



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Recurso nº : 142.467
Matéria : CSLL - Ex(s): 1999 a 2002
Recorrente : SARAH PREVIDÊNCIA
Recorrida : 4ª TURMA/DRJ-BRASÍLIA/DF
Sessão de : 22 de março de 2006
Acórdão nº : 103-22.339

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

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SARAH PREVIDÊNCIA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Maurício Prado de Almeida e Flávio Franco Corrêa.


CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER
PRESIDENTE


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 28 ABR 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE, PAULO JACINTO DO NASCIMENTO e VICTOR LUÍS DE SALLES FREIRE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

Recurso nº : 142.467
Recorrente : SARAH PREVIDÊNCIA

RELATÓRIO

SARAH PREVIDÊNCIA, Já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado da decisão da 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que indeferiu sua impugnação ao auto de infração que lhe exige Contribuição Social sobre o Lucro, relativa aos anos calendários de 1998 a 2001.

O processo mereceu o seguinte relato na decisão recorrida:

"Contra a pessoa jurídica, acima identificada, foi lavrado, em 11/03/04, o auto de infração (fls. 2 a 19) de contribuição social sobre o lucro, relativo a fatos geradores ocorridos nos anos-calendários 1998, 1999, 2000 e 2001, cujo crédito tributário exigido, acrescido de juros de mora (calculados até 27/02/2004) e multa de ofício, importa em R\$ 1.871.023,95, conforme doc. de fl. 3.

A infração a legislação tributária relatada no auto de infração diz respeito à apuração incorreta e falta de recolhimento da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL. A descrição dos fatos e o enquadramento legal da infração, da multa de ofício e dos juros de mora e demonstrativos, encontram-se às folhas 5 a 25.

A empresa tomou ciência do lançamento, em 19/03/04, por AR (fl. 443-Vol III). Inconformada com a exigência fiscal, por intermédio do Diretor Presidente (Eloy Corazza) e Diretor Financeiro (Juliano Lugli Sartório), apresentou em 19/04/04, impugnação (fls. 445/474 - Vol. III), na qual traça um breve histórico sobre as características das entidades fechadas de previdência privada e também da contribuição social sobre o lucro líquido. Cita e comenta a legislação pertinente (CF, arts. 150, IV, e 202, LCs n.ºs 108 e 109, de 2001, Lei n.º 6.435/77, Lei n.º 7.689, de 1988 e Lei n.º 10.426, de 2002) e, em resumo, argumenta que sendo uma entidade de previdência privada complementar não possui capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), por ser mera gestora de recursos de terceiros. Essa pertence ao participante do Plano de Benefícios - verdadeiro titular dos recursos garantidores das reservas técnicas, fundos e provisões -, logo não pode sofrer a incidência de tributos ou contribuições.

Acrescenta também que as EFPC's não têm em suas contas títulos contábeis que possam ser denominados "faturamento" ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

"receita", pois tais expressões estão vinculadas à idéia de "lucro", característica das empresas mercantis, o que corrobora que as EFPC's não têm capacidade contributiva nem base de incidência da CSLL. Esse entendimento é corroborado pelo art. 69, 1º, da LC 109/2001 ao afirmar que sobre as contribuições previdenciárias destinadas ao custeio dos Planos de Benefícios das EFPC's é vedada à incidência de qualquer tributo ou contribuição. Isso, por si só, é suficiente para afastar a incidência da CSLL sobre o superávit das EFPC's.

Cita e transcreve o artigo 150, IV, da CF, trecho de acórdão do STF (ADI 2010 MC/DF, DJ 12.04.002), e argumenta se não se respeita à sua capacidade econômica é ilegal e inconstitucional arcar com a CSLL sobre o superávit oriundo da capitalização dos recursos garantidores de seus compromissos previdenciários perante o participante. Pelo fato de o tributo ultrapassar a sua capacidade contributiva, possui conotação de confisco.

Argumenta ainda que a CSLL não deve ser cobrada das Entidades Fechadas de Previdência Complementar para períodos anteriores a janeiro/2002, por ausência de finalidade lucrativa das EFPC's (Lei nº 6.435/77, art. § 1º) e da não coincidência entre os conceitos de lucro e superávit, de modo que tal cobrança contraria o disposto no art. 31, § 14, da LC n.º 109/01, (transcreve os dispositivos).

Diz que a diferença entre os regimes contábeis das empresas com finalidade de lucro e das EFPC's é explicitada em parecer de Sérgio Luiz Machado, publicado pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar- ABRAPP, e que não há qualquer equivalência entre os conceitos de superávit/déficit e de lucro/prejuízo. Menciona e transcreve trecho do Voto do Conselheiro Natanael Marfins, relator do Acórdão 107-07.371 do Conselho de Contribuintes. Menciona ainda que inexistente qualquer legislação tributária que preveja a incidência da CSLL sobre o superávit das EFPC's.

Cita e transcreve o art. 1º da Lei 7.689/88, trecho de doutrina e argumenta que, de acordo com o dispositivo legal, a CSLL é devida pelas pessoas jurídicas, que por hipótese, poderia se referir também as EFPC's; porém a Lei nº 7.689/1988 tem caráter geral, uma vez que trata indistintamente da incidência de tributo sobre "lucro" das pessoas jurídicas, enquanto a Lei 6.435/1977 (art. 4º, § 1º) é norma caráter específico pois, na situação específica das EFPC's, determinou a impossibilidade de aferição de lucro (base de cálculo da CSLL). Conseqüentemente, deve prevalecer para as EFPC's, segundo o princípio da aplicação das normas jurídicas, a norma especial. Esse entendimento permaneceu intacto na LC 109/2001 (31, § 1º), com



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

agravante favorável as EFPC's, por ser a lei complementar hierarquicamente superior à Lei 7.689/1988 (lei ordinária).

Aduz incongruência da cobrança da Cslr das EFPC's quanto ao período anterior a 01/01/2002, sobe o argumento de que a Lei nº 10.426, de 24.04.2002, no art. 5º, isentou as EFPC's da CSLL desde janeiro/2002. No seu dizer, tal constatação quanto à situação peculiar a que estão submetidas as EFPC's, por parte do governo federal, referente ao período posterior a 01/01/2002, apenas corrobora o argumento exposto anteriormente, pois, se a natureza jurídica das EFPC's e a formatação contábil dos seus Planos de Benefícios não foi alterada, bem como a legislação que rege a matéria permanece a mesma, por que devem existir tratamentos diversos para períodos diferentes?

Aduz ainda incongruência dos argumentos colacionados na descrição dos fatos e enquadramento legal do auto de infração argumentando que a autoridade autuante para sustentar a exigência, constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1194, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir, pois essas Emendas Constitucional: (EU nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes do 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.

Que o §1º do art. 22 da Lei 8.212/91 que menciona expressamente as entidades de previdência Privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não auferam lucros. Daí a menção expressa às entidades de Previdência Privada fechada, é fato que o caput do artigo e o §1º mencionam "além das contribuições referidas no art. 23", mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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. 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 no 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828, sessão de 21/05/2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez.

Acrescenta, ainda, que a menção feita ao Decreto 3.048/1999, que regulamenta também a Lei 8.212/1991, não trouxe novidades quanto ao que já era mencionado pela própria lei, de modo que todos os argumentos do voto transcrito no acórdão acima valem também para os dispositivos do referido Decreto, citados no auto de infração.

Ao final, requer seja considerado improcedente o auto de infração que teve o intuito de cobrar indevidamente a CSLL referente ao período de 1998 a 2001. Caso não seja esse o entendimento da DRJ/Brasília, deixa-se consignada contrariedade à aplicação da Taxa SELIC (juros de mora e correção) e da multa de 75% aplicados sobre o montante principal, por serem ilegais e terem caráter expropriatório. Nesse sentido, menciona e transcreve ementa de acórdão da 1ª Câmara do 1º CC."

A decisão recorrida manteve integralmente o lançamento e sua decisão está espelhada na seguinte ementa:

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001

Ementa: Entidades Fechadas de Previdência Privada.

Com o advento da emenda constitucional de Revisão nº 1, de 01/03/1994, e da emenda constitucional nº 10, de 04/03/1996, o legislador exercendo o poder constituinte derivado estabeleceu que todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades abertas e fechadas de previdência privada, são contribuintes da contribuição social sobre o lucro - CSLL.

Base de Cálculo da CSLL- A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (CSLL) das entidades fechadas de previdência privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração.

Falta de Recolhimento- Constatada a falta de recolhimento da contribuição, é correto o lançamento de ofício para exigência do crédito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

tributário apurado a partir dos registros contábeis da contribuinte, mediante auto de infração, lavrado nos estritos termos da legislação vigente, em consonância com o entendimento expresso em atos da Secretaria da Receita Federal.

Princípio da Capacidade Contributiva– Este princípio é dirigido ao legislador e deve ser observado quando estiver tratando de matéria tributária relativa aos tributos da sua competência tributária e não ao julgador ao qual cabe a aplicação da lei.

Juros de mora- A falta de pagamento dos débitos para com a União (tributos e contribuições) incidirá juros de mora de 1% ao mês. Hoje os juros são cobrados em percentual equivalente à taxa SELIC.

Multa de ofício- O seu percentual é de 75%, porque o lançamento decorre da falta de recolhimento da contribuição exigida.

Lançamento Procedente.”

O recurso do sujeito passivo veio com a petição de fls.496/532, onde inicialmente a contribuinte apresenta preliminar de impossibilidade de promover o arrolamento de bens e da não obrigatoriedade do depósito de 30%.

Nesse ponto aduz que trata-se de uma entidade Fechada de Previdência Complementar, sem fins lucrativos, que utiliza a estrutura material e pessoal da Patrocinadora – Associação das Pioneiras Sociais, mantenedora da rede Sarah de Hospitais.

No mérito, reafirma os pontos postos na inicial do litígio.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

VOTO

Conselheiro MÁRCIO MACHADO CALDEIRA - Relator

O recurso é tempestivo e, considerando a inexistência de bens a arrolar, dele tomo conhecimento.

A matéria versada nos presentes autos, ou seja, da incidência da Contribuição Social sobre o "superávit" das entidades Fechadas de Previdência Complementar, já foi objeto de inúmeras manifestações, não só desta Câmara, como nas demais deste colegiado, no sentido de sua não incidência.

Examinando o voto da I. relatora, Dra. Sandra Faroni, proferida no Acórdão nº 101-93.946, de 18/09/2002, verifiquei que o mesmo se enquadra no presente caso e faço de sua fundamentação minhas razões de decidir para dar provimento ao recurso.

Assim, manifestou-se a I. relatora:

"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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

sociedade, estarão elas obrigadas à contribuição assim instituída desde que paguem salários ou quaisquer rendimentos de trabalho a pessoa física, auferirem receita, tenham faturamento ou auferirem 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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 auferiram lucro.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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 auferam lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o *caput* do artigo e o § 1º mencionam "*além das contribuições referidas no art. 23*", mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

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*"



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

, 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 saldas 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 10166.003497/2004-11
Acórdão nº : 103-22.339

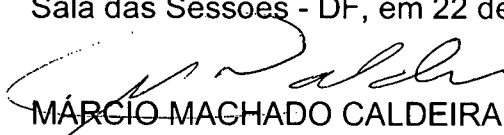
Registre-se, ainda, que à reclamação da empresa quanto a não terem sido considerados valores correspondentes a uma provisão denominada "Reserva de Contingência", opõe a decisão recorrida que as exclusões autorizadas pela legislação se referem somente à provisão para pagamento de férias de empregados 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.

Pelo exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 22 de março de 2006


MÁRCIO MACHADO CALDEIRA