



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

Processo n° 10166.003205/2003-69
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9303-008.453 – 3ª Turma
Sessão de 16 de abril de 2019
Matéria COFINS. Base de cálculo
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
POSTALIS INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2001

COFINS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO. SEGUNDO EXAME. POSSIBILIDADE.

Uma vez autorizado pela autoridade competente, é possível o reexame de período fiscalizado anteriormente, sendo que o lançamento decorrente não se confunde com a alteração de lançamento prevista no art. 145 do CTN, tampouco com a revisão de ofício prevista no art. 149 do mesmo Código.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RESERVAS ASSISTENCIAIS. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não existe base legal para exclusão das reservas assistenciais da base de cálculo da Cofins das entidades de previdência privada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação às receitas assistenciais e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as Conselheiras Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela **FAZENDA NACIONAL** (e-fls. 1.003 a 1.049), com fulcro no inc. II, do art. 56 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, aprovado pela Portaria MF n.º 256/2009, combinado com os incisos I e II, do art. 7 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n.º 147/2007, e pela Contribuinte **POSTALIS - Instituto de Seguridade Social dos Correios e Telégrafos** (e-fls. 1.101 a 1.119), com base no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, ambos buscando a reforma do **Acórdão nº 203-10.314** (e-fls. 965 a 975) proferido pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, em 08 de julho de 2005, no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário. O acórdão foi assim ementado:

COFINS. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. FISCALIZAÇÃO. SEGUNDO EXAME. POSSIBILIDADE. *Uma vez autorizado pela autoridade competente, é possível o reexame de período fiscalizado anteriormente, sendo que o lançamento decorrente não se confunde com a alteração de lançamento prevista no art. 145 do CTN, tampouco com a revisão de ofício prevista no art. 149 do mesmo Código. Preliminar rejeitada.*

RECEITAS ASSISTENCIAIS. *Justifica-se a exclusão das receitas assistenciais (receitas técnicas) da base de cálculo da exação, por força do disposto no parágrafo 5º, do artigo 3º da Lei nº9.718/98*

RECEITAS IMOBILIÁRIAS. REAVALIAÇÃO. *As receitas de reavaliação imobiliária devem ser excluídas da tributação por total ausência de previsão legal. LOCAÇÃO. A inclusão na base de cálculo das receitas provenientes de locação imobiliária encontra respaldo na legislação de regência.*

Recurso provido em parte.

Após julgamento do recurso voluntário, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração (e-fls. 977 a 981) alegando os vícios de obscuridade e omissão com relação às "receitas de reavaliação imobiliária" e ao seu não enquadramento no conceito de "receitas"; bem como sustentando ter sido o acórdão de recurso voluntário omissivo na interpretação do dispositivo legal para excluir da base de cálculo da COFINS as "receitas assistenciais". Os aclaratórios foram admitidos parcialmente, com relação às receitas de reavaliação imobiliária, consoante despacho de 31/08/2007 (e-fls. 984 a 986), e acolhidos em sede de julgamento nos termos do **Acórdão n.º 203-12.422**, de 20/09/2007 (e-fls. 987 a 990), recebendo a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2001

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO SANADA.

Devem ser acolhidos embargos de declaração contra Acórdão que deixou de indicar expressamente dispositivo legal que estaria a não contemplar a inclusão de Reservas de Reavaliação em Investimentos Imobiliários na base de cálculo da contribuição.

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RESERVA DE REAVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS.

A reserva de reavaliação, enquanto não realizado pela alienação, baixa etc. o bem sobre o qual a mesma fora efetuada, não constitui uma receita auferida, não se subsumindo, portanto, ao conceito de receita bruta determinado pelo disposto nos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

Embargos acolhidos.

Interpostos novos embargos de declaração pela Fazenda Nacional (e-fls. 994 a 995), alegando omissão no julgado, os mesmos não foram acolhidos pelo despacho de e-fls. 999, com base na Informação de e-fls. 998.

Assim, como resultado do julgamento do recurso voluntário, tem-se que o Colegiado *a quo* entendeu por dar provimento parcial ao recurso para rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração por falta da motivação do reexame determinado pela Autoridade Tributária, bem como pela mudança de critério presente neste reexame; excluir da base de cálculo da COFINS cumulativa as receitas de reavaliação imobiliária e as receitas assistenciais (reservas técnicas) e manter a tributação sobre as receitas decorrentes da locação imobiliária.

Não resignada em parte com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (e-fls. 1.003 a 1.049) por dois fundamentos:

(a) **contrariedade à lei** (art. 7, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria n.º 147/2007), questionando a exclusão da base de cálculo da COFINS das receitas assistenciais, alegando que a decisão recorrida teria contrariado o inciso V, do artigo 1º da Lei n.º 9.701/98; os §§ 2º, 5º, 6º e 7º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998; o art. 39 da Lei n.º 6.435/77; o art. 76 da Lei Complementar n.º 109/01; e o art. 111 do Código Tributário Nacional;

(b) e, ainda, com base em **divergência jurisprudencial** (art. 7º, II, do mesmo ato normativo), por não se conformar com a não-tributação das receitas de reavaliação de ativos imobiliários, indicando como paradigma o Acórdão n.º 201-78.802, de 08/11/2005, proferido pela então Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes.

No exame de admissibilidade de 28/04/2009 (e-fls. 1.053 a 1.056), foi dado seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional tão somente no que versa sobre a exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas assistenciais, com base no inciso I - contrariedade à lei. Foi negado seguimento com relação à insurgência com fulcro na divergência jurisprudencial, na matéria da "reavaliação de ativos", *por considerar que as situações fáticas sopesadas entre os julgados confrontados eram dessemelhantes, uma vez que no acórdão recorrido se discutiu sobre a incidência da contribuição sobre "reavaliação da carteira de imóveis e de ações", enquanto que no paradigma o tema envolveu "variações monetárias"*.

Interposto agravo pela Procuradoria da Fazenda Nacional (e-fls. 1.059 a 1.054), em que a Recorrente reforça a existência de divergência jurisprudencial afirmando ser o tratamento conferido às receitas de reavaliação imobiliária igual àquele atribuído às receitas de variação cambial, por meio do despacho de 21/08/2015 (e-fls. 1.075 a 1.079), foi acolhido o agravo de reexame e dado seguimento ao recurso especial também no que concerne às receitas de reavaliação imobiliária, por considerar existente a semelhança fática entre os acórdãos paragonados.

De outro lado, o **Contribuinte**, devidamente intimado, interpôs recurso especial (e-fls. 1.101 a 1.119) suscitando divergência jurisprudencial com relação à (a) caracterização de alteração indevida do lançamento em decorrência do reexame de período já fiscalizado, evidenciando erro de direito em tese, conforme arts. 145 e 149, ambos do CTN; e (b) a configuração da mudança de critério jurídico de forma retroativa (art. 146 do CTN) representada pela aplicação das regras da superveniente IN SRF n.º 170/2002 sobre fatos geradores passados, já fiscalizados e tributados pela Receita Federal sob outros critérios. Para comprovar a divergência jurisprudencial, indicou como paradigma o Acórdão n.º 3401-002.537.

Nos termos do despacho s/nº, de 02/06/2016 (e-fls. 1.165 a 1.170), foi negado seguimento ao recurso especial do Contribuinte, pois não haveria similitude fática entre os arestos recorrido e aquele indicado como paradigma.

Sobreveio, por conseguinte, agravo do Contribuinte POSTALIS (e-fls. 1.189 a 1.206), sustentando seu pedido de reforma do despacho na alegação de que *ambos os*

colegiados analisaram lançamentos relativos a período já fiscalizado, em relação ao qual nenhum fato novo foi apontado, e que, por isso mesmo, apenas decorreu da mudança de interpretação da legislação por parte da Administração.

No despacho em agravo de 06/10/2017 (e-fls. 1.234 a 1.238), restou acolhido o agravo para dar prosseguimento ao recurso especial do Sujeito Passivo relativamente às matérias objeto da divergência jurisprudencial: "*Nulidade do lançamento. Impossibilidade de reexame de lançamento fundado em erro de direito*" e "*Nulidade de lançamento. Impossibilidade de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos (IN SRF 170/2002)*". Considerou o Ilustre Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais que há semelhança fática entre a decisão recorrida e aquela indicada como paradigma, estando a diferença na apreciação das circunstâncias fáticas pelos Colegiados. Consoante consignado no corpo do despacho de seguimento do apelo especial, "*[...] para o recorrido, o fator relevante é a autorização expressa da autoridade local, já que não se aplica ao caso o art. 149. Para o colegiado que prolatou o paradigma passa-se exatamente o oposto, o relevante é precisamente a comprovação da ocorrência de alguma das circunstâncias listadas no art. 149, não bastando a autorização do delegado*".

Na mesma oportunidade, o Contribuinte apresentou contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional (e-fls. 1.132 a 1.158) requerendo, preliminarmente, a sua negativa de seguimento e, no mérito, o desprovemento do apelo.

A Fazenda Nacional, por sua vez, igualmente trouxe em sede de contrarrazões ao recurso especial da Contribuinte pedido de não conhecimento e, no mérito, a negativa de provimento ao apelo especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

Recurso Especial da Fazenda Nacional

O recurso especial por contrariedade à lei interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 7º, inciso I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, merecendo prosseguimento a matéria relativa à possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas assistenciais.

De outro lado, o recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, no que concerne à tributação das receitas decorrentes da reavaliação de ativos, é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009). Nesse ponto, entende-se que não deve ter prosseguimento o recurso, consoante razões expostas no despacho de admissibilidade de e-fls. 1.075 a 1.079:

"(...) E a dessemelhança não reside apenas na natureza das rubricas envolvidas, mas, sim, e principalmente, no fato de que a reavaliação de bens e figura típica, específica, fruto da vontade da entidade em promover à atualização de seus bens em face do valor de mercado e que deve ser revestida de uma série de formalidades legais, tais como no a existência de laudos firmados por peritos etc. Além disso, a sua contabilização é bastante diferente da contabilização das "variações monetárias", vez que estas não se utilizam de urna rubrica contábil intermediária e são jogadas diretamente na conta de resultados do exercício, sejam elas despesas ou receitas. No caso da reavaliação, não, já que, no momento de sua constituição, o lançamento contábil é feito a débito da conta do ativo que foi reavaliada e a crédito de uma conta de "Reservas", denominada "Reserva de Reavaliação", classificada no Patrimônio Líquido da empresa; ou seja, não passa pelas contas de receitas nem de resultados, e nem poderia, pois representam apenas uma mera expectativa de lucro, que somente se concretizará com a sua realização.

Assim, de plano, vê-se a diferença entre elas pois, enquanto, de um lado, as variações monetárias, aqui assumidas apenas como positivas, são consideradas "receitas" e, nisso estou de pleno acordo com os mais de cinquenta parágrafos que a ora Recorrente se utilizou para tanto, assim devem ser consideradas independentemente de sua realização, ou, como se queira, do ingresso efetivo de recursos financeiros no caixa da empresa e, conseqüentemente, não há que se falar que as variações monetárias só podem fazer parte da base de cálculo da contribuição em comento quando da sua realização, de outro, o valor da reavaliação do ativo vai para uma conta de patrimônio líquido não se podendo falar que é uma receita.

Essa transmutação, ou seja, o valor da reavaliação somente se transforma em receita quando e o ativo que sofrera a dita reavaliação for baixado, seja a baixa motivada por alienação, depreciação etc. Veja-se que, na linha do que a ora Recorrente propugna — e eu concordo inteiramente com ela, já disse isso acima — essa receita deve ser assim considerada independentemente do ingresso ou não de recursos financeiros no caixa da empresa por conta da "baixa" do bem, ou seja, se o ativo tiver sido alienado a prazo essa característica não impedirá que a correspondente parcela da reavaliação se transforme numa receita, ao menos antes da edição da Medida

Provisória nº 66, de 2002, sujeita à incidência da Cofins. Neste caso, o lançamento contábil seria feito a débito da "Reserva de Reavaliação" e a crédito de uma conta de "Receitas.

Para realçar ainda mais o fato de que pouco importa o ingresso de recursos financeiros no caixa da empresa para o fim de se incluir na base de cálculo da contribuição o valor da baixa do bem reavaliado, tome-se o caso da depreciação mensal/anual do mesmo, que também é urna forma de realização daquele ativo, situação em que os valores correspondentes aos duodécimos da depreciação é que sofrerão a incidência da contribuição, e isso, frise-se, independentemente de ter havido a entrada de recursos.

Assim, deve ser rechaçada veementemente a utilização como paradigma o acórdão indicado pela ora Recorrente que versou sobre variações monetárias, pois o acórdão recorrido tratou de reavaliação de ativos, figuras completamente distintas.(...)"

Portanto, o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido parcialmente, tão somente no que tange ao tema da contrariedade à lei: possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição das receitas assistenciais.

Recurso especial da Contribuinte

O recurso especial de divergência da Contribuinte restou admitido em sede de despacho de agravo de instrumento com relação às seguintes matérias: "*Nulidade do lançamento. Impossibilidade de reexame de lançamento fundado em erro de direito*" e "*Nulidade de lançamento. Impossibilidade de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos (IN SRF 170/2002)*". A fundamentação do despacho de agravo deu-se nos seguintes termos, *in verbis*:

[...]

Em face do Acórdão nº 203- 203-10.314, integrado pelo Acórdão nº 203-12.422, que deu provimento ao recurso voluntário, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs recurso especial ao qual foi dado seguimento conforme fls. 1.074 a 1.079. Já ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo foi negado seguimento, conforme despacho de fls. 1.165 a 1.170.

[...]

O escopo do agravo, nesses termos, é avaliar a adequação do despacho questionado ao recurso especial originalmente formulado pelo interessado, sendo inadmissível inovação

destinada a suprir deficiência na demonstração inicial da divergência.

O Presidente da 3ª Seção de Julgamento decidiu que não restou caracterizada divergência relativamente às matérias denominadas (no recurso especial) "Nulidade do lançamento. Impossibilidade de reexame de lançamento fundado em erro de direito" e "Nulidade de lançamento. Impossibilidade de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos (IN SRF 170/2002)".

A fundamentação do despacho de admissibilidade do recurso especial é de que as situações que se quer confrontar não guardam a necessária similitude. Ali se diz:

(...)A decisão recorrida, contemplando autuação que se deu em função de um reexame de período já fiscalizado, considerou que houve autorização expressa do Delegado da Receita Federal para afastar a arguição de nulidade do procedimento. Aduziu que o simples reexame - ou seja, nova fiscalização em período fiscalizado anteriormente, a resultar ou não em novo lançamento, dito complementar - é inconfundível com a alteração do lançamento de que trata o art. 145 do CTN, e também com a revisão de ofício do art. 149, razão pela qual não se cogitaria da nulidade com base nesses dois artigos citados. Lembra que, para o reexame, basta a autorização expressa por parte da autoridade administrativa competente, na forma do exigido pelo art. 7º da Lei nº 2.354, de 23 de novembro de 1954, que estabeleceu que "Em relação ao mesmo exercício só possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Imposto de Renda." Assim, tendo sido realizada a nova auditoria mediante autorização por escrito, o novo lançamento, que é dissociado do anterior e não o altera, não pode ser inquinado de nulidade.

Quanto à suposta mudança de critérios jurídicos da autoridade administrativa, na interpretação da matéria objeto do lançamento, não restou demonstrada. A recorrente apenas argui que a Secretaria da Receita Federal, antes da edição da IN-SRF nº 170, de 2002, teria sinalizado em sentido contrário ao disposto no referido ato legal. Como não ficou caracterizada tal mudança, descabe aplicar o art. 146 do CTN.

O Acórdão indicado como paradigma nº 3401-002.537, contemplando caso concreto em que o contribuinte pautava sua conduta na Solução de Consulta DISIT/SRRF/6ª RF nº 99, de 31 de maio de 2001, e que foi surpreendido pela superveniência de entendimento diverso da Administração, plasmado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 09, de 2006, que embasou o lançamento de ofício. Julgou que houve modificação de critérios jurídicos por parte da Receita Federal em relação ao contribuinte, violando o art. 146 do CTN.

Com relação ao lançamento suplementar, a decisão indicada como paradigma considerou que, no caso concreto, houve erro de direito no lançamento anterior, o que, nos termos do art. 149 do

CTN, não autoriza a sua revisão de ofício. E que, nos termos do art. 146, o erro de direito só poderia ser sanado na ocorrência do próximo fato gerador.

Cotejando os arestos confrontados, parece-me que não há, entre eles, a similitude fática mínima para que se possa estabelecer uma base de comparação para fins de dedução da divergência argüida.

Com relação ao lançamento complementar, o caso concreto enfrentado pela decisão indicada como paradigma derivou de erro de direito cometido no lançamento anterior. Essa motivação não esteve presente no lançamento analisado pela decisão recorrida. E no que diz respeito à mudança do critério jurídico, a decisão indicado verificou que o segundo lançamento deu-se, justamente, pela edição de uma Solução de Divergência da Cosit, que revogou a Solução de Consulta em que se baseava o contribuinte. Houve comprovadamente uma mudança de critério da Fiscalização. A decisão recorrida não encontrou, na motivação do ato administrativo, deixou de aplicar o art. 170 do CTN, deixando antever que aplicaria o art. 146 caso tivesse detectado tal mudança.

E em se tratando de espécies díspares nos fatos embaixadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir divergência.

(...)

No agravo ofertado, afirma-se que essa fundamentação avançou o exame de mérito, que seria justamente a existência ou não de inovação nos critérios jurídicos, o que é vedado no exame de admissibilidade. Este, segundo defende, deve se restringir a verificar se são semelhantes os fatos que se quer confrontar e a mesma a legislação.

Nesse sentido, afirma que ambos os colegiados analisaram lançamentos relativos a período já fiscalizado, em relação ao qual nenhum fato novo foi apontado, e que, por isso mesmo, apenas decorreu da mudança de interpretação da legislação por parte da Administração.

Entendo assistir razão ao agravante.

*Com efeito, descabe, no juízo inicial de admissibilidade, aprofundar o exame da questão jurídica que se pretende levar ao escrutínio da Câmara Superior, a não ser no sentido de identificar eventual **diferença fática que fundamente** uma das decisões e que não tenha sido considerada na outra, de modo que não se possa saber a posição de um dos colegiados acerca desse específico ponto.*

Não identifico tal dessemelhança. Deveras, e como dito no agravo, ambos examinam lançamentos sobre fatos geradores já antes fiscalizados, podendo-se depreender de sua leitura

que em ambos os casos havia autorização por parte do delegado e em ambas as defesas se alegou que teria havido mudança de critério jurídico porquanto não se apontara a ocorrência de qualquer fato novo.

A diferença, pois, está na apreciação dessas circunstâncias fáticas pelos colegiados confrontados. Para o recorrido, o fator relevante é a autorização expressa da autoridade local, já que não se aplica ao caso o art. 149. Para o colegiado que prolatou o paradigma passa-se exatamente o oposto, o relevante é precisamente a comprovação da ocorrência de alguma das circunstâncias listadas no art. 149, não bastando a autorização do delegado.

*Constata-se, assim, a presença dos pressupostos de conhecimento do agravo e a necessidade de reforma do despacho questionado. Por tais razões, propõe-se que o agravo seja ACOLHIDO para DAR seguimento ao recurso especial relativamente às matérias "**Nulidade do lançamento. Impossibilidade de reexame de lançamento fundado em erro de direito**" e "**Nulidade de lançamento. Impossibilidade de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos (IN SRF 170/2002)**".*

[...]

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, entende-se deva ser conhecido o recurso especial da Contribuinte.

Mérito

Recurso especial da Contribuinte

No mérito, gravita a controvérsia do recurso especial da Contribuinte em dois pontos: 1) "**Nulidade do lançamento. Impossibilidade de reexame de lançamento fundado em erro de direito**" e 2) "**Nulidade de lançamento. Impossibilidade de aplicação retroativa de novos critérios jurídicos (IN SRF 170/2002)**".

O voto vencedor do acórdão recorrido, quanto às alegações de nulidade do lançamento, fundamentou a sua negativa de provimento nos seguintes termos:

[...]

Como registrado no voto do nobre relator, a presente autuação se deu em função de um reexame de período já fiscalizado. Para tanto houve autorização expressa do Delegado da Receita Federal em Brasília.

O simples reexame - ou seja, nova fiscalização em período fiscalizado anteriormente, a resultar ou não em novo lançamento, dito complementar – é inconfundível com a alteração do lançamento de que trata o art. 145 do CTN, e também com a revisão de ofício do art. 149. Por isto entendo não se poder perquirir da nulidade com base nesses dois artigos citados.

Por outro lado, para o reexame basta a autorização expressa por parte da autoridade administrativa competente, na forma do exigido pela Lei nº 2.354/54, art. 7º. Este artigo, alterando o Decreto nº 24.239/47, estabeleceu que “Em relação ao mesmo exercício só é possível um segundo exame da escrita mediante ordem escrita dos delegados seccional ou regional ou do diretor da Divisão do Imposto de Renda.” A motivação expressa, salvo melhor juízo, é despicienda.

Tendo sido realizada a nova fiscalização após autorização por escrito, o novo lançamento, que é dissociado do anterior e não o altera, não pode ser inquinado de nulidade.

A corroborar a interpretação aqui exposta menciono o acórdão seguinte, que se reporta ao Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, art. 906, cuja base legal é exatamente a mencionada Lei nº 2.354/54, art. 7º, combinada com a Lei nº 3.470/58, art. 34.

<i>Número do Recurso:</i>	<i>124310</i>
<i>Câmara:</i>	<i>PRIMEIRA CÂMARA</i>
<i>Número do Processo:</i>	<i>10166.003496/2003-95</i>
<i>Tipo do Recurso:</i>	<i>VOLUNTÁRIO</i>
<i>Matéria:</i>	<i>PIS</i>
<i>Recorrente:</i>	<i>FUNDAÇÃO ASBACE DE PREVIDÊNCIA SOCIAL</i>
<i>Recorrida/Interessado:</i>	<i>DRJ-BRASÍLIA/DF</i>
<i>Data da Sessão:</i>	<i>12/05/2004 14:00:00</i>
<i>Relator:</i>	<i>Gustavo Vieira de Melo Monteiro</i>
<i>Decisão:</i>	<i>ACÓRDÃO 201-77638</i>
<i>Resultado:</i>	<i>NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE</i>

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos: I) não se conheceu o recurso, quanto à matéria submetida ao Judiciário; e II) negou-se provimento ao recurso, quanto aos demais itens. Ausente o Conselheiro Antonio Murio de Abreu Pinto. Esteve presente ao julgamento a advogada da recorrente, Dra. Raquel Harumi Iwase.

Ementa: **NORMAS PROCESSUAIS OPÇÃO PELA VIA JUDICIAL.** Ação judicial proposta pelo contribuinte contra a Fazenda Nacional - antes ou após o lançamento do crédito tributário - com idêntico objeto impõe renúncia às instâncias administrativas. **ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SELIC.** Compete ao Poder Judiciário apreciar as argüições de inconstitucionalidade das leis, sendo defeso a esfera administrativa apreciar tal matéria. **PIS. SEGUNDO EXAME DE EXERCÍCIO FISCALIZADO ANTERIORMENTE.** Uma vez outorgada autorização pela autoridade competente para realização de segundo exame de um mesmo período base, encontra-se habilitada a fiscalização a proceder ao lançamento sem outras restrições que não o prazo decadencial, consoante o que dispõe o art. 906 do RIR/99. **DEPÓSITO JUDICIAL INSUFICIENTE. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.** Somente o depósito judicial integral e no prazo correto suspende a exigibilidade do crédito tributário, desautorizando o lançamento dos juros de mora e multa de ofício. **Recurso negado.** (Negrito acrescentado).

Quanto à suposta mudança de critérios jurídicos da autoridade administrativa, na interpretação da matéria objeto do lançamento, não restou demonstrada. A recorrente apenas argüi que a Secretaria da Receita Federal, antes da edição da IN SRF nº 170/2002, teria sinalizado em sentido contrário ao disposto no referido ato legal. Como não ficou caracterizada tal mudança, descabe aplicar o art. 146 do CTN.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Entende-se não merecer reforma a decisão, pois ausente o vício de nulidade alegado, nos termos da decisão recorrida.

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Contribuinte para declarar a nulidade do auto de infração.

Recurso especial da Fazenda Nacional

A discussão principal posta nos autos refere-se ao conceito de faturamento para instituições de previdência privada para fins de incidência da contribuição para a COFINS no regime cumulativo.

A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como *leading cases* os Res nºs 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR.

Os fundamentos da decisão foram sintetizados na seguinte ementa, *in verbis*:

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nºs 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871) (grifou-se)

Pertinente, ainda, colacionar a ementa de julgado do *leading case* RE nº 357.950/RS, refletindo a posição predominante na Corte Suprema confirmada em sede de repercussão geral:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

(RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Nessa linha relacional, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que tenham sido afetadas à sistemática da repercussão geral são de observância obrigatória por

este órgão administrativo de julgamento, conforme redação do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, atualmente em vigor e que obriga os Conselheiros à sua aplicação:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Frente à declaração de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS estabelecida pelo art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas outras receitas.

Dispositivo

Diante do exposto, conhecido parcialmente o recurso especial da Fazenda Nacional, no mérito, nega-se provimento ao mesmo; e conhecido o recurso da Contribuinte, no mérito, deve ser negado provimento.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, Redator designado

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, discordo de seu entendimento quanto ao mérito da parte conhecida do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, no que se refere à matéria "incidência tributária sobre reservas assistenciais. Portanto somente sobre esta matéria nos ocuparemos.

De início, interessa reproduzir o texto legal vigente à época dos fatos.

A base de cálculo e as exclusões e deduções admitidas para apuração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins devida pelas entidades de previdência privada estavam estabelecidas no art. 3º, § 5º, da Lei 9.718/98, nos seguintes termos.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 5º Na hipótese das pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, serão admitidas, para fins da COFINS, as mesmas exclusões e deduções facultadas para fins de determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP

A Lei 9.701/1998 dispunha sobre a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep das pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, especificando, dentre outros, as exclusões e deduções que eram facultadas às entidades de previdência privada.

Art. 1º Para efeito de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, de que trata o inciso V do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, poderão efetuar as seguintes exclusões ou deduções da receita bruta operacional auferida no mês:

(...)

V - no caso de entidades de previdência privada abertas e fechadas, a parcela das contribuições destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

A MP 2.158-35/2001 acrescentou ao art. 3º da Lei 9.718/98 as seguintes disposições.

§ 6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no § 5º, poderão excluir ou deduzir:

(...)

III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates;

(...)

§ 7º As exclusões previstas nos incisos III e IV do § 6º restringem-se aos rendimentos de aplicações financeiras proporcionados pelos ativos garantidores das provisões técnicas, limitados esses ativos ao montante das referidas provisões.

De início, tendo em vista os fundamentos do voto proferido pela i. Relatora do processo, necessário que se diga, *concessa venia*, que a decisão que declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins não trouxe qualquer consequência à discussão travada nos autos acerca da possibilidade de dedução das reservas assistenciais. Com efeito, a declaração de inconstitucionalidade e posterior revogação do dispositivo legal recaiu exclusivamente sobre o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718/98, restando incólumes todos os demais parágrafos do artigo. No caso, como pretendo tenha ficado claro, discute-se a aplicação do § 5º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que traz disposições normativas cuja constitucionalidade jamais foi questionada. Assim, o que precisa ser decidido diz respeito à possibilidade de que as reservas assistenciais possam ser excluídas da base de cálculo da Contribuição e não à validade ou constitucionalidade do comando legal insculpido no parágrafo 5º.

Das transcrições legais acima, não é difícil perceber que a legislação de regência em nenhum momento faz menção textual às ditas reservas assistenciais, mas, exclusivamente, às reservas técnicas. Diante dessa evidência, parece-me incontroverso que o debate cinge-se **(i)** à possibilidade de que as reservas assistenciais possam ser consideradas uma espécie do gênero *reservas técnicas* ou ainda reservas da mesma espécie ou **(ii)** à possibilidade de que se dê à Lei interpretação tal que admita a exclusão de outras reservas da

base de cálculo da Contribuição, além daquelas contempladas pelo inciso V do art. 1º da Lei 9.701/1998, seja por semelhança, analogia etc.

A Lei 8.212/1991, ao dispor sobre a organização da Seguridade Social, estabeleceu, em seu art. 1º, que a mesma compreenderia um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o **direito à saúde, à previdência e à assistência social**. O § 1º do art. 22 da Lei, a que fazem referência todas as Leis retrocitadas, determinou a tributação devida nos casos 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**.

À época dos fatos de que tratam os autos, a Lei 6.435/77 dispunha sobre as atividades exercidas pelas entidades de previdência privada. Em seu art. 1º estabelecia que

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

Ao disciplinar a atividade das entidades de previdência privada fechadas dispôs:

Art. 39. As entidades fechadas terão 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.

*§ 1º Independentemente de autorização específica, as entidades fechadas poderão incumbir-se da prestação de serviços assistenciais, **desde que as operações sejam** custeadas pelas respectivas patrocinadoras e **contabilizadas em separado**.*

(...)

Depreende-se do ordenamento jurídico que a execução e operação de planos de benefícios constitui a atividade precípua das entidades fechadas de previdência privada, admitindo-se, sob determinadas condições, que também prestem serviços de natureza

assistencial. Uma dessas condições é a de que as despesas assistenciais sejam contabilizadas em separado.

A Lei Complementar nº 109/2001 inseriu no ordenamento jurídico nova regulamentação para o regime de previdência complementar. A legislação novel admitiu a continuidade da prestação de serviços assistenciais, ratificou a exigência de contabilização em separado e acrescentou o requisito de que o plano assistencial dispusesse de custeio específico e de patrimônio em separado, apartando, assim, ainda mais os recursos e as operações destinadas a uma e a outra finalidade.

Art. 76. As entidades fechadas que, na data da publicação desta Lei Complementar, prestarem a seus participantes e assistidos serviços assistenciais à saúde poderão continuar a fazê-lo, desde que seja estabelecido um custeio específico para os planos assistenciais e que a sua contabilização e o seu patrimônio sejam mantidos em separado em relação ao plano previdenciário. (grifos acrescidos).

Em verdade, a segregação há muito exigida na legislação de regência é inerente à própria estrutura e finalidade de um plano de benefícios. No regime de previdência, a prestação pecuniária devida pelos que aderem ao plano é calculada com base em critérios objetivos, que levam em conta o perfil da massa protegida, os benefícios contratados, a dinâmica do plano dentre outros, tudo com vistas à adimplimento das obrigações pagas e vincendas, assegurando, assim, a higidez do sistema como um todo. A reserva assistencial, por sua vez, rege-se com base em premissas muito diferentes, já que destinada a assegurar cobertura assistencial e não um plano de benefícios. Necessariamente, as duas deverão de ser geridas separadamente e com independência, sob pena de severos prejuízos à atividade precípua das entidades de previdência privada.

De tudo isso, parece-nos muito pouco razoável aceitar, por simples analogia, que as reservas assistenciais se equiparem às reservas técnicas para o fim de reduzir a base de cálculo da exação. Não fosse por todas as razões até aqui esposadas, então pelo relevante fato de estarmos diante de uma exclusão de crédito tributário, matéria que tem disciplina específica no art. 111 do Código Tributário Nacional, a exigir interpretação literal de lei.

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; (grifos acrescidos)

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Não vejo como, da literalidade, extrair o entendimento de que as reservas assistenciais também devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins devida pelas entidades de previdência privada. Definitivamente, a Lei não faz menção a esse tipo de reserva e, como se viu, tratam-se de reservas de outra natureza e destinadas a outro fim.

Mas isso não é tudo.

O Conselho Nacional de Previdência Complementar - CNPC editou a Resolução CNPC nº 12/2013, que alterou o item VII do Anexo B da Resolução nº 8/2011, no qual demonstra a composição das provisões técnicas do Plano de Benefícios. Segundo consta, as provisões equivalem ao somatório das rubricas *Provisões Matemáticas, Equilíbrio Técnico, Fundos, Exigível Operacional e Exigível Contingencial*. Dispõe, também, que as provisões técnicas *representam a totalidade dos compromissos dos planos de benefícios previdenciais administrados pelas entidades fechadas de previdência complementar*.

A Resolução foi editada em decorrência das atribuições conferidas ao CNPC pelos artigos 5º e 74 da Lei Complementar nº 109/2001 e artigos 2º e 4º do Decreto nº 7.213/2010.

LC 109/2001:

Art. 5o A normatização, coordenação, supervisão, fiscalização e controle das atividades das entidades de previdência complementar serão realizados por órgão ou órgãos regulador e fiscalizador, conforme disposto em lei, observado o disposto no inciso VI do art. 84 da Constituição Federal.

(...)

Art. 74. Até que seja publicada a lei de que trata o art. 5o desta Lei Complementar, as funções do órgão regulador e do órgão fiscalizador serão exercidas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, por intermédio, respectivamente, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC) e da Secretaria de Previdência Complementar (SPC), relativamente às entidades fechadas, e pelo Ministério da Fazenda, por intermédio do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em relação,

respectivamente, à regulação e fiscalização das entidades abertas.

Decreto nº 7.123/2010:

Art. 2º Ao CNPC, colegiado integrante da estrutura básica do Ministério da Previdência Social, cabe exercer a função de órgão regulador do regime de previdência complementar operado pelas entidades fechadas de previdência complementar.

(...)

Art. 4º As deliberações do CNPC serão consubstanciadas em resoluções ou recomendações e as da CRPC em decisões

Compete, portanto, ao CNPC a regulamentação dos regimes de previdência complementar operados por entidades para esse fim constituídas. A definição do que venha a ser *provisões técnicas*, por óbvio, está incluído dentre suas competências.

Irrelevante, no caso, que a definição de que se trata tenha se dado em data posterior à ocorrência dos fatos geradores objeto dos autos. Não há notícias de que o conceito tenha se alterado no tempo, de tal sorte a expurgar da rubrica provisões estranhas aos planos de benefícios. Em lugar disso, como atesta o Parecer Jurídico nº 107/2013 CGEN/PF/PREVIC da Procuradoria Federal na Previc, citado no acórdão nº 3302-003.240, de 22/06/2016, de lavra do i. Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, a seguir transcrito, a conta específica de provisões técnicas foi criada em substituição as *obrigações atuariais* dos planos de benefícios, para "*facilitar a compreensão dos dados fornecidos pela EFPC, entendendo que o conceito de 'provisões técnicas' é mais abrangente, incluindo 'não apenas as provisões matemáticas, mas também as demais provisões de caráter econômico e financeiro que representam compromissos e obrigações assumidos pelo plano de benefícios, além do resultado do plano e dos fundos previdenciais e dos investimentos. (...)*"

(...)

11. A alteração da denominação do Anexo B, item VII, de "DEMONSTRAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ATUARIAIS DO PLANO DE BENEFÍCIOS" para "DEMONSTRAÇÃO DAS PROVISÕES TÉCNICAS DO PLANO DE BENEFÍCIOS", segundo justificativa apresentada pelo órgão técnico nas fls. 0102, tem por finalidade facilitar a compreensão dos dados fornecidos pela EFPC, entendendo que o conceito de "provisões técnicas" é mais abrangente, incluindo "não apenas as provisões matemáticas, mas também as demais provisões de caráter econômico e financeiro que representam compromissos e obrigações assumidos pelo plano de benefícios, além do

resultado do plano e dos fundos previdenciais e dos investimentos. As provisões técnicas devem traduzir a soma dos compromissos e obrigações vinculados ao plano de benefícios, que compõem o seu passivo patrimonial, já que seus ativos garantidores devem estar comprometidos com as referidas provisões.

De tudo isso resta incontroverso que é absolutamente improcedente a alegação do contribuinte de que “o regime aplicável às verbas relativas aos planos de previdência e de assistência à saúde era único” e de que “as reservas técnicas mencionadas pelo dispositivo legal, e expressamente excluídas da base de cálculo da COFINS, serviam tanto para a cobertura dos planos previdenciários quanto dos planos de assistência à saúde”. A toda evidência, tal assertiva é inconcebível à luz da legislação de regência.

E tampouco procedem as alegações de que a Instrução Normativa SRF nº 170/2001 ou mesmo a Lei Complementar nº 106/01 introduziram nova disciplina à matéria. Como se viu, a distinção entre *reservas técnicas* e *reservas assistenciais* decorre da própria natureza dos programas aos quais estão vinculadas. Além do mais, a Lei 6.435/77 já determinava sua contabilização em separado.

Com base nesses fundamentos, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte e por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional na parte conhecida.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.