



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.005949/2005-99
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-005.180 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 7 de outubro de 2020
Recorrente ODEPREV ODEBRECHT PREVIDÊNCIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

CSLL. ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA. NÃO INCIDÊNCIA.

O resultado positivo apurado por entidade de previdência privada complementar fechada (superávit) não encontra-se no campo de incidência da contribuição social sobre o lucro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Livia de Carli Germano e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado).

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-005.180 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 10580.005949/2005-99

Relatório

Trata-se de *recurso especial* (fls. 278/311) interposto por ODEPREV ODEBRECHT PREVIDÊNCIA contra o Acórdão n.º 1201-000.609 (fls. 257/269), na parte que restou assim ementada:

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA – CSLL.

Os resultados positivos das entidades de previdência fechada são tributados pela contribuição social sobre o lucro.

Cientificada dessa decisão, a contribuinte recorre a esta C. Câmara Superior, alegando existir divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e os Acórdãos 1401-00.222 (fls. 341/354) e 01-06.013, os quais foram, respectivamente, assim ementados:

1. Acórdão 1401-000.222:

BASE DE CÁLCULO. CSLL, INCIDÊNCIA. ENTIDADE PRIVADA DE PREVIDÊNCIA SEM FINS LUCRATIVOS. As Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm finalidade lucrativa e, por consequência, não apuram lucro, elemento este tomado como base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Descabe, neste caso, interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados a natureza jurídica de lucro líquido, que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos

2. Acórdão CSRF/01-06.013:

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 n. 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente deu seguimento ao recurso por meio do *despacho de admissibilidade* de fls. 372/374. Nas suas palavras:

(...)

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que os resultados positivos das entidades de previdência privada fechada **são tributados pela CSLL**, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1401.00.222, de 2010, e CSRF/01-06.013, de 2008) decidiram, de modo diametralmente oposto, que esses resultados positivos **não são tributados pela CSLL**.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

Chamada a se manifestar, a *Procuradoria Geral da Fazenda Nacional* (“PGFN”) ofereceu *contrarrazões* (fls. 376/400), pugnando apenas pela manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O apelo é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, aliás, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as mesmas razões do despacho de admissibilidade para conhecer do recurso especial, nos termos do artigo 50, § 1º, da Lei 9.784/1999¹.

Mérito

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

A controvérsia diz respeito à incidência ou não de CSLL sobre o resultado positivo apurado pela Recorrente – entidade de previdência fechada – nos anos calendários de 1999 a 2001².

Esse tema, ressalte-se, também é objeto de discussão no Poder Judiciário, inclusive com repercussão geral reconhecida nos autos Recurso Extraordinário (RE 612.686), recurso este que atualmente encontra-se pendente de julgamento no STF, sem que haja decisão que vincule o presente Julgador.

Pois bem.

A previdência privada complementar foi prevista na Constituição Federal como uma forma facultativa de custear e usufruir benefícios previdenciários e cuja regulamentação passou a ser de competência de lei complementar.

Nesse sentido dispõe o artigo 202, *in verbis*:

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

Até o advento da Lei Complementar n.º 109/2001, editada justamente para regulamentar esse regime previdenciário especial, a matéria estava disposta na Lei n.º 6.435/1977, lei esta que, embora revogada pela LC em questão, aplica-se ao presente caso por envolver fatos geradores até 2001³.

E de acordo com a Lei n.º 6.435/1977:

Art. 1º - Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objeto instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.

Parágrafo único. Para os efeitos desta Lei, considera-se participante o associado, segurado ou beneficiário incluído nos planos a que se refere este artigo.

(...)

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

² Ressalte-se que, para os anos de 1997 e 1998, as exigências foram exoneradas em razão da decadência reconhecida pelo Colegiado a quo, matéria esta que não constitui objeto do presente recurso especial.

³ Mais precisamente, a LC 109/2001 previu que as entidades abertas sem fins lucrativos, autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei n.º 6.435/1977, deveriam se adaptar à nova Lei Complementar no prazo de 2 anos. Veja-se: Art. 77. As entidades abertas sem fins lucrativos e as sociedades seguradoras autorizadas a funcionar em conformidade com a Lei no 6.435, de 15 de julho de 1977, terão o prazo de dois anos para se adaptar ao disposto nesta Lei Complementar.

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

a) **fechadas**, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;

b) abertas, as demais.

II - de acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos.

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

(...)

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

I - sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

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

(...)

Art. 34 - As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social⁴.

Como se nota, as entidades de previdência complementar são qualificadas como *fechadas* por serem acessíveis tão somente aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas ou exclusivamente aos associados ou membros de pessoa jurídica de caráter profissional classista ou setorial.

É aqui que se demonstra a finalidade essencial deste tipo de entidade (sua *causa jurídica*), qual seja, a de complementar os programas previdenciários oficiais (regime geral ou próprio), sem a possibilidade de ter finalidade lucrativa.

Na prática, tais entidades administram as contribuições dos participantes e patrocinadores, bem como as receitas derivadas da aplicação desses recursos, de forma a garantir a cobertura dos benefícios previdenciários garantidos aos seus assegurados e assegurar o equilíbrio econômico-financeiro dos planos.

⁴ Após o advento da LC 109/2001, a previsão legal nesse ponto passou a ser a seguinte:

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

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

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

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

É usual nesse ramo de atividade, portanto, a apuração, no encerramento do exercício social, de um resultado positivo (*superávit*) ou negativo (*déficit*).

De acordo com a definição proposta por De Plácido e Silva⁵, “superávit”:

(...) do verbo *superare* (superar, ir além, passar por cima), designa tudo o que *excede*, ou *que ultrapassa e vai além* do normal, ou do esperado. Em sentido financeiro, ao contrário do *déficit*, o *superávit* indica o *saldo*, ou o *que sobrou* de uma arrecadação depois de pagas todas as obrigações e despesas orçadas, o que, em regra, resulta de uma *arrecadação maior*, ou *superior* à que se tinha previsto. Assim, o *superávit*, normalmente, importa num *excesso de renda*, num *excesso de produção*, comparadas com as que se tinham previsto, ou que eram esperadas.

Nesse contexto, e diante do impedimento legal da Recorrente, enquanto entidade de previdência fechada, de auferir lucros, mesmo assim contra ela foi lavrado Auto de Infração exigindo CSLL sobre seus resultados positivos (*superávit*) relativos aos anos de 1997 a 2001.

A questão que se coloca, portanto, é a seguinte: *superávit* pode ser equiparado a *lucro*, para fins de tributação da CSLL?

Para responder tal indagação, é preciso verificar, primeiramente, a lei que a instituiu (Lei n.º 7.689/1988), da qual trago à baila os artigos 1.º e 2.º:

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

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

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

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

(...)

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

1 – adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 – adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

⁵ “Vocabulário Jurídico”. Rio de Janeiro: Forense. 2002. Página 784.

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita;

6 – exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso do período-base.

(...)

Da leitura desses dispositivos legais, nota-se que a base de cálculo da CSLL deve corresponder ao resultado do período apurado com base na legislação comercial (ou seja, *lucro líquido*), ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação tributária.

A legislação comercial referida pela lei da CSLL (*conceito por remissão*, portanto) remete o aplicador do Direito à Lei n.º 6.404/1976 – a Lei das Sociedades Anônimas (*Lei das S.As.*), lei esta que, em apertada síntese, prescreve a forma de apuração do *lucro societário* (ou *lucro contábil*) e sua respectiva destinação aos seus acionistas (investidores da entidade).

O artigo 2º da Lei das S/A (abaixo transcrito), aliás, indica que os destinatários da norma são as empresas que têm por finalidade auferir lucros a partir de *atividades mercantis* ou *atos de comércio*, lucros estes que tem por objetivo, em última instância, a “remunerar” os acionistas da entidade.

Art. 2º Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

§ 1º Qualquer que seja o objeto, a companhia é mercantil e se rege pelas leis e usos do comércio.

§ 2º O estatuto social definirá o objeto de modo preciso e completo.

§ 3º A companhia pode ter por objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é facultada como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

Valendo-se novamente das lições de De Plácido e Silva (obra citada. Página 504), no sentido técnico do comércio, “*lucro restringe-se ao resultado pecuniário, obtido nos negócios. Significa a diferença entre o capital empregado e aquilo que ele produziu, dentro de certo tempo. Os lucros são, pois, os frutos produzidos pelo capital investido nos diversos negócios*”.

Nessa linha de raciocínio, e confrontando as definições dos conceitos jurídicos de “superávit” e “lucro”, nota-se que o fato gerador da CSL (*auferir “lucro fiscal”*) decorre do exercício de atividade empresarial que tenha por objeto ou fim social a própria obtenção de lucro, atividade esta que resta incompatível com o regime jurídico de uma entidade de previdência privada complementar fechada, afinal sua finalidade social é de interesse público,

sendo os resultados por elas auferidos mera atividade-meio para assegurar benefícios previdenciários em caráter complementar ao Estado, esta sim sua atividade-fim.

A legislação comercial (Lei das S.As) não atinge ou vincula a Recorrente justamente porque ela não possui finalidade lucrativa, muito menos pratica atos empresariais como forma de produzir frutos aos seus sócios ou administradores.

Diferentemente das pessoas jurídicas em geral, que atuam no mercado com uma visão, digamos assim, *capitalista*, no modelo legal aplicável às entidades fechadas de previdência complementar, eventual resultado positivo é secundário e, ainda assim, será revertido ao plano de benefícios, e não à entidade propriamente dita.

Tanto é assim que o legislador complementar, com o objetivo de assegurar o equilíbrio econômico-financeiro dos planos previdenciários complementares e, conseqüentemente, proporcionar o máximo de segurança aos segurados, previu uma destinação específica dos resultados percebidos. Veja-se:

Art. 20. O resultado superavitário dos planos de benefícios das entidades fechadas, ao final do exercício, satisfeitas as exigências regulamentares relativas aos mencionados planos, será destinado à constituição de reserva de contingência, para garantia de benefícios, até o limite de vinte e cinco por cento do valor das reservas matemáticas.

§ 1º - Constituída a reserva de contingência, com os valores excedentes será constituída reserva especial para revisão do plano de benefícios.

§ 2º - A não utilização da reserva especial por três exercícios consecutivos determinará a revisão obrigatória do plano de benefícios da entidade.

§ 3º - Se a revisão do plano de benefícios implicar redução de contribuições, deverá ser levada em consideração a proporção existente entre as contribuições dos patrocinadores e dos participantes, inclusive dos assistidos.

Também o peculiar tratamento contábil para a criação de vários tipos de reservas (técnicas, matemáticas, provisões e fundos⁶) reforça ainda mais a convicção da total dessemelhança entre *superávit* e *lucro*, conceitos estes que não poderiam ter sido confundidos.

A natureza não lucrativa das entidades fechadas de previdência tem o condão de, por si só, afastar esta espécie de entidade da sujeição passiva da CSLL, bem como coloca seus resultados no campo da não incidência dessa exação.

E nem se diga que o fato de existir superveniência de lei que reconheceu essa não tributação por meio de *isenção*⁷ a partir do ano de 2002 implicaria, *per se*, na tributação dos

⁶ Art. 9º - As entidades de previdência complementar constituirão reservas técnicas, provisões e fundos, de conformidade com os critérios e normas fixados pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 1º - A aplicação dos recursos correspondentes às reservas, às provisões e aos fundos de que trata o caput será feita conforme diretrizes estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

⁷ Lei nº 10.426/2002. 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.

resultados positivos auferidos em anos anteriores, simplesmente porque, em sentido técnico-jurídico, de isenção não se trata.

Repita-se, aqui, que estamos diante de uma hipótese de não incidência, situação jurídica esta já suficiente para impedir a tributação ora pretendida independentemente da existência ou não de norma expressa.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano.

No presente caso optei por apresentar declaração de voto para tecer breves comentários acerca da evolução da jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF sobre a questão, esclarecendo que acompanhei integralmente o brilhante voto do Conselheiro Relator.

A matéria acerca da diferenciação entre os conceitos de lucro e superávit e os impactos sobre a incidência de CSLL sobre o resultado apurado pelas instituições de previdência complementar não é nova e já foi objeto de amplo debate no âmbito da jurisprudência administrativa.

Em 2011, em julgado que ressalta o prestígio à orientação firmada pelo CARF e, mesmo antes, pelo extinto Conselho de Contribuintes, esta 1ª Turma da CSRF julgou, à unanimidade, não incidir CSLL sobre tais resultados, veja-se (grifamos):

Acórdão 9101-000.915, de 28 de março de 2011

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercícios: 1999, 2000, 2001, 2002

INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – INCIDÊNCIA

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

Em 2014, a questão “*lucro x superávit*” foi discutida no âmbito das sociedades sem fins lucrativos (sem envolver especificamente uma entidade de previdência), tendo sido tratada sob diferentes enfoques, mas ainda com julgamento pela não incidência da CSLL:

Acórdão 9101-001.978, de 19 de agosto de 2014

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2005, 2006

CSLL. NÃO INCIDÊNCIA, SOCIEDADE SEM FINS LUCRATIVOS.

A CSLL tem como fato gerador a existência de lucro no período correspondente. Tendo em vista que as sociedades sem fins lucrativos auferem superávits e não lucro, não podem se sujeitar à incidência da 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. Apresentação declaração de voto: Moises Giacomelli Nunes da Silva e Rafael Vidal de Araújo.

A partir de 2017, porém, esta 1ª Turma da CSRF passou a decidir, então por voto de qualidade, que a CSLL incidiria sobre o superávit apurado pelas entidades de previdência complementar, como ilustram os seguintes julgados:

Acórdãos 9101-002.972 e 9101-002.971, de 5 de julho de 2017

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

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

A inclusão das "entidades de previdência privada abertas e fechadas" como contribuintes da CSLL está expressa não só na Lei 8.212/1991, mas também na própria Constituição. Não havendo norma de isenção no período de apuração, incluem-se no campo de incidência da CSLL as entidades abertas de previdência complementar sem fins lucrativos. Uma vez afastados os fundamentos que motivaram o cancelamento da exigência na fase processual anterior, os autos devem retornar ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

Acórdão 9101-003.083, de 12 de setembro de 2017

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1998

ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DA CSLL.

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

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

Na definição do método de cálculo do superávit das entidades de previdência, mantendo-se o paralelismo estabelecido de padronização coma a legislação contábil e legislação fiscal, deve-se recorrer à Demonstração do Resultado do Exercício prevista na Portaria MPAS nº4.858, de 1998, segundo a qual as provisões a serem deduzidas do saldo disponíveis para constituições, no programa previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingência, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar a incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões a base de cálculo previstas na legislação da CSLL.

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

consectários legais, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado) e Adriana Gomes Rego, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Designada para redigir o voto vencedor, (i) quanto a não incidência da CSLL sobre o resultado das entidades privadas de previdência fechadas e (ii) quanto à base de cálculo da CSLL, a conselheira Adriana Gomes Rego.

Acórdão 9101-003.881, de 7 de novembro de 2018

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - CSLL - ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88

A máxima efetividade da norma constitucional emanada do artigo 73, III, dos ADCT torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSLL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e rejeitar a preliminar de sobrestamento. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa (relatora), Demetrius Nichele Macei, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Caio César Nader Quintella (suplente convocado), que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Acórdão 9101-003.899, de 8 de novembro de 2018

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2003, 2004

ENTIDADE ABERTA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA.

É devida a CSLL sobre o superávit apurado pelas entidades abertas de previdência complementar. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora (Sumula CARF 108), devidos à taxa Selic (Súmula CARF 04).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Demetrius Nichele Macei (relator), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteadó e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito do Recurso Especial do Contribuinte, o conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Na presente sessão, como visto, também houve empate entre as posições adotadas pelos julgadores mas, agora, por determinação do artigo 19-E da Lei 10.522/2002, incluído pela Lei 13.988/2020, o desempate opera em favor do sujeito passivo, não sendo mais aplicável o voto de qualidade:

Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte. (Incluído pela Lei nº 13.988, de 2020)

Com isso, a jurisprudência desta 1ª Turma da CSRF começa a sinalizar uma volta ao entendimento, já consolidado no passado, de não incidência de CSLL sobre o superávit apurado pelas entidades de previdência complementar.

No presente caso, mantive o entendimento já manifestado em 2017 por ocasião do julgamento do acórdão 9101-003.083, pela não incidência da CSLL, e aproveite esta oportunidade para render homenagens ao voto do i. Relator Luis Henrique Marotti Toselli.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Em que pesem os valorosos argumentos do ilustre Relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, ousou discordar de suas conclusões.

No Acórdão nº 1402-001.476 já tive a oportunidade de manifestar sobre o tema, entendimento que permanece inalterado, razão pela qual, reproduzo trechos de meu voto então proferido, com algumas atualizações que se fazem necessárias.

1 DA INCIDÊNCIA DE CSLL ÀS ENTIDADES NÃO LUCRATIVAS

Em relação ao tema, é ponto comum aos Recorrentes o argumento de não se enquadrarem no conceito de empresa por não partilhar seus resultados aos sócios/associados. Além disso, aufeririam superávits, e não lucros. Em razão destas duas características, não estariam sujeitos à incidência de CSLL em razão da não ocorrência do fato gerador.

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

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

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

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

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

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

[...]

II - receitas das contribuições sociais;

[...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

[...]

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

[...]

Art. 15. Considera-se:

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

[...]

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

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

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

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

Veja-se a redação do art. 23 da Lei n.º 8.212, de 1991:

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

[...]

II - **10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base** antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei n.º 8.034, de 12 de abril de 1990.

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

2º O disposto neste artigo não se aplica às pessoas de que trata o art. 25. [grifo nosso]

Por sua vez, entre as entidades citadas no §1º do art. 22 do dispositivo legal em comento estão as entidades de previdência complementar abertas e fechadas.⁸

Já o art. 2º da Lei n.º 7.689, de 1988, que instituiu a CSLL, prevê que “*A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.*” [grifo nosso]

Ora, se há dispositivos legais que dispõem que as entidades fechadas de previdência complementar são contribuintes da CSLL (art. 22, § 1º, c/c, art. 23, ambos da Lei n.º 8.212/91), que se considera empresa a entidade que assume os riscos da atividade econômica, ainda que sem fins lucrativos (art. 15, I, da Lei n.º 8.212/91), e que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício (art. 2º da Lei n.º 7.689/88), entendo que resta evidente que o resultado das entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, está sujeita à incidência de CSLL.

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

A fim de reforçar meus argumentos, colaciono excertos do voto do Conselheiro Flávio Franco Corrêa no acórdão 103-22.858 que, com maestria, muito bem enfrentou a questão:

[...]

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

Em primeiro lugar, estranho, com a devida vênia, a imprecisão conceitual constante do aresto-modelo, segundo a qual o poder constituinte derivado é exercido pelo

⁸ Lei n.º 8.212/91. Art. 22. §1º: No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a base de cálculo definida no inciso I deste artigo.

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

[...]

Certo, a função legislativa da União é exercida pelo Congresso Nacional, que é bicameral. Mas, ao lado da função legislativa, a Carta Magna também lhe outorgou o poder de emendar a Constituição. No ponto, pela preciosidade que ostenta, não é em demasia que se traz à colação a reflexão do ilustre José Afonso a respeito da referida competência congressual⁹, verbis:

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

No fundo, contudo, o agente, ou sujeito da reforma, é o poder constituinte originário, que, por esse método, atua em segundo grau, de modo indireto, pela outorga de competência a um órgão constituído para, em seu lugar, proceder às modificações na Constituição, que a realidade exige. Nesse sentido, vale lembrar, com o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, que o poder de reforma constitucional, ou, na sua terminologia, poder constituinte de revisão “é aquele poder, inerente à Constituição rígida que se destina a mudar essa Constituição segundo o que a mesma estabelece. Na verdade, o Poder Constituinte de revisão visa, em última análise, permitir a mudança da Constituição, adaptação da Constituição a novas necessidades, a novos impulsos, a forças novas, sem que para tanto seja preciso recorrer à revolução, sem que seja preciso recorrer ao Poder Constituinte originário¹⁰”. (grifos no original)

Uma vez contornadas as distinções em tela, convém separar, à evidência, a função legislativa da competência constituinte derivada, ambas concentradas no Congresso Nacional, de acordo com o perfil estatal idealizado pelo poder constituinte originário. De outro modo, e reiterando o que se afirmou, restou indubitável que o poder constituinte originário prescreveu ao mesmo órgão a execução da função legislativa e o poder de reforma constitucional. Ou seja, não é o “legislador” que exerce o poder

⁹ J. Afonso da Silva, ob. cit. págs. 64/65

¹⁰ Direito constitucional comparado, I – O Poder Constituinte, págs. 155/156

constituente derivado, o que se harmoniza com o magistério de Canotilho¹¹, ao prelecionar que nada obstaria ao poder constituinte originário legitimar órgão diverso do Congresso Nacional para o exercício do poder de revisão, como na Argentina, por exemplo, cuja Constituição prefiniu, em seu artigo 30, que “a revisão só pode ser efetuada por uma Convenção” convocada para esta finalidade¹². Em síntese, as emendas constitucionais resultam, indiretamente, de uma atuação do próprio poder constituinte originário.

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

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II - do Presidente da República;

III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1º - A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2º - A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3º - A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais.

§ 5º - A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.”

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

“...Foi por essa razão que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, reconhecendo a essencial subordinação jurídica do poder reformador do Congresso Nacional às limitações impostas por normas constitucionais originárias, proclamou que uma emenda à Constituição - que transgrida tais restrições - “pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é a de guarda da Constituição...” (RTJ 151/755-756, Rel. Min. SYDNEY SANCHES). O poder de reformar a Constituição, portanto, não confere ao Congresso Nacional atribuições ilimitadas, pois a instituição parlamentar não está investida do inaceitável poder de violar “o sistema essencial de valores da Constituição, tal como foi

¹¹ Direito Constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1048.

¹² “Art. 30.- La Constitución puede reformarse en el todo o en cualquiera de sus partes. La necesidad de reforma debe ser declarada por el Congreso con el voto de dos terceras partes, al menos, de sus miembros; pero no se efectuará sino por una Convención convocada al efecto.”

explicitado pelo poder constituinte originário", consoante adverte, em preciso magistério, VITAL MOREIRA ("Constituição e Revisão Constitucional", p. 107, 1990, Editorial Caminho, Lisboa). (...) A magnitude dos meios de ativação da jurisdição constitucional do Supremo Tribunal Federal, quer se cuide de fiscalização incidental, quer se trate de controle concentrado, impõe e reclama, até mesmo para que não se degrade em sua importância, uma atenta fiscalização desta Corte, que deve impedir que a instauração de processos possa conduzir à instauração de lides constitucionais eventualmente temerárias. Feitas tais considerações, cabe-me assinalar, a partir da leitura da petição inicial, que os impetrantes limitaram-se a indicar, de modo insuficiente, as razões que deveriam dar substância à pretensão de inconstitucionalidade que deduziram. Como precedentemente enfatizado, o processo parlamentar de reforma constitucional, embora passível de controle jurisdicional, há de considerar, unicamente, para efeito de aferição de sua compatibilidade com preceitos revestidos de maior grau de positividade jurídica, as normas de parâmetro que definem, em caráter subordinante, as limitações formais (CF, art. 60, "caput" e § 2º), as limitações circunstanciais (CF, art. 60, § 1º) e, em especial, as limitações materiais (CF, art. 60, § 4º), cuja eficácia restritiva condiciona o exercício, pelo Congresso Nacional, de seu poder reformador (...)" (MS 24.645-MC-DF, Inf. 320, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 9.9.2003) (os grifos não estão no original)

[...]

Colecionadas as observações da doutrina e da jurisprudência referidas, incumbe-me, no presente, descrever os trechos relevantes das Emendas Constitucionais mencionadas no voto paradigmático da Conselheira Sandra Faroni, com o intuito de rebater os argumentos revelados em sua exegese¹³:

¹³ a) Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994:

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

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

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

Art. 72 Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

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

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

b) Emenda Constitucional 10/96:

Equivoca-se, pois, o aresto-modelo, ao escorar-se na opinião de que o poder constituinte derivado não pode alterar as “matrizes constitucionais dos tributos” (sic). Em repúdio à tese em comento, avulta-se, na oportunidade e a título de exemplo, a Emenda Constitucional nº 20/98, que introduziu modificações ao artigo 195 da Lei Fundamental, [...]”¹⁴

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

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

§ 1º

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

.....

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

Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

I -

.....;

III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

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

b) Emenda Constitucional nº 17/97:

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

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

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

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

.....”

¹⁴ “Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

.....

"Art. 195 -

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

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

a) a receita ou o faturamento;

b) o lucro;

.....”

Também a Emenda Constitucional nº 42, de 2003:

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

.....

"Art. 146.

.....

III -

.....

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

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

"Art. 149.

.....

§ 2º

.....

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

....." (NR)

"Art. 150.

.....

III -

.....

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

.....

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

....." (NR)

"Art. 153.

.....

§ 3º

.....

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

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

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

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

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

....." (NR)

"Art. 155.

.....

§ 2º

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

.....
X -

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

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

.....
§ 6º O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

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

"Art. 158.

.....
II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

....." (NR)

"Art. 159.

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

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

"Art. 167.

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

....." (NR)

"Art. 170.

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

....." (NR)

"Art. 195.

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

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

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

....."

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

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

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

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

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

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

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

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

Do exposto, nego provimento ao agravo regimental.

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

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

“... É importante rememorar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, há quase 110 anos, em decisão proferida em 17 de agosto de 1895 (Acórdão nº. 5, Rel. Min. JOSÉ HYGINO), já advertia, no final do século 19, não ser lícito ao Congresso Nacional, mediante atividade legislativa comum, ampliar, suprimir ou reduzir a esfera de competência originária desta Corte Suprema, pelo fato de tal complexo de atribuições jurisdicionais derivar, de modo imediato, do próprio texto constitucional, proclamando, então, naquele julgamento, a impossibilidade de introdução de tais modificações por via meramente legislativa, "por não poder qualquer lei ordinária aumentar nem diminuir as atribuições do Tribunal (...)" ("Jurisprudência/STF", p. 100/101, item n. 89, 1897, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional - grifei).

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

"Na direção inversa - da harmonização do texto constitucional com a lei - haveria a denominada 'interpretação da Constituição conforme as leis', mencionada por Canotilho como método hermenêutico pelo qual o intérprete se valeria das normas infraconstitucionais para determinar o sentido dos textos constitucionais, principalmente daqueles que contivessem fórmulas imprecisas ou indeterminadas. Essa interpretação de 'mão trocada' se justificaria pela maior proximidade da lei ordinária com a realidade e com os problemas concretos. O renomado constitucionalista português aponta várias críticas que a doutrina tece em relação a esse método hermenêutico, que engendra como que uma 'legalidade da Constituição a sobrepor-se à constitucionalidade das leis'. Tal concepção leva ao paroxismo a idéia de que o legislador exercia uma preferência como concretizador da Constituição. Todavia, o legislador, como destinatário e concretizador da Constituição, não tem o poder de fixar a interpretação 'correta' do texto constitucional. Com efeito, uma lei

ordinária interpretativa não tem força jurídica para impor um sentido ao texto constitucional, razão pela qual deve ser reconhecida como inconstitucional quando contiver uma interpretação que entre em testilha com este." ..." (os grifos não estão no original).

Mestre Canotillho¹⁵, ao tecer explicações sobre os designados princípios funcionalmente limitativos, destaca o princípio da interpretação em conformidade com a Constituição, o qual, “no domínio específico da jurisdição constitucional, remonta ao velho princípio da jurisprudência americana segundo a qual os juízes devem interpretar as leis *in harmony with the constitution*.”.

E prossegue o renomado constitucionalista:

*“O princípio tem sido interpretado no sentido do **favor legis**, no plano do direito interno, e do **favor conventionis**, no plano do direito internacional. Conseqüentemente, uma lei ou um tratado só devem ser declarados inconstitucionais quando não possam ser interpretados conforme a constituição. (...)*

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

A prevalência hierárquico-normativa, de que trata Canotillho, obsta a manipulação da Constituição para adequá-la a um sentido que o intérprete predefiniu para a lei. Nesses termos, é inegável que a interpretação entalhada na ementa do aresto-modelo esvaziou, por completo, o conteúdo da norma constitucional, tornando-a letra morta, mediante o simplório argumento de que as entidades fechadas de previdência complementar não auferem lucro. Entretanto, as razões de decidir do aresto que o voto vencido tomou como paradigma não denotam, apenas, a erronia que se visibiliza na sujeição da Constituição à norma de escalão inferior. Não bastasse a interpretação de mão invertida pela qual se guiou, é nítido o desacerto na aplicação da própria norma constitucional, porquanto a remissão ao parágrafo primeiro do artigo 22 da Lei n.º 8.212/90, constante do artigo 72, III, dos ADCT, não tem outra função a não ser a de referir-se ao rol de pessoas jurídicas sujeitas à elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro ao percentual de 30%. Em face de tamanha clareza, o raciocínio cujo remate descerra a conclusão de que o sobredito dispositivo constitucional trata da tributação – não da CSSL – mas da contribuição previdenciária sobre as remunerações pagas – convenhamos – dimana de uma interpretação tão criativa quanto hostil à Carta Magna.

Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do *nomem juris* do tributo para a suposição

¹⁵ Direito constitucional e teoria da constituição, 6ª edição, Almedina, pág. 1.294

de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho¹⁶ explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, “ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra”, afinal os nomes que designam as “prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código não de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.”

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

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

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

*“CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da **base negativa da CSSL**, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e a **base de cálculo positiva da CSSL**, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e **base negativa**, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por*

¹⁶ Curso de direito tributário, Saraiva, 7ª edição, 1995, pág. 25.

cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subseqüentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95, arts. 15 e 16 da Lei n.º 9.065/95)” (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002) (os grifos não estão no original)

[...]

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

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

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

No mesmo tom, Canotilho¹⁷:

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

E, ainda, simetricamente à orientação do festejado Professor de Coimbra, as lições de Gilmar Mendes Ferreira, ao lado de Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco¹⁸:

“Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da Constituição, em relação ao qual configura um subprincípio, o cânone hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da Lei Maior para que interpretem as suas normas

¹⁷ Ob. cit. pág. 1.210

¹⁸ Ob. cit. pág. 111

em ordem a otimizar-lhes a eficácia, sem alterar o seu conteúdo...”
(os grifos não estão no original)

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

[...]

“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.”
(RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

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

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

Por fim, tendo em vista os diversos precedentes citados pela Recorrente a seu favor, valho-me do mesmo expediente, iniciando com o decidido pela Suprema Corte no RE 612686 - AGR/SC (1ª Turma STF, Sessão de 05/03/2013) conforme excertos transcritos a seguir, partindo-se de seu relatório e concluindo-se com o voto:

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

“(...) a discussão sobre a constitucionalidade de tais exigências (IR-fonte e CSSL) não pressupõe qualquer exame de provas (de resto, inexistentes nos autos) ou de cláusulas

dos estatutos ou dos planos de benefícios das entidades associadas à ABRAPP, pois não é em nenhum desses documentos – mas diretamente na lei – que se encontra a declaração inequívoca do caráter não-lucrativo dos fundos de pensão fechados, ponto aliás reconhecido de forma expressa pelo acórdão do TRF da 4ª Região.

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

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

V O T O

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

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

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

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

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

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

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

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

Alega que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Informa a existência de Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 17/90 reconhecendo que a Contribuição Social sobre o Lucro –

CSLL não será devida pelas sociedades jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como fundações, associações e sindicatos.

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

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

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

É o relatório. DECIDO.

Não assiste razão o recorrente.

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

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

[...]

Ex positis, nego provimento ao agravo regimental .

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

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

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

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

[...]

4. In casu, o acórdão recorrido assentou: "AC. ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. BITRIBUTAÇÃO. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA PROGRESSIVIDADE. 1. O patrimônio das entidades fechadas de previdência privada compõe-se de valores provenientes das contribuições de seus participantes, de dotações da própria entidade e de aporte do patrocinador, enfim, **mesmo que não possuam fins lucrativos, é cabível a incidência do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro, pois na sua atividade captam e administram os recursos destinados ao pagamento de benefícios de seus associados**. Também, não gozam da imunidade prevista no art. 150, VI, "c" da CRFB, já que não se confundem com as entidades de assistência social, destinadas a auxiliar pessoas carentes, independentemente de estarem ou não no mercado de trabalho e da contribuição correspondente. [...]

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

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

Há de se salientar que em novos embargos de declaração opostos no RE 612.686/SC, o senhor Ministro Relator Luiz Fux acabou por provê-los **para fins de submissão do feito ao plenário virtual e conseqüente análise da existência de repercussão geral**.

E, em análise do plenário virtual, **reconheceu-se a repercussão geral** sobre o tema. Veja-se a ementa do julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INCIDÊNCIA DE IRPJ E DE CSLL. BASE DE CÁLCULO PARA AS EXAÇÕES. RENDA E LUCRO. NATUREZA JURÍDICA NÃO-LUCRATIVA DOS FUNDOS DE PENSÃO DETERMINADA POR LEI. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MP Nº 2.222/2001 REVOGADA PELA LEI Nº 11.053/04. LEI Nº 10.426. INCOMPATIBILIDADE DA RETENÇÃO DO IRPJ NA FONTE. LEI Nº 6.465/77, REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01. ALEGAÇÃO DE NÃO OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR DECORRENTE DE VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. NATUREZA JURÍDICA. EFEITOS. SITUAÇÃO QUE NÃO SE SUBSUME A TESE DE IMUNIDADE RECHAÇADA PELO PLENÁRIO NO RE 202.700.

CONTRADIÇÃO VERIFICADA. ARTIGO 543-A, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL RECONHECIDA.

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

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

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

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

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

6. Repercussão geral reconhecida, nos termos do artigo 543-A do Código de Processo Civil.

Desse modo, todos os argumentos a respeito do tema tecidos pela Recorrente, em especial o de que superávits não estariam sujeitos à incidência de CSLL, pois não se tratam de lucros, ou já foram superados pelo entendimento do Pretório Excelso, ou então se encontram com repercussão geral reconhecida, o que, por si só, nos impediria de dar a interpretação buscada pela Recorrente, pois implicaria declarar inconstitucional as normas por ela atacadas.

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

TRIBUTÁRIO. LEI 7.689/88. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. PREVISÃO LEGAL PARA A COBRANÇA DA CSLL NO QUE SE REFERE ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ARTIGOS 22 E 23 DA LEI Nº 8.212/91. Sob o argumento de que é entidade aberta de previdência privada sem fins lucrativos, a apelante alega que não está sujeita à cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro, por não auferir lucro, mas tão-somente superávit, conceito distinto daquele. O artigo 1º da Lei 7.689/88, que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, atendendo ao disposto no artigo 195, inciso I, da Constituição, foi declarado constitucional, por unanimidade, pelo STF.. De acordo com o art. 4º da referida lei, os contribuintes da exação são as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária. A incidência da Contribuição Social sobre o Lucro só não alcançou as entidades beneficentes de assistência social, imunes à exação por força do § 7º do art. 195. Há previsão legal para a cobrança da CSLL no que se refere às entidades de previdência privada, conforme se depreende dos artigos 22 e 23 da Lei nº 8.212/91. **Conforme bem asseverado na sentença, para que ocorra a incidência da CSLL, basta que, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, a pessoa jurídica obtenha resultado positivo no exercício de apuração, irrelevante o fato de possuir ou não ânimo de lucro. Vale ressaltar, ainda, que o conceito de lucro é dado pela legislação tributária.** O que o Código Tributário veda, em seu art. 110, é que a lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, não sendo essa a hipótese vertente. Ademais, o conceito de lucro estabelecido no direito privado, mais especificamente no direito comercial, não foi alterado pelo art. 2º da Lei nº 7.689, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Negado provimento à apelação. (4ª Turma Especializada do TRF2, Relator Desembargador Alberto Nogueira, votação unânime, E-DJF2R - Data:16/09/2010 - Página: 222) *[grifo nosso]*

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

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

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

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

2 DAS NORMAS APLICÁVEIS E ATOS INFRALEGAIS SOBRE O TEMA

Sobre o tema, em geral, as entidades de previdência complementar alegam que o Ato Declaratório (Normativo) CST nº 17/90 daria guarida a sua tese de não incidência de CSLL aos superávits apurados por entidades sem fins lucrativos.

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

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

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

Ainda a respeito da alegação de que se trataria de não incidência, impende esclarecer que o art. 5º da Lei nº 10.426, de 2002 (conversão da Medida Provisória nº 16), concedeu isenção de CSLL às entidades fechadas de previdência complementar. Portanto, ao isentar da CSLL os superávits das entidades fechadas de previdência complementar, automaticamente esvaziou-se a tese de que sobre tais valores não poderia incidir a contribuição sobre o lucro, pois a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, ou seja, considera-se ocorrido o fato gerador, o que, repita-se, demonstra cabalmente que os superávits estão sujeitos à incidência de CSLL.

A respeito dos argumentos sobre atecnia legislativa comumente abordados pelas entidades de previdência complementar, tratar norma de isenção como atecnia legislativa parece querer afirmar-se que há leis inúteis. Ora, se o brocardo de que “*lei não utiliza palavras inúteis*” é considerado válido, dar guarida ao argumento da Recorrente equivaleria a concluir que a lei utilizou-se não somente de uma palavra inútil, e sim de um artigo integralmente inútil, o que não me parece razoável.

Contudo, a IN SRF n.º 588, **de 21 de dezembro de 2005** ao dispor em seu art. 17 que “*As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto de renda sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.*”, desbordou da norma legal, que não previa tal elasticidade à isenção, em especial às entidades abertas. Embora não cite explicitamente as entidades de previdência abertas, ao não delimitar sua aplicação, acabou por induzir os contribuintes que, de boa-fé, seguiram o entendimento desta norma complementar.

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

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

Art. 17. As entidades fechadas de previdência complementar estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.315, de 3 de janeiro de 2013)

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

Já me pronunciei em outra oportunidade que, tratando-se de exigências de entidades **abertas** de previdência complementar poderia ser exonerada a exigência de multa e juros no caso de o lançamento ter sido cientificado ao contribuinte após a edição da IN SRF n.º 588/2005.

Obviamente, no caso concreto, trata-se de exigência de CSLL de entidade previdência complementar **fechada** e referentes a fatos geradores anteriores à lei que as isentou da incidência de CSLL (art. 5º da Lei n.º 10.426, de 2002 - conversão da Medida Provisória n.º 16).

Qualquer discussão que se queira fazer em cima da redação original do art. 17 da IN SRF n.º 588/2005 não se pode se dar ignorando-se o fato de que tal norma infralegal tratou de hipótese de isenção, e jamais de não incidência, como quer fazer crer a Recorrente. No caso concreto, a edição da IN SRF n.º 588/2005, em 21 de dezembro de 2005, é inclusive posterior à formalização do lançamento ora guerreado (formalizado em 07 de dezembro de 2005), não havendo que se cogitar, portanto, de procedimento de boa-fé adotado pela Recorrente em razão de expressa orientação infralegal editada pela Receita Federal.

Portanto, não há que se falar em aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN ao caso concreto.

3 DOS DEMAIS ARGUMENTOS

Em relação ao modo de apuração do resultado da Recorrente, da suposta impossibilidade de utilização da Portaria MPAS n.º 4.858/98 para sua apuração, da necessidade de exclusão dos recursos de terceiros da base de cálculo da exação, bem como das reservas para ajuste do plano e o fundo de oscilação de riscos e demais ajustes supostamente não realizados

pela autoridade fiscal, e da necessidade de compensação de bases negativas de períodos anteriores, novamente entendendo que a decisão recorrida deve ser mantida.

Os temas não são novos no âmbito do CARF. Por exemplo, nos acórdãos 1301-001.141 e 1301-000.926 tais matérias também foram objeto de análise.

Veja-se excerto do decidido no acórdão 1301-001.141:

Na ação fiscal desenvolvida (ver TVF) os critérios adotados são aqueles determinados pela Portaria SPC 176/96, posteriormente substituída pela Port/MPAS 4.858/1998, Anexo "C", item "3", bem como, o disposto no art. 13, I, da Lei 9.249/1995, a saber:

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

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.

Como bem salientado no Termo de Verificação Fiscal a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, na Solução de Consulta COSIT n.º 07¹⁹, de 26/12/2001, traça orientação a este respeito nos seguintes termos:

[...] para que se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração do resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no Anexo C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável às EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições. (...)

Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES, no programa previdencial, são apenas as RESERVAS MATEMÁTICAS e a RESERVA DE CONTINGÊNCIA, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superavitário a se sujeitar à incidência de CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões à base de cálculo previstas na legislação da CSLL. São aqui consideradas técnicas as reservas matemáticas e de contingência. A primeira, necessária para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefícios, e a segunda, constituída na forma do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992 e da Lei Complementar n.º 109, de 2001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992."

¹⁹ Essa solução de consulta foi posteriormente referendada pelo Parecer COSIT n.º 1, de 28 de janeiro de 2002.

Neste diapasão não vislumbro para o caso a dedutibilidade na apuração do resultado do exercício das Reservas para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos (Dec. 606/1992).

No mais, reforçando o todo quanto ater aqui exposto, adoto como razão de decidir deste recurso as argumentações contidas no voto condutor, as quais reproduzo:

[...]

2. Utilização total das bases de cálculo negativas de períodos anteriores Quanto à compensação integral das bases de cálculo negativas, o art. 58 da Lei 8.981/1995 e o art. 16 da Lei 9.065/1995, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, definem que o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. Por conseguinte, incabível a compensação integral das bases de cálculo negativas pleiteada pela interessada.

[...]

6. Outras diferenças na apuração da base de cálculo da CSLL

De acordo com o art. 5º da Lei n.º 6.435, de 1977 e com o §1º do art. 31 da Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, as EFPP (entidades fechadas de previdência privada) devem ser organizadas sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos. Portanto, a elas não se pode aplicar a planificação contábil própria das sociedades comerciais.

Para que então se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e legislação fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração o resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil aplicável as EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições.

Corrobora ainda o entendimento anterior o art. 23 da Lei Complementar n.º 109, de 2001, que estatui claramente que as EFPP estão sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, como segue:

"Art. 23. As entidades fechadas deverão manter atualizada sua contabilidade, de acordo com as instruções do órgão regulador e fiscalizador, consolidando a posição dos planos de benefícios que administram e executam, bem como submetendo suas contas a auditores independentes.

Parágrafo único. Ao final de cada exercício serão elaboradas as demonstrações contábeis e atuariais consolidadas, sem prejuízo dos controles por plano de benefícios."

O entendimento expendido nos itens anteriores aponta no sentido de que a demonstração da base de cálculo [...], deve levar em consideração a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998.

Neste ponto, deve-se ressaltar que a Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, aqui adotado desde já para a aferição da base de cálculo da CSLL, deve ser atualizada, no que couber, de acordo com a Lei Complementar n.º 109, de 2001. O critério adotado pelo plano de contas citado coaduna-se com o disposto no art. 13, inciso I, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que dispõe, verbis:

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

*I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, e as **provisões técnicas** das companhias de seguro e de capitalização, bem como das **entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicáveis.** [destaques do próprio acórdão transcrito]*

7. Sobre o enquadramento no art. 3º do Decreto n.º 606/92 e das Deduções para constituição de fundos - art. 404 - RIR/99:

[...]

A interessada argui que, se tivesse apurado resultado positivo, o mesmo seria revertido à constituição de reservas e provisões técnicas pois, no contexto das EFPC, estas destinam a totalidade dos recursos excedentes para a composição do Fundo de oscilação de riscos e Reserva para ajustes do Plano. Cita a Decisão da Cosit de 05.05.2000 que trata da dedutibilidade da provisão para oscilação de riscos e da provisão para oscilação financeira, e que se aplica as entidades abertas de previdência complementar, considerando coerente sua aplicação a entidade fechada.

Quanto às deduções para constituição de fundos e reservas específicas, assim dispõe o art. 404 do RIR/1999:

"Companhias de Seguros, Capitalização e Entidades de Previdência Privada

Art. 404. As companhias de seguros e capitalização, e as entidades de previdência privada poderão computar, como encargo de cada período de apuração, as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas para garantia de suas operações, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (art. 336) (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 67, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).

Observando a lei reguladora de tais deduções, pode se perceber que as provisões dedutíveis tem caráter assecuratório, unicamente quanto ao compromisso com seus beneficiários. Em outras palavras, elas serão passíveis de dedução no caso de serem constituídas para cumprir compromissos atuariais dos benefícios a serem concedidos, ou para constituir reservas de contingências. Estão previstas na Lei n.º 9.249/1995, artigo 13, conforme já citado.

[...]

Em sentido idêntico, ressalto as conclusões do acórdão 1301-001.926, cujo voto vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

Destacou ainda o Colegiado, na linha do decidido em primeira instância, que somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2002, face a edição da Medida Provisória n.º 16, de 2001 (convertida na Lei n.º 10.426, de 2002), é que as entidades fechadas de previdência complementar gozam de isenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Alinhou-se também o Colegiado aos argumentos expendidos no voto condutor da decisão recorrida acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, da desnecessidade de realização de perícia, da propriedade na utilização do período de apuração trimestral e da impossibilidade de consideração de bases negativas.

Nessa linha, acolheu os argumentos expendidos na instância a quo no sentido de que:

[...]

iv) diante da absoluta ausência de apuração, por meio de declaração, de resultados fiscais de períodos anteriores, resta comprometido o eventual aproveitamento de bases de cálculo negativas relativas a tais períodos;

vii) inexistindo na legislação de regência autorização para dedução da contrapartida da provisão de CONTINGÊNCIA FISCAL, descabe falar em exclusão do valor correspondente na determinação da base de cálculo da contribuição;

viii) estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar n.º 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998; e

ix) diante do disposto no item anterior e consideradas as disposições do inciso I do art. 13 da Lei n.º 9.249, de 1995, não são consideradas técnicas a Reserva para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992.

As considerações acerca de eventual violação do princípio da isonomia em virtude da aplicação da alíquota de 18%, da alegada tributação sobre patrimônio e do cálculo dos juros de mora com base na taxa selic, foram rejeitadas pelo Colegiado, haja vista a existência de súmulas aprovadas pelo

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca de tais matérias, conforme reprodução abaixo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais.

Em relação à compensação de bases negativas de períodos anteriores, bem como à aplicação da alíquota de 18% para fins de apuração da CSLL violar o princípio da isonomia, impõe-se ainda que observar que não há como se adentrar às questões de constitucionalidade levantadas pela Recorrente, conforme já citado com base na Súmula CARF nº 2. Ademais, para se falar em compensação de bases negativas de períodos anteriores, haveria de ter sido o contribuinte também submetido à exigência de CSLL nos períodos pretéritos para que se pudesse falar em valores a compensar, bem como se demonstrar, com bases nas mesmas premissas adotadas no lançamento, a real existência de bases negativas de CSLL, e não nos moldes aventados pela Recorrente em toda a sua defesa.

4 CONCLUSÃO

Por essas razões, encaminho meu voto no sentido de CONHECER do recurso especial, e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto