



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Recurso nº : 141.938
Matéria : CSSLL –Exs.: 2000, 2002
Recorrente : DESBAN-FUNDAÇÃO BDMG DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-BELO HORIZONTE/MG
Sessão de : 28 DE MARÇO DE 2007
Acórdão nº : 107-08.933

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO –O mandado de segurança coletivo tem fulcro no art. 5º, LXX, da vigente Constituição Federal, implicando em legitimação processual extraordinária, prescindindo a associação de autorização de seus associados para representá-los, podendo este livremente ingressar em Juízo, uma vez que a sentença proferida não tem força de coisa julgada. Nele a associação age em nome próprio em defesa de interesse de outrem. Não sendo o associado parte na relação jurídica formada, não renuncia tampouco à instância administrativa.

CSLL-ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – Essas entidades não têm fito de lucro e, conseqüentemente, não apuram lucro, base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, contribuição que tem natureza tributária e, assim, sujeita ao princípio da reserva legal. Descabe neste caso interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados o conceito de lucro líquido que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos. (CF, art. 195, I, "c"; CTN., arts. 3º, 97, I, e 142, par. ún.).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DESBAN-FUNDAÇÃO BDMG DE SEGURIDADE SOCIAL

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, AFASTAR a renúncia à via administrativa, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima e Marcos Vinicius Neder de Lima e, no mérito, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 1.º AGO 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO,
NATANAEL MARTINS, HUGO CORREIA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE e
JAYME JUAREZ GROTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Recurso nº : 141.938
Recorrente : DESBAN-FUNDAÇÃO BDMG DE SEGURIDADE SOCIAL

RELATÓRIO

DESBAN-FUNDAÇÃO BDMG DE SEGURIDADE SOCIAL, já qualificada nos autos, recorre a este Colegiado (fls.428/455) contra o Acórdão nº 05.769, de 07/04/2004 (fls.399/423), que rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, manteve: I - integralmente a CSLL exigida; II - declarou definitivamente constituído o crédito tributário lançado, ressalvadas as questões suscitadas exclusivamente neste processo e que não estejam nem estiveram sob apreciação judicial.

A decisão recorrida está assim ementada:

“Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2001

Ementa: ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – BASE DE CÁLCULO DA CSLL – No caso das entidades fechadas de previdência privada, o ponto de partida para determinação da base de cálculo da CSLL é todo o resultado positivo disponível para a constituição de reservas, apurado na demonstração do resultado do exercício nos termos do Anexo C, item 3, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1988. Desse resultado é permitida a dedução das importâncias destinadas à formação das reservas matemáticas e de contingência, sem prejuízo da observância das demais hipóteses de adição e exclusão previstas na legislação da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

NORMAS PROCESSUAIS – EFEITOS DA PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL CONTRA A FAZENDA – A propositura, pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial com o mesmo objeto do litígio administrativo, antes ou depois de iniciada a ação fiscal, importa renúncia à instância administrativa e torna definitivo, nesta esfera, o lançamento tributário. A existência de ação judicial em curso, ainda que implique suspensão da exigibilidade do crédito tributário, não impede a constituição deste, mediante lançamento de ofício, para prevenir a decadência.

Lançamento precedente."

A empresa fora autuada (fls. 4/8) por falta de recolhimento da CSLL (Financeiras). Entidade Fechada de Previdência Privada (EFPP), incluída no rol das entidades citadas no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91, sujeita à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme definido no artigo 23 inciso II e § 1º da citada lei e alterações posteriores, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2001, sendo os fatos detalhados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 9/13.

As autuantes consignaram, no Termo de Verificação Fiscal, que a Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada, da qual a autuada é associada, antes da ação fiscal havia impetrado mandado de segurança coletivo no qual se contesta a exigência de CSLL relativamente a fatos geradores anteriores a 01.01.2002. Esse processo continua em tramitação sob o nº 2001.38.00.042867-7 e nele foi deferida medida liminar. Até a lavratura do auto de infração, aguardava-se decisão sobre recursos interpostos pela impetrante e pela Fazenda Nacional. Por isso, o crédito tributário foi constituído para prevenir a decadência, e sua exigibilidade foi suspensa nos termos do artigo 151, inciso IV, da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Irresignada, a empresa impugnou o lançamento, pugnando por sua nulidade. Sustenta que a liminar suspende a exigibilidade do crédito tributário, e, por consequência, a constituição do crédito tributário pelo lançamento, citando precedente do STJ a respeito.

No mérito, a empresa: 1) tece considerações sobre as EFPP e seu regime jurídico e a ausência de lucros em suas atividades; 2) sobre a *ilegitimidade da base de cálculo usada*. As autuantes adotaram como base de cálculo inicial da CSLL o saldo disponível para as constituições, *em desacordo com o entendimento da resposta à consulta formulada*, que orienta a fiscalização a não incluir na base tributável os recursos destinados à formação de reservas técnicas, entre as quais as reservas de contingências; 3) *falta de exclusão do valor da reserva de contingência*; 4) *falta de exclusão das receitas de dividendos*; 5) *inclusão dos saldos destinados à constituição de fundos administrativos e assistenciais*; 6) *não-incidência da CSLL sobre as EFPP*; 7) *falta de suporte legal para a exigência de CSLL e a Jurisprudência do Conselho de Contribuintes em casos idênticos*.

A DESBAN foi intimada da decisão de primeira instância em 18/05/2004 (fls. 426), protocolizando o seu recurso na repartição fiscal em 16/06/2004 (fls. 427), instruído com arrolamento de bens (fls. 427, 456/461), logrando seguimento do seu apelo (fls. 462)

Em seu recurso (428/455), a sucumbente persevera na nulidade do auto de infração tendo em vista a suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário. Discorre sobre as entidades fechadas de previdência privada e a CSLL e suas características gerais. Esclarece que são entidades que agem complementarmente ao sistema oficial de previdência privada, além de outras atividades de relevante papel estratégico. São entidades que não têm fito de lucro. A recorrente aloca montante das contribuições arrecadado diretamente em seus Programas de Investimento, Administrativo e Previdenciário, cujos resultados financeiros são destinados



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

obrigatoriamente ao pagamento de benefícios, aposentadorias, pensões, pecúlios e resgates a seus associados. Estes resultados também garantem a constituição de provisões e reservas técnicas e gerenciamento da entidade, dentro dos moldes e limites determinados pela Secretaria de previdência Complementar, órgão vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social. Diferentemente das entidades abertas, que podem se estabelecer sob forma de sociedades anônimas e gerarem lucro, as entidades fechadas de previdência complementar não podem ter fins lucrativos. São constituídas sob a forma de sociedades civis ou fundações, sem fins lucrativos (Lei nº 6.435/77, art. 41, § 1º) regra ratificada pela Lei Complementar nº 109/2001, em seu art. 31, § 1º). Nunca possuem lucros, mas superávits ou déficits, e se apurar superávit, nunca terão sua disponibilidade porque são convertidos em reservas técnicas, que se não forem utilizadas determinarão a revisão do plano de benefícios, diminuindo as contribuições dos patrocinadores e participantes, tudo em conformidade com o disposto no art. 46 da Lei 6.435/77, e dos arts. 20 e 21 da Lei Complementar nº 109/2001.

Não auferindo lucros, não pode sofrer a incidência da CSLL, tendo em vista que a legislação de regência dessa contribuição (MP n 22/88, convertida na Lei n 7.689/88) tem fundamento de validade no art. 195, I, "c", da Constituição Federal, que estabelece o lucro como base de cálculo dessa forma de contribuição do empregador.

Insiste na ilegitimidade da base de cálculo adotada pela fiscalização que está em desacordo com a orientação contida na Solução de Consulta COSIT n. 7, de 26/12/2001, e com o Acs. 101-94.473, Recurso n. 137.098, e 101-93.942, 101-94.017, 101-93.946 e 107-06.703, recorrendo a respeito. Cita ensinamentos doutrinários no sentido de que as EFPP em favor de suas razões de defesa.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

VOTO

Conselheiro – CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, Relator.

Recurso tempestivo e assente em lei.

Preliminarmente, cabe consignar que o mandado de segurança, por cópia às fls. 175/203, foi impetrado pela Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada-ABRAPP, em favor de suas associadas, como Mandado de Segurança Coletivo com Pedido de Liminar (fls. 175) e assim recebido e processado (fls. 176 e 188).

O Mandado de Segurança Coletivo tem fulcro no inciso LXX do art. 5º da Carta Magna caso de legitimação processual extraordinária, ou substituição processual, ou anômala, prescindindo a associação de autorização do associado para representá-la em Juízo, diferentemente do mandado interposto com fulcro no inciso XXI do mencionado dispositivo constitucional, em que a autorização é indispensável para que ela aja em nome do sócio. Neste último caso, dá-se um mandato para representação em Juízo e a sentença qualquer que seja alcança a todos que tenham dado essa autorização.

Diferentemente, no Mandado de Segurança Coletivo os associados não estão impedidos de ingressarem em Juízo, porque a sentença nele proferida não tem força de coisa julgada.

Nesse sentido, milita considerável parte da Doutrina.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Celso Ribeiro Bastos, "in" Comentários à Constituição do Brasil, obra de autoria de Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, Saraiva, 2ª edição atualizada, 2001, 2º volume, ensina:

"Para nós, num autêntico mandado coletivo há uma verdadeira substituição processual; alguém age em nome próprio em defesa do interesse de outrem. A pessoa jurídica se sub-roga no direito dos seus próprios membros. Se, contudo, depararmos com uma autorização para atuação em determinado caso, esse ato, a nosso ver, caracteriza um mandato.

O próprio do mandado de segurança coletivo está na defesa de direitos de membros ou de associados, independentemente de manifestação específica destes.

No que diz respeito ao objeto, ele é o mesmo do mandado de segurança individual. É a proteção do direito líquido e certo, ferido por ato de autoridade, mas, aqui, um problema se põe. Se ele é coletivo, tem de dispensar uma prova específica de cada um dos possíveis beneficiários. O que se há de fazer é descrever a pretensão, fazendo prova da existência do ato impugnado, assim como dos elementos necessários faticamente para infirmá-lo. O que se dispensa é que essa prova se repita indefinidamente no tocante a todos os membros da entidade.

Se concedida, a segurança resolverá a questão normativamente, de molde a acolher todos os membros da entidade.

À autoridade impetrada, ao cumprir a decisão judicial, será lícito requerer ou exigir:

- a) que o postulante faça prova de que pertence à entidade beneficiada; e
- b) que faça prova, igualmente, de que se encontra na situação fática descrita na impetração.

O problema que pode agora ser enfrentado é o de saber das possíveis imbricações entre um mandado de segurança e o mandado de segurança coletivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Uma primeira afirmação pode ser feita de forma peremptória: é a de que o exercício da modalidade coletiva, por uma pessoa jurídica habilitada, não exclui a possibilidade da utilização do mandado de segurança individual. Nada na Constituição deixa entrever que a modalidade coletiva de defesa de um direito possa sufocar um legítimo interesse, por vezes demonstrado pelo requerente, em fazer uso de sua prerrogativa de defender-se pessoalmente.

Excluiríamos dessa possibilidade, tão-somente, aqueles que tenham outorgado autorização específica para determinada entidade.

Coerentemente com o já exposto, para nós isso não é defesa coletiva de direito, mas tão-somente litisconsórcio ativo, acompanhado de mandato. Portanto, não importa qual o resultado no autêntico mandado de segurança coletivo; ainda que denegatória da medida, cabe sempre o mandado individual. É dizer, a sentença proferida em mandado coletivo não tem força de coisa julgada para impedir a utilização individual do instituto.

Admitir o contrário seria não somente tolher o importantíssimo direito de acesso ao Judiciário, como também abrir as portas para modalidades novas de fraude, em que entidades de fraquíssima representatividade se lançariam a ingressar em juízo, sem, contudo, fazer uso de todas as medidas cabíveis de defesa da postulação. Não importa se por má-fé ou por incompetência.⁴

A abertura feita pela Constituição por meio das ações coletivas, e dentre elas a do mandado de segurança, foi no sentido de permitir a

⁴ A respeito do problema da má-fé no ajuizamento do mandado de segurança coletivo, manifestou-se com precisão o eminente Professor Celso Agrícola Barbi:

"A amplitude da legitimação na ação coletiva tem o perigo de permitir que alguém a proponha e conduza mal o processo deliberadamente, de modo a ser vencido e, com isso, criar-se coisa julgada para os outros titulares do direito ou interesse. Esse perigo tem preocupado a doutrina em vários países.

Mas nossa legislação contém fórmula feliz para evitar essa modalidade de fraude: o inciso LXX já referido limita a legitimação das entidades de classe e associações às que funcionem há mais de um ano, o que exclui a possibilidade de criar-se uma delas somente para frustrar a proteção legal; e os artigos 15 e 16 da Lei 1.533/51 dispõem que não se forma coisa julgada se não houver decisão de mérito, a qual só pode acontecer se os fatos estiverem satisfatoriamente provados; assim qualquer deficiência da atividade probatória impede a decisão de mérito e a formação da coisa julgada.

Pensamos, também, que, no caso de mandado de segurança coletivo requerido em defesa de interesses legítimos, difusos ou coletivos, todo aquele que demonstrar seu interesse na concessão da medida poderá ingressar no processo como assistente simples, com base no art. 50 do C.P. Civil" (cf. *As novas dimensões do mandado de segurança*, in *Seminário sobre os novos direitos fundamentais na Constituição brasileira*, Rio de Janeiro, Ed. CEPAD, dez. 1988, p. 12).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

jurisdicionalização de questões que, se individualmente tratadas, acabariam por não justificar a ida ao Poder Judiciário.

Trata-se de instituto, portanto, marcado pelo signo de um mais livre e amplo ingresso em juízo. Não pode ser confundido com inovação processual, que, embora de forma remota, possa significar cerceio ao legítimo direito de defesa pessoal dos interesses individuais."

E outro não é o pensamento de Arnaldo Wald e Gilmar Ferreira Mendes, "in" Mandado de Segurança, obra de Hely Lopes Meirelles que foi atualizada e complementada pelos citados juristas, Malheiros Editores, 29ª edição, págs. 25/30.

A Jurisprudência da Suprema Corte não distoa dessa doutrina. Ao contrário. O Supremo Tribunal Federal, Plenário, no MS 22.132, Rel. Ministro Carlos Velloso, decidiu:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA: DESNECESSIDADE. OBJETO A SER PROTEGIDO PELA SEGURANÇA COLETIVA. C.F., art. 5º, LXX, b. MANDADO DE SEGURANÇA CONTRA LEI EM TESE: NÃO CABIMENTO. Súmula 266-STF. I. - A legitimação das organizações sindicais, entidades de classe ou associações, para a segurança coletiva, é extraordinária, ocorrendo, em tal caso, substituição processual. CF, art. 5º, LXX. II. - Não se exige, tratando-se de segurança coletiva, a autorização expressa aludida no inc. XXI do art. 5º, CF, que contempla hipótese de representação. III. - O objeto do mandado de segurança coletivo será um direito dos associados, independentemente de guardar vínculo com os fins próprios da entidade impetrante do writ, exigindo-se, entretanto, que o direito esteja compreendido nas atividades exercidas pelos associados, mas não se exigindo que o direito seja peculiar, próprio, da classe. IV. - Não cabe mandado de segurança, individual ou coletivo, contra lei em tese (Súmula 266-STF), dado que a lei e, de resto, qualquer ato normativo, em sentido material, ostenta características de generalidade, impessoalidade e abstração, não tendo, portanto, operatividade imediata, necessitando, para a sua individualização, da expedição de ato administrativo. V. - Mandado de Segurança não conhecido."

Também no RMS n. 23566-DF, Rel. Ministro Moreira Alves, disse a Corte Suprema:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

"EMENTA: Recurso ordinário em mandado de segurança impetrado por Sindicato em favor de seus sindicalizados. - Tendo o órgão prolator da sentença civil jurisdição nacional, como o Superior Tribunal de Justiça a tem, não se aplica a ele a exigência feita, na parte final do parágrafo único do artigo 2º da Lei 9.494/97 na redação que dada pela MP 1798-2/99 e reedições posteriores, de que a inicial da ação coletiva deverá ser acompanhada da relação nominal dos associados-substituídos das entidades associativas substitutas processuais deles. Recurso a que se dá provimento para determinar ao Superior Tribunal de Justiça que, afastada a preliminar processual que deu margem à extinção do processo sem julgamento do mérito, continue a julgar o mandado de segurança em causa como entender de direito."

Galvão: No RE 141.733/SP-SÃO PAULO, Primeira Câmara, Relator Ilmar

"EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. IMPETRAÇÃO POR ASSOCIAÇÃO DE CLASSE. LEGITIMAÇÃO ATIVA. ART. 5., INCS. XXI E LXX, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A associação regularmente constituída e em funcionamento, pode postular em favor de seus membros ou associados, não carecendo de autorização especial em assembléia geral, bastando a constante do estatuto. Mas como é próprio de toda substituição processual, a legitimação para agir esta condicionada a defesa dos direitos ou interesses jurídicos da categoria que representa. Recurso extraordinário conhecido e provido para que o Tribunal a quo, afastada a preliminar de ilegitimidade ativa da impetrante, julgue o mérito do mandado de segurança."

No RE 193382/SP-SÃO PAULO-Pleno:

"EMENTA: CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. AUTORIZAÇÃO EXPRESSA. OBJETO A SER PROTEGIDO PELA SEGURANÇA COLETIVA. C.F., art. 5º, LXX, "b". I. - A legitimação das organizações sindicais, entidades de classe ou associações, para a segurança coletiva, é extraordinária, ocorrendo, em tal caso, substituição processual. C.F., art. 5º, LXX. II. - Não se exige, tratando-se de segurança coletiva, a autorização expressa aludida no inciso XXI do art. 5º da Constituição, que contempla hipótese de representação. III. - O objeto do mandado de segurança coletivo será um direito dos associados, independentemente de guardar vínculo com os fins próprios da entidade impetrante do writ, exigindo-se, entretanto, que o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

direito esteja compreendido na titularidade dos associados e que exista ele em razão das atividades exercidas pelos associados, mas não se exigindo que o direito seja peculiar, próprio, da classe. IV. - R.E. conhecido e provido."

No RMS 21.514/DF – DISTRITO FEDERAL, 2ª Turma, Rel. Min. Marco

Aurélio:

MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - LEGITIMAÇÃO - SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL. O INCISO LXX DO ARTIGO 5. DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ENCERRA O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL, DISTANCIANDO-SE DA HIPÓTESE DO INCISO XXI, NO QUE SURGE NO ÂMBITO DA REPRESENTAÇÃO. AS ENTIDADES E PESSOAS JURÍDICAS NELE MENCIONADAS ATUAM, EM NOME PRÓPRIO, NA DEFESA DE INTERESSES QUE SE IRRADIAM, ENCONTRANDO-SE NO PATRIMÔNIO DE PESSOAS DIVERSAS. DESCABE A EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO CREDENCIAMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO - ENTIDADE DE CLASSE - ESPECIFICIDADE. NA DISCIPLINA CONSTITUCIONAL DO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO, INCONFUNDÍVEL COM A RELATIVA A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE, NÃO SE TEM, QUANTO A LEGITIMAÇÃO ATIVA, A EXIGÊNCIA DE TRATAR-SE DE ENTIDADE DE CLASSE QUE CONGREGUE CATEGORIA ÚNICA. CONSTATADA A ABRANGÊNCIA, A PONTO DE ALCANÇAR OS TITULARES DO DIREITO SUBSTANCIAL EM QUESTÃO, MISTURAR E CONCLUIR PELA CONFIGURAÇÃO DE HIPÓTESE ENSEJADORA DA SUBSTITUIÇÃO PROCESSUAL QUE DISTINGUE A ESPÉCIE DE MANDADO DE SEGURANÇA QUE É O COLETIVO. MANDADO DE SEGURANÇA - COMPLEXIDADE DOS FATOS - QUESTÕES FÁTICAS DE ALTA INDAGAÇÃO. HÁ DE SE DISTINGUIR A COMPLEXIDADE DOS FATOS E DO TEMA DE DIREITO DAQUELAS SITUAÇÕES QUE NÃO PRESCINDEM DA ABERTURA DE FASE DE INSTRUÇÃO. SE O CASO ESTÁ COMPREENDIDO NO CAMPO DA REFERIDA."

Com base nesses ensinamentos e julgados, pode-se inferir que no caso de Mandado de Segurança Coletivo não tem lugar a renúncia à instância administrativa por parte dos associados da Associação Brasileira das Entidades de Previdência Privada-ABRAPP, no caso concreto, da DESBAN, recorrente, podendo ela



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

defender-se amplamente na instância administrativa, nos termos do inciso LV, do art. 5º, da Lei Maior, sendo inaplicável à espécie a Súmula 1º CC nº 1.

Além disso, no recurso interposto, a sucumbente apresenta razões de mérito, com matéria diferenciada, como se vê do relatório.

Tomo, pois, conhecimento do recurso.

E ao fazê-lo, rejeito, desde logo, a preliminar de nulidade do lançamento ao argumento de que a suspensão da exigência do crédito tributário na liminar concedida impediria a constituição do crédito tributário. E isto porque a liminar foi expressamente no sentido de que a DRF se absteresse de exigir das filiadas à ABRAPP a CSLL relativa a fatos geradores anteriores a 1º de janeiro de 2002. Não a proibiu de constituir o crédito tributário, devendo a decisão judicial ser cumprida nos seus estritos termos, e com observância do disposto no art. 63 e §§ da Lei nº 9.430/96. Constituído o crédito e preservada a Fazenda Nacional contra a decadência, a autoridade deverá abster-se de exigir a satisfação do crédito tributário, até o final da demanda.

A necessidade de lançar o crédito tributário e a consequência de sua inobservância foram objeto do Resp nº 332.693 (2001-0096668), relatora Ministra Eliana Calmon, da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, unânime, cuja ementa está assim redigida:

“TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. 1) O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, que se aperfeiçoa com o lançamento, ato pelo qual se constitui o crédito correspondente à obrigação (arts. 113 e 142 do CTN).
2. Dispõe a FAZENDA do prazo de cinco anos para exercer o direito de lançar, ou seja, constituir o seu crédito tributário.

47



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

3. O prazo para lançar não se sujeita a suspensão ou interrupção, nem por ordem judicial nem por depósito do devido.

4) Com depósito ou sem depósito, após cinco anos do fato gerador, sem lançamento, ocorre a decadência.

5. Recurso especial provido”.

Merece especial atenção os seguintes excertos do voto da ilustre relatora:

“Quero aqui destacar que não houve pagamento antecipado ou não antecipado, como pode sugerir o disposto no art. 150 do CTN.

A empresa apenas se antecipou, com a cautelar, para barrar a execução, se assim fosse procedido pelo Fisco que, antecedentemente, ainda teria de constituir o crédito tributário, o qual deixou escapar pelo decurso do tempo.

Sabendo-se que é decadencial o prazo para a constituição do crédito tributário e que o prazo decadencial não sofre suspensões ou interrupções, pois, como a história, tem marcha irreversível, surge a obrigação pela ocorrência do fato gerador e, a partir daí, nada pode barrar a fluência da decadência, senão o lançamento, que é da alçada única do Fisco, que terminou por não fazê-lo, na hipótese dos autos.”

A autoridade administrativa só estaria impedida de constituir o crédito tributário se a liminar fosse expressa nesse sentido, caso em que ela estaria dispensada de responsabilidade.

No mérito, as Entidades Fechadas de Previdência Privada (EFPP) são entes sem fins lucrativos e, portanto, não produzem lucros. E isso atesta o autuante às fls. 10, quando, literalmente, assevera:

“As normas seguidas pelas EFPP também determinam que sejam elaborados Demonstrativos Contábeis ao final de cada exercício. No item 3 do Anexo C aprovado pela Portaria MPAS nº 4.858/98 está definido que anualmente, em 31 de dezembro, a entidade fará a “Demonstração do Resultado do Exercício” onde o resultado final apurado em cada um dos quatro programas nos quais sua contabilidade se agrupa, ou seja, previdencial, Assistencial,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Administrativo e de Investimentos, não terá o nome de lucro, por razões óbvias, e sim de "SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES". Sendo uma entidade sem fins lucrativos, o excedente apurado entre as receitas e despesas, será usado para constituir reservas e fundos que devem garantir o seu objetivo estatutário. A diferença significativa para as empresas com fins lucrativos, é que estas últimas podem, se quiserem, distribuir o resultado obtido aos sócios."

Inobstante, adiante, tentando justificar o lançamento reproduz o artigo 2º da Lei nº 7.689/88 para concluir que, se o fato gerador da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, não se pode dizer que não há fato gerador da CSLL, uma vez que este é o seu resultado.

Senão, vejamos:

"Para restar ainda mais claro que estamos tratando de um só objeto com denominações diferentes, voltemos à definição da base de cálculo da Contribuição Social estabelecida pelo art. 22 da Lei 7.689/88, que dispõe:

"Art. 22- A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda."

Portanto, a alegação de que por falta de fato gerador, a EFPP não está sujeita à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não pode prosperar. O fato gerador da contribuição é formado pelo resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, no caso destas entidades, denominado de "saldo disponível para constituições" e, de "lucro" para as demais pessoas jurídicas que têm objetivo comercial."

Ledo engano, uma vez que o resultado do exercício a que alude o dispositivo, é o lucro contábil, obtido de acordo com a Lei das S/A, descabendo qualquer outro sentido, até mesmo pela definição legal da contribuição que é Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E se a exação é sobre o lucro líquido ou lucro contábil, não pode ser o termo estendido para tributar o que não seja lucro.

4



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

Por mais que se tente dar elasticidade ao conceito de resultado, jamais se poderá confundi-lo com lucro líquido que é peculiar das empresas que têm fito de lucro que, absolutamente, não é o caso das EFPP. Essa interpretação extensiva fere o princípio da reserva legal que preside o Direito Tributário Nacional, insito nos artigos 150, I, da Constituição Federal, 3º, 97, I, e 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. A Suprema Corte, em diversas oportunidades, já se manifestou no sentido de que a CSLL tem natureza tributária, sendo sua cobrança plenamente vinculada, o que afasta todas as construções que objetivam transformar em lucro o que não é lucro.

A legislação que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro representada pela MP n. 22, de 6/12/1988 (D.O.U.: 07.12.1988), convertida na Lei n.7.689, de 15/12/1988 (D.O.U.: 16.12.1988), tem sua origem e limites na Constituição Federal que, em seu art. 195, I, "c" autorizou a sua constituição com base no lucro do empregador.

E assim não se pode interpretar a lei que a institui em desacordo com a Lei Maior. Isso seria reduzir a interpretação ao absurdo.

O Conselho de Contribuintes, por diversas de suas Câmaras, já se pronunciou sobre a improcedência da pretensão do fisco.

Citem-se, além dos mencionados pela defesa: 101-93.942, de 17/09/2002; 101-94.017, de 6/11/2002; 101-94.380, de 15/10/2003, 108-07.735, de 17/03/2004; 101-94.557 e 101-94.558, ambos de 12/05/2004; 101-94.668, de 12/08/2004; 103-21.864, de 24/02/2005; 105-15.117, de 15/06/2005; 108-08.412, de 10/08/2005; 103-22.339, de 22/03/2006; 105-15.941, de 17/08/2006.

Outrossim, a ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, em seu bem lançado voto condutor do Ac. 101-, de 17/09/2002, por cópia às fls. 371/379, cujos fundamentos acolho nesta assentada também como razão de decidir, disse com inegável acerto:

"O recurso é tempestivo e teve seguimento porque, segundo informado às fls 741, foi formalizado processo de arrolamento (IN 26/2001). Dele conheço .



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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 nº 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, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a "base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda" não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que "a base de cálculo é o *"resultado do exercício"*, e não *necessariamente o lucro*". Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, *"não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro"*. Como acima dito, que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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 nº 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 convenção ou acordo coletivo de trabalho ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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 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 nº 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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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 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, auferir 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

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.

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, 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.

Tendo em vista as razões declinadas, dou provimento ao recurso."

Em resumo:

O mandado de segurança coletivo tem fulcro no art. 5º, LXX, da vigente Constituição Federal, implicando em legitimação processual extraordinária, prescindindo a associação de autorização de seus associados para representá-los, podendo estes livremente ingressar em Juízo, uma vez que a sentença proferida não tem força de coisa julgada. Nele, a associação age em nome próprio em defesa de interesse de outrem. Não sendo o associado parte na relação jurídica formada, não renuncia tampouco à instância administrativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10680.018590/2003-20
Acórdão nº : 107-08.933

As Entidades Fechadas de Previdência Privada não têm fito de lucro e, conseqüentemente, não apuram

lucro, base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, contribuição que tem natureza tributária e, assim, sujeita ao princípio da reserva legal. Descabe neste caso interpretação extensiva que dê ao resultado por elas apurados o conceito de lucro líquido que é definido segundo as regras da Lei das S/A, pelas empresas com fins lucrativos. (CF, art. 195, I, "c"; CTN., arts. 3º, 97, I, e 142, par. ún.).

Assim, por todas essas razões, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade, e dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, 28 de março de 2007.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES