



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA**

Processo nº 10166.003486/2003-50
Recurso nº 103-136.975 Especial do Contribuinte
Matéria CSLL
Acórdão nº 01-06.013
Sessão de 14 de outubro de 2008
Recorrente PREVINORTE - FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

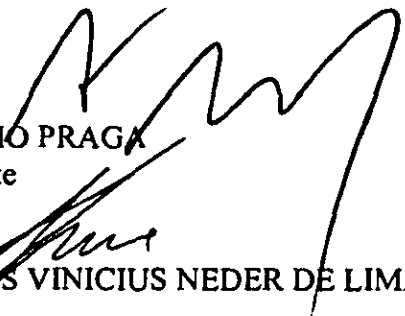
Exercício: 1998, 2000, 2001, 2002

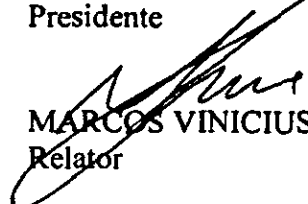
**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -
INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA -**
O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e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

Recurso especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sergio Fernandes Barroso, Antonio Bezerra Neto e Antonio Carlos Guidoni Filho que negaram provimento, sob o entendimento que há previsão legal para exigência da CSLL das entidades de previdência fechada, bem como é determinável sua base de cálculo.


ANTONIO PRAGA
Presidente


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
Relator

FORMALIZADO EM: 20 MAI 2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Luciano de Oliveira Valença, Antonio Carlos Guidoni Filho, José Clóvis Alves, José Carlos Passuello, Carlos Alberto Gonçalves Nunes, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Karem Jureidini Dias e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.

Relatório

Cientificada da decisão consubstanciada no Acórdão nº 103-21.591, de 15/04/2004, a Procuradoria da Fazenda Nacional ingressou com Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais com fulcro no art.32, inciso II, do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria nº 55/98.

O aresto recorrido foi proferido pela Terceira Câmara deste Primeiro Conselho de Contribuintes que decidiu dar provimento parcial ao recurso voluntário ao acolher a decadência em relação aos fatos geradores do ano-calendário de 1997. Entende a Egrégia Terceira Câmara que as entidades fechadas de previdência privada – EFPP são contribuintes da CSLL.

Segundo a relatora, a lei 8.212/91 afastou quaisquer dúvidas acerca da incidência desse tributo sobre as EFPP, pois prevê no seu art. 23, § 1º, que as instituições citadas no § 1º do art. 22 dessa lei, pagam a CSLL com a alíquota de 15%. Afirma que o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelece que a base de cálculo da contribuição é o resultado do exercício, nada mencionado sobre a apuração ou finalidade de lucro por parte do contribuinte. Aduz, ainda, que a isenção para entidades sem fins lucrativo, prevista na Lei nº 9.532/97, perdurou até o advento da Lei nº 9.732/98 que prevê o cancelamento de toda e qualquer isenção concedida em desconformidade com art. 55 da Lei nº 8.212/91.

Defende, por fim, que a apuração da base de cálculo da contribuição seja feita a partir do resultado superavitário obtido na Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil das EFPP. Nesse demonstrativo, são apenas deduzidas as reservas matemáticas e de contingência.

Sustenta a contribuinte, em seu recurso especial, a existência de dissídio jurisprudencial quanto à incidência de CSLL sobre entidades fechadas de previdência privada, trazendo como paradigma o acórdão nº 101-93.942 que, em idêntica questão, proveu o recurso. A mencionada decisão entende que o pressuposto básico para a incidência de CSLL é a

existência de lucro apurado segundo a legislação comercial e que as entidades de previdência privada fechada obedecem uma planificação e normas contábeis próprias, segundo a qual não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que tem destinação específica prevista na legislação de regência. A decisão paradigma diverge também quanto a aplicação da Lei nº 8.212/91, porquanto a Primeira Câmara defende que as EFPP terem sido mencionadas no art. 22 dessa lei, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurado.

Conforme o Despacho nº 103-0.059 (fls. 977), a Presidência da Terceira Câmara do Primeiro Conselho recebeu o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional por contrariedade a lei e a evidência da prova.

Às fls 452, contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional reforçando os argumentos da decisão recorrida. Alega o douto Procurador que o princípio da solidariedade informa as contribuições sociais e que todos devem contribuir para a Seguridade Social nos termos do art. 194 do texto constitucional.

Alerta que a Suprema Corte, nos julgados que menciona, reforçou esse entendimento ao considerar as empresas que exploram energia elétrica, telecomunicações, petróleo contribuintes das contribuições sociais em que pese a expressa ressalva do texto constitucional afastando a incidência de outros tributos sobre aquelas operações. Nessa ocasião, o Supremo, ao interpretar tal ressalva, restringiu o conteúdo semântico da palavra "tributo" para alcançar apenas a incidência de outros impostos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, Relator

O recurso atende os pressupostos para sua admissibilidade e, portanto, deve ser conhecido.

Depreende-se do relatado que a Recorrente ingressou com recurso especial a esta Colenda Câmara insurgindo-se contra decisão do Conselho de Contribuintes que manteve a exigência de CSLL de entidades fechadas de previdência privada.

De fato, o fundamento de validade indicada no texto constitucional de 1988 para a instituição da CSLL é a existência de lucro, termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e que expressa materialidade relacionada ao resultado obtido pela exploração de atividade mercantil.

Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de "resultado", mas indica que esse resultado deve ser obtido nos termos da legislação comercial.



3

Essa questão jurídica foi tratada com muita propriedade no bem lançado voto da Conselheira Sandra Faroni, por ocasião da prolação do Acórdão nº 101-93.942, que adoto e transcrevo como razão de decidir, *verbis*::

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. Recurso provido.

O voto está assim redigido:

Inicialmente, é de se considerar que alguns aspectos que estão na base dos fundamentos do lançamento e da decisão são irrefutáveis, quais sejam: (a) de acordo com a CF, a seguridade social será financiada por toda a sociedade; (b) não havia, à época, previsão legal para a isenção das entidades de previdência privada fechada; (c) o STF já afastou a pretensão de referidas entidades serem imunes, quando há contribuição dos participantes.

Assim, em princípio, são elas obrigadas a financiar a seguridade social, de acordo com a lei que institua a contribuição para esse fim. Ou seja, tendo em vista o art. 195 da Constituição, havendo lei específica instituindo contribuição sobre folha de salários, pagamento de rendimentos de trabalho a pessoa física, receita, faturamento ou lucro, tendo em vista que as entidades de previdência privada fechada integram a sociedade, estarão elas obrigadas à contribuição assim instituída desde que paguem salários ou quaisquer rendimentos de trabalho a pessoa física, auferam receita, tenham faturamento ou auferam lucro.

A Lei no 7.689/88 instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, estabelecendo que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.

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



Feitas essas considerações iniciais, passo a examinar a questão de estarem ou não as entidades de previdência privada fechadas sujeitas à CSLL instituída pela Lei no 7.689/99.

Até 29 de maio de 2001, quando foi editada a Lei Complementar no 109, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei no 6.435/77.

De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 4º, § 1º) e serão organizadas como sociedades civis ou fundações (art. 5º), condições essas mantidas pelo § 1º do art. 31 da LC no 109/2001. A mesma Lei no 6.435/77 estabelece que 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 Social (art. 34). Têm como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, sendo consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição de 67 (art. 39 e § 3º).

A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei no 7.689/88, para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea "c" da CF, com a redação dada pela EC 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.

O lucro vem a ser o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei no 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. Portanto, carece de base a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que "o fato gerador não é o lucro, mas a receita auferida, não se sustentado o principal argumento da impugnante, que é o fato de não auferir lucro". Como acima dito, que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional. A partir da EC 20/98 há previsão para instituição de contribuição social incidente sobre a receita, mas a Lei no 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, não trata de contribuição dessa natureza.

Se as entidades de previdência privada fechada, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST no 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que "tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei no 7.689, de 15 de novembro de 1988, a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos".



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

A Emenda Constitucional de Revisão no 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC no 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC no 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

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

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

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de

 6

convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.{Inciso I com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:{Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}

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

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

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

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços:{Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.{Inciso IV com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo."

Observe-se, pois, que o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, ao qual a ECR no 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim, de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não aufram lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o caput do artigo e o § 1º mencionam "além das contribuições referidas no art. 23 ", mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito,



financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei no 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo sujeitas à contribuição, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

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

Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos a cooperativas de crédito, instituições também relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828, sessão de 21 maio de 2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez, cuja ementa é a seguinte:

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

Recurso provido.

Devo ressaltar, porém, que estou refutando a afirmação de que as entidades de previdência complementar fechadas foram incluídas como contribuintes da CSLL de que trata a Lei no 7.689/88 com o advento da Emenda Constitucional de Revisão no 1/94 e da Emenda Constitucional no 10/96. Como já demonstrado, essas emendas não ampliaram nem a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro.



Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST no 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.

Como ressaltado desde o início deste voto, tendo em vista o que determina o art. 195 da CF e a manifestação do STF quanto a não se caracterizarem, referidas entidades, como de assistência social (o que as retira do campo da imunidade), em tese, são elas contribuintes da CSLL, bastando, para tanto, que realizem o fato gerador (no caso, auferirem lucro).

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

Nesse plano de análise, teço algumas considerações iniciais sobre a quantificação da exigência procedida no auto de infração.

O art. 57 MP no 812/94 determinou que "Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei no 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória".

Por sua vez, o art. 2º da Lei no 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.

Conforme consta da " Descrição dos Fatos" contida no auto de infração, entendeu o auditor autuante que os valores de " superávit técnico" e do " déficit técnico", ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas especificados na planificação contábil obrigatória das entidades de previdência privada fechadas, correspondem às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, apurados em conformidade com o disposto na Lei no 6.404/76.

A primeira indagação a ser feita é se essa afirmativa do autuante é correta.



Em torno dessa indagação giram muitas particularidades. Uma delas diz respeito à natureza das contribuições dos participantes. São elas receita? O art. 42 da Lei no 6.435/77 prevê a possibilidade (conforme previsto nos planos) de resgate das contribuições saldadas dos participantes. Já a Lei Complementar no 109/01 (que regula, atualmente, a previdência complementar) determina expressamente (art. 14) a portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano e o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo. Assim, as contribuições dos participantes mais se assemelham a uma obrigação da entidade que propriamente a uma receita.

Ainda relacionado com a indagação supra, outro aspecto relevante refere-se à diferença de avaliação dos ativos na forma da lei comercial e a prevista para as entidades de previdência fechada. Enquanto a legislação comercial determina que a avaliação seja feita pelo valor de aquisição ou o de mercado, aquele que for menor (Lei 6.404/76, art. 183), para as entidades de previdência privada fechada essa regra não tem aplicação para todos os ativos. Assim, os ativos representados por Renda Variável- Mercado a Vista devem ser avaliados a valor de mercado e a variação apurada do confronto do valor de avaliação de mercado e o de aquisição deve ser apropriada imediatamente a conta de resultado. (Portaria MPAS 4858/98, Anexo E, item 1,2,4,2,01.01). Por essas razões, não me parece razoável equiparar as rubricas superávit técnico e déficit técnico, ou formação/reversão de fundos das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76. As regras são diferentes.

Registre-se, ainda, que à reclamação da empresa quanto a não terem sido considerados valores correspondentes a uma provisão denominada "Reserva de Contingência", opõe a decisão recorrida que as exclusões autorizadas pela legislação se referem somente à provisão para pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e às provisões técnicas das companhias de seguros e de capitalização. Ocorre que a própria Coordenação Geral de Tributação, na Solução de Consulta no 07, de 26/12/2001, de interesse do Sindicato Nacional das Entidades Fechadas de Previdência Privada, no seu item 31, diz expressamente serem dedutíveis as Reservas Matemáticas e a Reserva de Contingência.

Assim, ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Nesse caso, para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita). A possibilidade de utilizar como base de cálculo 10% da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei no 7.689/88, não se aplica às entidades de

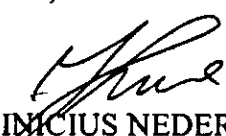


previdência privada fechada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la). Por outro lado, a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei no 7.689/88, o lançamento estaria errado.

Dado o exposto, dou provimento ao recurso especial

Sala das Sessões, 14 de outubro de 2008.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

