por inexistência de base imponible. ..."*

18. Tenho o entendimento que a interessada está enquadrada ao art. 15 da Lei nº 9.532/97, independentemente do fato de ser ou não entidade de assistência social, e de que a não tributação da CSLL se dá em razão do parágrafo primeiro do mesmo artigo (e não porque o superávit não seja lucro), o que me faz divergir da afirmação do voto vencedor da Conselheira Karem ao expressar que "tal premissa é até redundante".

19. Nesse sentido, a acusação fiscal (no item 4.3.5) limita-se a dizer ser vedado praticar atos de natureza econômico-financeira. Data vênua, não há essa vedação no art. 15 da Lei nº 9.532/97, e, caso houvesse desrespeito a requisito para usufruto da isenção, para que fosse descaracterizada essa isenção condicionada, deveria ter sido seguido o devido processo legal, qual seja, o art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996:

*"Seção I - Suspensão da Imunidade e da Isenção*

*Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.*

*§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.*

*§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.*

*§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.*

*§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.*

*§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.*

*§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:*

*I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;*

*II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.*

*§ 7º A impugnação relativa à suspensão da imunidade obedecerá às demais normas reguladoras do processo administrativo fiscal.*

*§ 8º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.*

*§ 9º Caso seja lavrado auto de infração, as impugnações contra o ato declaratório e contra a exigência de crédito tributário serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.*

*§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência."*

20. Assim, como não houve atendimento a todo o regramento do art. 32 da Lei nº 9.430/1996, a autuação fiscal não deve prosperar.

21. Portanto, exceto quanto às questões aqui apresentadas acompanho o relator, em especial quanto aos conceitos de lucro, superávit e resultado; pois, já que a incidência da CSLL é sobre resultado (Lei nº 7.689/88, art. 2º, *caput*), a própria definição do que se deve entender por "sem fins lucrativos", igualou superávit a resultado (Lei nº 9.532/97, art. 12, §3º, e art. 15, §3º), por meio da expressão "**referido**".

*"§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente **superávit** em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine **referido resultado**, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)"*

22. Assim, o resultado do meu voto é acompanhar pelas conclusões a divergência aberta pela Conselheira Karem Jureidini Dias.

23. É como voto.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo

## Declaração de voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva.

Em que pese os respeitáveis fundamentos articulados pelo ilustre Conselheiro relator, Dr. Valadão, vou pedir vênias para acompanhar a divergência seguindo parte dos argumentos elencados pela Conselheira Karen, primeira a votar e parte dos fundamentos destacados pelo Conselheiro Rafael.

Em relação aos inúmeros argumentos elencados pelo Conselheiro Rafael comungo com ele quando menciona que a recorrente era reconhecida como entidade sem fins lucrativos. Assim, para se lhe exigir a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido havia necessidade de representação do agente fiscal para que o Delegado da Receita, na área de competência, expedisse ato declaratório afastando tal benefício. Este ato ensejaria defesa, processo e julgamento. Somente em caso de manutenção do declaratório afastando a isenção é que se poderia falar em exigência da CSLL. Nesta linha, do meu entendimento que resultou vencido quando do julgamento do processo nº 19740.000056/2008-94, desta mesma contribuinte, só que em relação a outro ano-calendário, pela Segunda Turma da Quarta Câmara da Primeira Sessão, transcrevo a seguinte passagem da declaração de voto que apresentei:

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

Quanto aos argumentos da Conselheira Karem, concordo quando ela demonstra as razões pelas quais **não se identifica, no caso, base impositiva**. Nesta linha, revelando entendimento no mesmo sentido, da declaração de voto proferida nos autos do processo 19740.000056/2008-94, colho o seguinte trecho:

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

No entanto, Senhor Presidente, Senhores Conselheiros, Sr. Procurador da Fazenda Nacional e Senhores advogados, dado ao grande número de processos a serem analisados na sessão de hoje e diante da circunstância de que no processo nº 19740.000056/2008-94, que trata desta **mesma matéria** de direito, em face desta **mesma contribuinte**, peço para apresentar como declaração de voto as razões de decidir que apresentei naquela ocasião, que seguem transcritas integralmente, dispensando a leitura.

## I - Síntese da autuação

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

- que a interessada é uma entidade aberta de previdência complementar, sem fins lucrativos;
- que as atividades desempenhadas pelas entidades de previdência privada não se confundem com a assistência social, e a Constituição cuidou em distingui-las, dedicando a uma e a outra Seções absolutamente diversas;
- afastada a hipótese de imunidade, enquadram-se as entidades de previdência privada na condição de contribuintes da contribuição social.
- que a Constituição Federal de 1988, em seu art. 195, 1, atribuiu à União a competência para instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, impositiva a toda a sociedade;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado em 18/09/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANT

AS CARTAXO

alcançou todas as empresas e entidades, inclusive as entidades de previdência privadas abertas e fechadas, de fins lucrativos ou não.

- que a Lei nº 8.212 de 1991, enquadrou, em seu art. 22, §1º, as empresas tributadas pela contribuição, quais sejam; bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.
- que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002, ao tratar da isenção da CSLL para as entidades de previdência complementar, o fez de forma a excluir da incidência do tributo apenas as entidades fechadas, in verbis: "Art. 5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores a partir de 1º de janeiro de 2002.

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

A Constituição da República não criou tributos. Seu papel restringe-se conceder imunidade<sup>3</sup> e a outorgar competências para que as pessoas políticas, por meio de lei em sentido formal, observados os requisitos do artigo 150 e do artigo 195, § 6º, viessem a instituí-los. Assim, em momento algum a Constituição instituiu a exigência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL.

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

a) A contribuição de que trata a alínea "a", conforme se extrai da nota de rodapé abaixo inserida, diz respeito à incidência sobre folha de salário e demais rendimentos do trabalho, foi instituída pela Lei nº 8.212 de 1991<sup>4</sup>;

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

<sup>3</sup> Nos termos do artigo 150, VI, alíneas "b" e "c", são imunes os templos de qualquer culto e o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

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

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

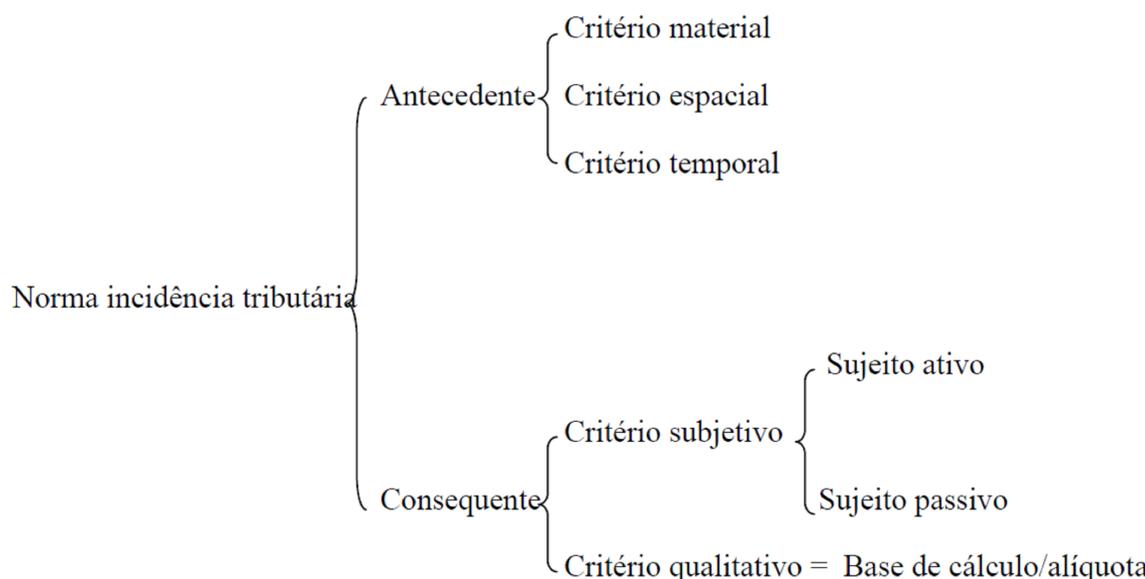
I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob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

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

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

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

Nos termos do artigo 97, III, do CTN, a lei que institui tributo deve definir quem deve pagar, quando e quanto deve pagar. Em termos técnicos, a norma de incidência tributária há de definir, dentre outros, o critério material, o critério subjetivo e o critério qualitativo da exigência tributária. A este propósito, quando do julgamento do processo nº 13603.724565/2011-08, em que resultei vencido, tratando de exigência de CSLL, em declaração de voto, analisei o critério material da referida contribuição. Aqui, volto ao tema para examinar o critério material e o sujeito passivo da citada contribuição, iniciando com a seguinte ilustração:



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

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

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

...

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em

18/09/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por KAREM JUREIDI

NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalm

ente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANT

AS CARTAXO

Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

### III - Do conceito de lucro

Em relação a este item e demais aspectos relacionados à matéria em litígio, louvo-me, em parte, dos fundamentos, recebidos por e-mail do ilustre Conselheiro Marcio Rodrigo Frizzo que proferiu voto vencedor no processo nº 19740.720010.2010-18, desta mesma contribuinte, decidido pela Segunda Turma da Terceira Câmara desta Seção e, de razões contidas em memoriais fartamente distribuídos tanto antes quanto depois da leitura do voto do ilustre relator. Dos documentos aqui referidos extraio o quanto segue:

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

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

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

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

O art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, instituiu a "*contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social*". O art. 2º e seu §1º estabeleceram que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial ajustado por adições e exclusões previstas na lei.

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

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

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

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

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

Por conseguinte, se a sociedade exerce uma atividade econômica cujo resultado não seja destinado a ser partilhado entre os sócios, a sociedade não se caracteriza como empresa, e o resultado positivo que alcançar não representa lucro da empresa, dentro do conceito do direito privado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.*
2. *Quanto à bitributação, não há demonstração clara sobre quais valores estaria ocorrendo a dupla incidência do mesmo tributo. A incidência do imposto de renda, quando da concessão dos benefícios, se dá na fonte e não há vedação para a sua incidência no momento em que há a acumulação de reservas e provisões destinadas ao pagamento de benefícios futuros, ou seja, um fato gerador é a acumulação, outro é a distribuição.*
3. *Em relação aos princípios da isonomia e da progressividade entendo que não há a alegada quebra. O princípio da isonomia prevê a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O que a apelante está pretendendo é o reconhecimento de imunidade, ou seja, um benefício concedido pelo legislador constituinte. A esse respeito o STF já decidiu (RE 259.756, DJ 29/08/2003) quais as entidades estariam abrangidas pela imunidade, quais sejam, as entidades de previdência complementar custeadas, exclusivamente, pelo ente patrocinador. Tampouco há ofensa ao princípio da progressividade, pois é baseado na capacidade contributiva.*
4. *Portanto, como visto, a decisão da Segunda Turma do TRF/4ª foi no sentido de que as entidades de previdência privada fechadas não são imunes nem isentas.*

A autora (ABRAPP) interpôs recurso extraordinário, ao qual foi negado seguimento por decisão monocrática do Ministro Luiz Fux, datada de 31 de outubro de 2012, assim fundamentada:

*“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”.*

*Nesse mesmo sentido:*

*TRIBUTÁRIO.(...)*

*Sobre a alegação da requerente que suas associadas não exercem atividade lucrativa, assim fundamentou o juízo a quo:*

*“(…). A incidência do imposto de renda, quando da concessão dos benefícios, se dá na fonte e não há vedação para a sua incidência no momento em que há a acumulação de reservas e provisões destinadas ao pagamento de benefício futuros, ou seja um fato gerador é a acumulação, outro é a distribuição”.*

*Assim sendo, para divergir do acórdão recorrido acerca da existência do fato gerador demandaria o reexame de provas e cláusulas contratuais (estatuto social e plano de benefícios), o que encontra óbice nas súmulas 279 e 454 desta Corte.*

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

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

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

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

*Ex positis, nego provimento ao agravo regimental .*

Como visto, diferentemente do que entendeu o ilustre Relator do presente Recurso Voluntário, não se encontra superado pelo Excelso Pretório o argumento de que superávits de entidades sem fins lucrativos não são lucros. Sobre isso não se manifestou.

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

*“Não se revela cognoscível, em sede de Recurso Extraordinário, a insurgência que tem como escopo o incursionamento no contexto fático-probatório engendrado nos autos, porquanto referida pretensão não se amolda à estreita via do apelo extremo, cujo conteúdo restringe-se a fundamentação vinculada de discussão eminentemente de direito e, portanto, não servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do*

arcabouço fático-probatório dos autos, face ao óbice erigido pela Súmula 279/STF de seguinte teor, verbis: ‘Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário’.”

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

Assim, tal como manifestado no julgado do STF, a eventual ocorrência do fato gerador (lucro) é matéria de fato, que não foi apontada pela autoridade fiscal, tendo a autoridade se limitado a equiparar a lucro o superávit.

O Relator transcreve, ainda, voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa (designado para redigir o voto condutor do Acórdão 103-22.858 (vencedor pelo voto de qualidade), no qual o insigne Conselheiro desenvolve 36 laudas para “*superar a opinião que serviu de paradigma ao voto vencido, que se inspirou na autoridade da consagrada Conselheira Sandra Faroni*”.

Das 36 laudas do voto do Conselheiro Flávio, 22 dirigiram-se a demonstrar que o constituinte derivado tem competência para alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos.

Embora eficientemente defendido pelo Conselheiro Flávio que o constituinte derivado, no tocante à norma insculpida no art. 72, III, dos ADCT, inserida por ementa constitucional, não ultrapassou os limites impostos pelo constituinte originário, devo chamar atenção para o fato de que o fundamento utilizado pela Conselheira Sandra Faroni para concluir que as 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 foi a alegação de incompetência para tanto do constituinte derivado.

Naquele voto, que serviu de inspiração a inúmeros outros julgados do Conselho, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Conselheira analisa as referidas emendas constitucionais, e conclui que elas não têm qualquer disposição no sentido de ampliar a base de incidência e o universo dos contribuintes sujeitos à CSLL. O comentário “*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*”, encontra-se inserido entre parênteses, após a conclusão da relatora, e não a fundamentou. Constituiu, apenas, um “comentário”. A conferir:

#### Acórdão 101-93.942

*“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 nº 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*

*Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).*

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

*Essas Emendas Constitucionais (ECR nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro. **Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido.** (Até porque, segundo a melhor doutrina, o constituinte derivado não se equipara ao constituinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR nº 01/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferem lucro. (negritos não existentes no original.)*

Explicada a irrelevância da discussão, para a decisão, sobre a competência do constituinte derivado, passo a analisar as demais considerações contidas naquele voto.

O Conselheiro redator do voto condutor do acórdão 103-22.858 socorre-se de texto de autoria do Ministro Celso de Mello, relator da "Petição nº 3.270", colhido no Informativo STF nº 370, no qual o brilhante Ministro trata do tema “*interpretação conforme a Constituição*”, reportando-se a artigo do Magistrado André Gustavo C. de Andrade. Traz, também, doutrina de Canotilho, que critica o que denominou de “*interpretação da Constituição conforme as leis*”.

Ancorado nessas lições, assenta o voto ora analisado:

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

Documento assinado digitalmente como visto, o entendimento expressado no trecho supratranscrito foi de que o voto condutor do Acórdão 101-93.942, que guiou o voto vencido no julgamento da Terceira Câmara, fez uma errônea “*interpretação de mão invertida*”, mediante “*sujeição da Constituição à norma de escalão inferior*.”

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURÉLIO VIEIRA, Assinado digitalmente em 30/09/2014 por CARLEM SORELLI NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANTAS CARTAXO

Mas não é isso que se vê no voto condutor do acórdão da Primeira Câmara.

A “*interpretação conforme a Constituição*” é um método hermenêutico e de controle de constitucionalidade de norma geral, que tem como fim garantir a compatibilidade da lei ao ordenamento constitucional, devendo ser utilizada, sempre para dar à lei o sentido adequado da Constituição Federal.

Como diz Paulo Bonavides, citado por André Gustavo C. de Andrade no artigo a que se reporta o Ministro Celso de Mello na Petição nº 3.270, trata-se de “*princípio de interpretação da lei ordinária de acordo com a Constituição*”.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, “*oportunidade para interpretação conforme à Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição.*”<sup>5</sup>. O ponto de partida da interpretação da norma sujeita a controle é a *presunção de constitucionalidade das normas*, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito legal impugnado, deve prevalecer o que seja conforme a Constituição.

Em momento algum, no voto (da Primeira Câmara) criticado, foi aferida a constitucionalidade de qualquer disposição legal, nem se valeu, o intérprete, de normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais (*interpretação da Constituição conforme a lei*), em alegada *interpretação de mão invertida*. A Relatora daquele acórdão, no seu mister de analisar a legalidade da norma individual concreta (o lançamento do tributo instituído pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988), não emitiu nenhum juízo quanto à constitucionalidade da disposição legal. Diversamente, assentou que referida lei foi instituída com base no permissivo constitucional para instituir contribuição sobre o lucro. O que o voto contestou foi a interpretação adotada pela administração tributária, que equiparou superávit a lucro.

As referências às emendas constitucionais não se dirigiram a qualquer análise de constitucionalidade de lei, mas tiveram por escopo apenas desconstituir a afirmativa de que as emendas constitucionais referidas instituíram como contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991.

Na análise da Relatora do voto antes referido, as Emendas Constitucionais cuidaram apenas de instituir o Fundo Social de Emergência, e indicar de onde seriam tirados os recursos para provê-lo (no caso do inciso III do art. 72 dos ADCT, do aumento de alíquota da CSLL), sem nenhuma disposição quanto a quem seriam os sujeitos passivos da contribuição, que é atribuição da lei instituidora da exação (Lei nº 7.698/88).

Também foi equivocada a compreensão do Conselheiro Flávio Franco Corrêa, de que o “*remate*” do raciocínio expressado no voto condutor do Acórdão 101-93.942 “*descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional (inc. III do art. 72 dos ADCT) trata da tributação — não da CSLL — mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas*”

Não é isso que diz o voto, mas sim, que o dispositivo constitucional destinou ao Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação correspondente à elevação de sua alíquota para 30%, para as pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91 e que sejam contribuintes da CSLL (segundo a lei instituidora dessa contribuição). Nem de longe o voto insinua que o inciso III do art. 72 trata de contribuições previdenciárias. O que ele diz é que: (i) o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91 instituiu adicional de contribuição previdenciária para as pessoas jurídicas nele relacionadas; (ii) O inciso III do art. 72 dos ADCT institui aumento de alíquota da CSLL para as pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91 e que fossem contribuintes da CSLL, destinando o produto da arrecadação desse aumento de alíquota ao Fundo Social de Emergência.

Na realidade, quem fez uma *interpretação em mão invertida*, interpretando a Constituição conforme a lei, foi a autoridade administrativa, ao entender que, ao se reportar às pessoas jurídicas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (que trata de contribuição previdenciária) para aumentar a alíquota da CSLL, o dispositivo constitucional incluiu entre os

contribuintes as entidades de previdência privada fechadas. O dispositivo trata apenas de aumento de alíquota (e destinação da arrecadação decorrente do aumento), declarando expressamente que ficam mantidas as demais normas da Lei nº 7.689/88.

Aduziu o Conselheiro Flávio não hesitar *“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.”*

Também não é o que transparece do mencionado *“aresto-modelo”*, conforme se constata dos excertos a seguir transcritos:

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

*(…)*

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

Como visto, o aresto não se guiou pelo *‘nomem juris’* do tributo para a suposição de sua base de incidência, mas sim, pela definição legal de sua base de cálculo.

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

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

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

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

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

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/09/2014 por MARCOS AURELIO NI DIAS, Assinado digitalmente em 01/10/2014 por MOISES GIACOMELLI NUNES DA SILVA, Assinado digitalmente em 06/10/2014 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por OTACILIO DANT

AS CARTAXO

Impresso em 10/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA



*Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE, 202.700, Rel. Min. Mauricio Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)*

*Ao fim, os autos denunciam, entretanto, que a atuada 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."*

Além de tratar-se de verdadeira interpretação forçada e verdadeiro exercício legislativo, vedado ao intérprete, conforme acima referenciado, posto que contraria a letra da norma (*resultado do exercício apurado com observância da lei comercial*), a linha argumentativa desenvolvida no trecho acima reproduzido presta-se exclusivamente para fundamentar decisão acerca da inocorrência de imunidade das entidades de previdência sem fins lucrativos em que haja contribuição dos participantes. Mas não se presta a responder a questão que realmente interessa neste litígio, que é a da ocorrência do fato gerador. Porque o fato de a pessoa jurídica não ser imune não basta para que dela seja exigida a contribuição. A prática do fato gerador é condição para o nascimento da obrigação tributária.

Portanto, imprestável a argumentação acima transcrita, uma vez que a circunstância de não estar ao abrigo de imunidade não responde à questão relativa à ocorrência do fato gerador.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pesquisa da jurisprudência do Conselho nos últimos 10 anos mostra que, invariavelmente, as decisões foram no sentido de que as sobras líquidas resultantes dos atos cooperativos não podem ser equiparadas a lucros (acórdãos nº 101-93.828 de 21/05/2002, 107-07.459/2003, 108-05.371/2003, 108-05.373/2003, 108-05.374/2003, 108-07.540/2003, 108-07.590/2003, 105-14.456/2004, 107-07.459/2004, 107-07.577/2004, 107-07.729/2004, 108-07.863/2004, 108-07.867/2004, 108-07.886/2004, 108-08.081/2004, 108-08.130/2004, 101-95.004/2005, 101-95.100/2005, 101-95.138/2005, 101-95.169/2005, 101-95.194/2005, 101-95.956/2004, 103-22.216/2005, 107-08.044/2005, 107-08.129/2005, 107-08.130/2005, 107-08.237/2005, 108-08.842/2005, 101-95.391/2006, 103-22.777/2006, 108-08.775/2006, 103-22.735/2006, 107-08.906/2007, 105-16.689/2008, 105-17.076/2008, 1802-00.028/2009, 1802-00.069/2009, 1803-00.170/2004, 1803-00.187/2009, 1804-00.014/2009, 1201-00.340/2010, 1201-00.345/2010, 1201-00.350/2010, 1201-00.359/2010, 1202-00.392/2010, 1302-00261/2010, 1801-00.371/2010, 1802-00.719/2010, 1802-00.721/2010, 1802-00.739/2010, 1802-00.754/2010, 1101-00.463/2011, 1202-00.392/2011, 1202-00.560/2011, 1802-00.022/2011).

E na Câmara Superior de Recursos Fiscais: acórdãos CSRF/01-01.734/1994, CSRF/01-04.202/2002, CSRF/01-04.381/2003, CSRF/01-04.445/2003, CSRF/01-04.910/2004, CSRF/01-05.153/2004, CSRF/01-05.284/2005, CSRF/01-05.645/2007, CSRF/01-05.874/2008, 9101-00207/2009, 9101-00.266/2009, 9191-99.267/2009, 9101-00.308/2009, 9101-00312/09, 9101-01.156/2012, 9101-01.552/2013.

....

Para que se entenda que a causa de decidir nos processos envolvendo cooperativas aplica-se aos envolvendo entidades de previdência sem fins lucrativos, trago trechos elucidativos de ementas e/ou votos de alguns dos acórdãos acima mencionados:

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

*Ementa*

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

**Acórdão 1803-00.187, de 30/09/2009**

*Ementa: COOPERATIVAS - CSLL - COOPERATIVA - SOBRAS -CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - As sobras apuradas pelas cooperativas, resultado de atos*

exclusivamente cooperativos, não podem ser confundidas com o lucro. Os artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91 não ensejam o entendimento de que a CSLL deva incidir sobre as denominadas "sobras", mas somente sobre a renda derivada de atos não-cooperativos.

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

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

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

Voto:

“(…)

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

**Ac. 1201-00.392, de 24/01/2011**

Voto:

“(…)

*Os arts. 3º e 4º da Lei nº 5.764, de 1971, estipulam claramente algumas diferenciações em relação às demais sociedades empresariais, podendo-se destacar que as sociedades cooperativas tem “natureza civil” e devem atuar “sem objetivo de lucro”. Por esse motivo, os dispositivos da referida lei tratam os possíveis resultados obtidos como “sobras”, não se referindo, em nenhum momento, no auferimento de “lucros”. Além disso, o “ato cooperativo” não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, como explicitado no próprio art. 79, parágrafo único da lei das cooperativas, o que afasta o caráter mercantil presente nas sociedades em geral.*

Assim, da leitura das normas legais que regem as sociedades cooperativas depreende-se que os resultados obtidos por essas sociedades, em razão dos atos cooperativos, são denominadas “sobras”, com destinação própria definidas na lei, não se subsumindo à hipótese de incidência da CSLL prevista no art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988, que exige a ocorrência de “lucro”, termo de conteúdo diverso e bem definido em nosso ordenamento jurídico, que se relaciona à atividade mercantil.”

....

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

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

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

....

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

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

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

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

...

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

#### Acórdão CSRF/01-06013/2008

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 2000, 2001, 2002

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

O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O

superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis ao se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. **O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados.**(negritos apostos) Recurso especial provido.

(...)

#### IV - Consideração finais

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

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

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

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

ISTO POSTO, pedindo vênias ao relator, voto por dar provimento ao recurso, acompanhando a divergência inaugurada pela Conselheira Karen.

(Assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva