



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 10166.010266/2003-82

Recurso nº. : 143.639 – EX OFFICIO e VOLUNTÁRIO

Matéria : Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – EXS: DE 1998 a 2002

Recorrentes : 4ª TURMA DRF DE JULGAMENTO DE BRASÍLIA –DF e CERES –
FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL.

Sessão de :12 de setembro de 2007

Acórdão nº. :101-96.301

RECURSO EX-OFFÍCIO - Tendo a decisão recorrida se atido às provas dos autos e dado correta interpretação aos fatos e aos dispositivos legais aplicáveis a questão, mantém-se a mesma nos exatos termos do que ali foi decidido.

NORMAS PROCESSUAIS – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO – Tendo a contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre a matéria ao Poder Judiciário.

CSLL – EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO – As reservas de contingências sendo obrigatórias nos termos da legislação especial, podem ser excluídas para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do inciso I, art. 13, da Lei n. 9.249/95. Entretanto, devem ser adicionadas à respectiva base de cálculo nos períodos em que eventualmente ocorram suas reversões.

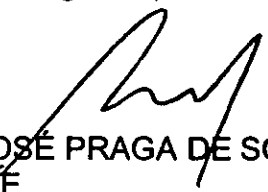
CSLL – EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO – FUNDO DE COBERTURA DE OSCILAÇÃO DE RISCOS – Por se tratar de um fundo previdencial, apurado exclusivamente pelo atuário em bases técnicas, o Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos pode ser excluído da base de cálculo da contribuição social.

Recurso de ofício negado.

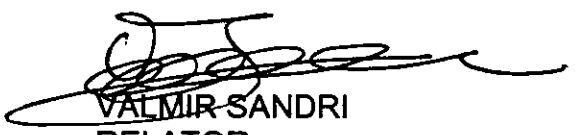
Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CERES – FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, não conhecer do mérito quanto a incidência da CSLL em face da ação judicial concomitante e, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da base de cálculo os valores correspondentes ao fundo de cobertura de oscilações de risco, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA
PRESIDENTE



VALMIR SANDRI
RELATOR

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2007.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros JOSÉ RICARDO DA SILVA, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Processo nº. : 10166.010266/2003-82
Acórdão nº. : 101-96.301

Recurso nº. : 143.639
Recorrentes : 4ª TURMA DRF DE JULGAMENTO DE BRASÍLIA -DF e CERES –
FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL.

RELATÓRIO

Ceres – Fundação de Seguridade Social, já qualificada nos autos e a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF recorrem a este E. Conselho de Contribuintes, a primeira da decisão que julgou procedente em parte o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, referente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, objetivando a reforma da decisão recorrida, e a segunda de sua própria decisão que exonerou a contribuinte em valor superior ao limite de alçada.

O lançamento (fls. 25/32) é decorrente da conclusão pela autoridade fiscal da ocorrência de falta de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativo ao período de 1997 a 2001, conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 442/453.

Cientificado da autuação, a ora Recorrente interpôs tempestivamente Impugnação às fls. 461/490 e 575/591, em que alegou, em síntese que:

(i) As EFPP não apuram lucro ou prejuízo, mas superávit ou déficit; em havendo superávit, nunca terão sua disponibilidade, visto que tal numerário possui destinação específica a reservas técnicas, que se não utilizadas, determinarão a reversão do plano de benefícios, diminuindo as contribuições dos patrocinadores e participantes. E, exatamente por não perseguirem nem auferirem lucro, as entidades fechadas de previdência complementar não devem sofrer a incidência da contribuição social sobre o lucro, pois não há a conformação do fato gerador da imposição tributária em comento,

que existiria apenas se estas entidades obtivessem resultados positivos quando atuassem como entidades abertas, despidas de suas características peculiares. Aliás, a própria Receita Federal reconhece a impossibilidade da incidência da CSLL para entidades que não possuem fins lucrativos, conforme ato declaratório CST nº 17/1990;

(ii) Da ilegitimidade da base de cálculo utilizada: o digno fiscal utilizou como base de cálculo o saldo disponível para contribuições, sem que deduzidas as reservas técnicas, alcançando montante impróprio. A impugnante refez a apuração de base de cálculo dentro da melhor aplicação da resposta à Consulta Cosit nº 7 e demonstra efetivamente algumas inconsistências no lançamento, quais sejam: (1) equívoco na dedução dos valores destinados à formação de reservas de contingências, conforme quadro de folhas 474/475; (2) interpretação inadequada da Natureza do Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco do Decreto nº 606/92, conseqüentemente, não pode ser incluído na base de cálculo, cujos efeitos estão demonstrados no Apêndice II; (3) consideração infundada dos saldos disponíveis para constituição de Fundos de Programas Previdencial, eis que os saldos disponíveis são limitados ao Programa Previdencial, não devendo ser adicionados os saldos disponíveis para constituição dos Programas Administrativo e de Investimento, conforme art. 69 do LC nº109/2001; (4) as adições e exclusões à base de cálculo têm efeito inócuo, pois o próprio resultado (superávit) é base de exclusão, visto que a Formação da Reserva de Contingências é a própria destinação do resultado; (5) como não se apurou reservas de contingências superiores ao limite de 25% das reservas matemáticas é impossível admitir que possa haver base tributável, devendo-se expurgar o efeito da reversão de reserva matemática conforme apêndice 2 anexo, no qual é especificada nova e correta base de cálculo, obtendo um resultado nulo, que é coerente com a sua finalidade não lucrativa.

(iii) Às fls. 575/591, em aditamento à impugnação, alegou a contribuinte que: (1) a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 26/12/2001, permite com toda a clareza que o resultado do exercício seja excluído da base, uma vez que é essa conta que forma a Reserva de Contingência: "as provisões a serem deduzidas do Saldo Disponível para Constituições, no programa previdencial, são apenas as Reservas Matemáticas e a Reserva de Contingências (...)". Como o superávit da Entidade, no período autuado, nunca extrapolou a 25% das reservas matemáticas, todo o resultado obtido foi destinado à formação de reservas de contingência e esta formação está claramente prevista na referida Solução de Consulta como parcela dedutível; (2) o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco enquadra-se no conceito de provisão técnica previsto no Art. 13, inciso I da Lei 9.249/1995, vez que são atuarialmente calculados e integram as notas técnicas e pareceres atuariais. O mesmo se diga do saldo disponível para constituição de fundos de programas não previdenciais (Fundo do Programa de Investimento e Fundo Administrativo); (3) a reversão da reserva matemática não deve ser tributada, vez que criaria condição para a tributação de parcelas do resultado destinadas à formação de reservas matemáticas. É cediço que as entidades não apuram lucro, suas fontes de financiamento resumem-se nas contribuições de participantes e patrocinadores, assim como o rendimento financeiro produzido pelas reservas técnicas. Essas contribuições representam para a entidade, na verdade, um passivo, um compromisso de devolução futura em forma de benefícios devidamente atualizados. Nunca uma receita, no sentido contábil da expressão; assim não podem compor resultados da entidade, conforme prevê a LC 109/2001;

(iv) Em suma, alega a contribuinte que mesmo adicionando ou excluindo valores à base, o que é importante entender é que todo o

resultado do período seja em bases mensais, trimestrais ou anuais, foi destinada à formação de reservas técnicas e, portanto, não há base tributável. No mês em que houve a constituição a menor de reservas matemáticas, houve resultado (superávit) a maior que foi excluído. Caso não houvesse a constituição a maior, haveria um resultado (superávit) a menor, que também seria excluído.

A vista dos termos da impugnação, decidiu a 4ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Brasília - DF, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento (fls. 259/271), para excluir da tributação as receitas de dividendos relativa aos anos-calendário de 1997 e 1998.

Como razões de decidir restou consignado que em relação à falta de recolhimento da CSLL pela Entidade de Previdência Privada, entendeu o julgador que a obrigação tributária da empresa surgiu com a ocorrência do fato gerador, cuja situação está definida em lei como necessária e suficiente (Arts. 113 e 114 do CTN), tendo em vista a ECR nº 1/94, com a redação dada pelo Art. 2º da Emenda Constitucional nº 10/1996 ao inciso III do Art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, mantidas as demais normas das Leis ns. 7.689/88 e 8.981/95, Art. 57, com redação da Lei 9.065/05.

Referidos diplomas legais expressam que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o §1º do Art. 22 da Lei nº 8.212/91, sendo à base de cálculo o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda, ou o valor da receita bruta. Ora, sendo a incidência da Contribuição Social sobre o resultado do exercício ou a receita bruta, fica claro que o fato gerador não é o lucro, mas a receita auferida, portanto não se sustenta o principal argumento da defesa que é ilegal a exigência da exação por força de que a entidade não tem lucro. E a autuada auferiu receitas, sendo que a base de cálculo em que se ancorou a exigência fiscal consubstancia-se na própria escrituração da contribuinte.



Infrutífera, portanto, a insistência da impugnante em querer situar a condição especial da CERES como entidade produtora de resultados não-tributáveis, pois demonstrado está que como entidade de previdência fechada nos termos da Lei 6.435/77 (LC 109/2001), se equipara às instituições financeiras, conforme Art. 17 da Lei 4.595/1964, e faz parte, expressamente do rol dos contribuintes do §1º, Art. 22, da Lei 8.212/1991, em consequência, escoreitos o procedimento de fiscalização em efetuar o lançamento dos valores tributáveis apurados, enquadrando a Fundação como contribuinte da contribuição social de que trata a Lei 7.689/1988.

No tocante a decisões judiciais, é vedada a extensão administrativa dos seus efeitos quando contrárias à orientação estabelecida para a administração direta em atos de caráter normativo ou ordinatório, ou então, as decisões judiciais produzem efeitos apenas em relação às partes que integram o processo judicial e com estrita observância do conteúdo dos julgados.

A respeito dos acórdãos do Conselho dos Contribuintes trazidos à colação pela impugnante, consoante o Art. 100, II, do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos coletivos de jurisdição administrativa constituem normas complementares da legislação tributária apenas quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

Daí que, a CERES, como entidade de previdência privada fechada que não visa o lucro especificamente, não significa que está isenta de recolher a contribuição social nos períodos em que apurou superávit em seus resultados, visto que está no campo de incidência da CSLL e não há previsão legal de isenção.

Em relação às exclusões da Base de Cálculo não se justifica a pretensão da impugnante em querer excluir valores que no seu entendimento não constituem "receita" ou então porque diverge do conceito no que diz respeito a provisões, uma vez que às fls. 30/31, itens 15 a 21, está esclarecido como foram efetuadas as exclusões e adições permitidas na forma da Lei.

Não procede igualmente o afirmado pela impugnante de que há ausência efetiva de base de cálculo, pois o equívoco de interpretação da lei é da Fundação, visto que se baseia em interpretação estritamente pessoal do que prevê a legislação, bem assim, no caso, não se aplicam os arts. 108 a 112 do CTN, tendo em vista que: (1) o lançamento se enquadra em disposições expressas da lei; (2) os princípios gerais de direito privado não se utilizam para definição dos respectivos efeitos tributários; (3) não se está utilizando lei tributária para definir ou limitar competência tributária e (4) não há duvida quando à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.

Por último, registrou o julgador de 1ª instância que a discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Oportunamente, em consequência da análise da documentação apresentada após o encerramento da ação fiscal, constatou-se não terem sido deduzidas da base de cálculo as receitas de dividendos, referentes aos anos-calendário de 1997 e 1998, que não tinham sido especificadas anteriormente (fls. 539 a 550). Por conseguinte, exclui-se da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 1997 e 1998 os valores constantes dos demonstrativos de folhas 566 a 569, conforme informa o Termo de Diligência Fiscal (fls. 564).

Em face dessa decisão, a Contribuinte apresentou tempestivamente seu Recurso Voluntário às fls. 645/693 dos autos, onde basicamente repetiu os argumentos trazidos a baila quando da apresentação de sua peça impugnatória, bem como do respectivo aditamento a mesma.

Afirma que jamais poderia se admitir a tributação da CSLL sobre o superávit, pois o artigo 195 da Constituição Federal autoriza tão somente a tributação incidente sobre o lucro, assim como a Lei nº 7.689/88 que a instituiu.

fundamentando seu raciocínio na premissa que não possui fins lucrativos, fato que impediria a lavratura do auto de infração.

Nesse sentido, aduz que as EFPP não apuram lucro ou prejuízo, mas superávit ou déficit; em havendo superávit, nunca terão sua disponibilidade, visto que tal numerário possui destinação específica a reservas técnicas, que se não utilizadas, determinarão a revisão do plano de benefícios, diminuindo as contribuições dos patrocinadores e participantes. E, exatamente por não, perseguirem nem auferirem lucro, as entidades fechadas de previdência complementar não devem sofrer a incidência da contribuição social sobre o lucro, pois não há a conformação do fato gerador da imposição tributária em comento, que existiria apenas se estas entidades obtivessem resultados positivos quando atuassem como entidades abertas, despidas de suas características peculiares. Aliás, a própria Receita Federal reconhece a impossibilidade da incidência da CSLL para entidades que não possuem fins lucrativos, conforme ato declaratório CST nº 17/1990;

Disserta também sobre a ilegitimidade da base de cálculo utilizada, ao argumento de que o digno fiscal utilizou como base de cálculo o saldo disponível para contribuições, sem que deduzidas as reservas técnicas, alcançando montante impróprio. A impugnante refez a apuração de base de cálculo dentro da melhor aplicação da resposta à Consulta Cosit nº7 e demonstra efetivamente algumas inconsistências no lançamento, quais sejam:

1) equívoco na dedução dos valores destinados à formação de reservas de contingências, conforme quadro de folhas 474/475;

2) interpretação inadequada da Natureza do Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco do Decreto nº 606/92, conseqüentemente, não pode ser incluído na base de cálculo, cujos efeitos estão demonstrados no Apêndice II;

3) consideração infundada dos saldos disponíveis para constituição de Fundos de Programas Previdencias, eis que os soldos disponíveis são limitados ao Programa Previdencial, não devendo ser adicionados os saldos disponíveis para

constituição dos Programas Administrativo e de Investimento, conforme Art. 69 do LC nº 109/2001;

4) as adições e exclusões à base de cálculo têm efeito inócuo, pois o próprio resultado (superávit) é base de exclusão, visto que a Formação da Reserva de Contingências é a própria destinação do resultado;

5) como não se apurou reserva de contingências superiores ao limite de 25% das reservas matemáticas, é impossível admitir que possa haver base tributável, devendo-se expurgar o efeito da reversão de reserva matemática conforme apêndice 2 anexo, no qual é especificada nova e correta base de cálculo, obtendo um resultado nulo, que é coerente com a sua finalidade não lucrativa.

Prossegue seu raciocínio afirmando que:

a) a Solução de Consulta Cosit nº 7, de 26/12/2001, permite com toda a clareza que o resultado do exercício seja excluído da base, uma vez que é essa conta que forma a Reserva de Contingência: "as provisões a serem deduzidas do Saldo Disponível para Constituições, no programa previdencial, são apenas as Reservas Matemáticas e a Reserva de Contingências (...)". Como o superávit da Entidade, no período autuado, nunca extrapolou a 25% das reservas matemáticas, todo o resultado obtido foi destinado à formação de reservas de contingência e esta formação está claramente prevista na Referida Solução de Consulta como parcela dedutível;

b) o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco enquadra-se no conceito de provisão técnica previsto no Art. 13, inciso I da Lei 9.249/1995, vez que são atuarialmente calculados e integram as notas técnicas e pareceres atuariais. O mesmo se diga do saldo disponível para constituição de fundos de programas não previdenciais (Fundo do Programa de Investimento e Fundo Administrativo);

c) a reversão da reserva matemática não deve ser tributada, vez que criaria condição para a tributação de parcelas do resultado destinadas à formação de reservas matemáticas. É cediço que as entidades não apuram lucro, suas fontes

de financiamento resumem-se nas contribuições de participantes e patrocinadores, assim como o rendimento financeiro produzido pelas reservas técnicas. Essas contribuições representam para a entidade, na verdade, um passivo, um compromisso de devolução futura em forma de benefícios devidamente atualizados. Nunca uma receita, no sentido contábil da expressão; assim não podem compor resultados da entidade, conforme prevê a LC n. 109/2001.

Em suma, alega a contribuinte que mesmo adicionando ou excluindo valores à base de cálculo da exação, o que é importante entender é que todo o resultado do período seja em bases mensais, trimestrais ou anuais, foi destinada à formação de reservas técnicas e, portanto, não há base tributável.

No mês em que houve a constituição a menor de reservas matemáticas, houve resultado (superávit) a maior que foi excluído. Caso não houvesse a constituição a maior, haveria um resultado (superávit) a menor, que também seria excluído.

Afirma que para o cálculo dos juros de mora, não se poderia admitir a utilização da taxa SELIC, tendo em vista sua natureza remuneratória, a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como a sua ilegalidade.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, a fim de que se determine, a total improcedência da exigência fiscal em questão, e conseqüente arquivamento do respectivo processo administrativo.

A vista dos argumentos despendidos no recurso, foi que essa E. Câmara decidiu converter o julgamento em diligência, para que fosse informado se a Recorrente encontrava-se relacionada no Mandado de Segurança impetrado pela ABRAPP, bem como, que fosse esclarecido pela autoridade autuante a razão da não dedução das reservas técnicas, o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco, bem como, a razão de não ter partido do saldo apresentado no Programa Previdencial para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL. ✓

Solicitou-se, também, que fosse esclarecido a razão de ter sido deixado de excluir da base de cálculo, o valor destinado à Formação de Reservas de Contingências relativo ao 4º. trimestre de 1999, na importância de R\$ 19.772.778,37, decorrente da reversão de déficit que formaram reservas de contingências, bem como, a razão de ter considerado para a Formação de Reserva de Contingência no 4º. trimestre de 2000, a importância de R\$ 93.845.812,14, ao invés da importância de R\$ 130.087.025,65, considerada pela Recorrente.

Em 27.10.06, a Recorrente protocolizou petição informando que está relacionada ao Mandado de Segurança impetrado pela ABRAPP, bem como requereu prorrogação do prazo para juntar cópia da inicial e das decisões proferidas, tendo em vista que o escritório de advocacia que patrocina o referido mandado de segurança tem sua sede em Belo Horizonte.

Tendo sido prorrogado o prazo até o dia 31.10.06, a Contribuinte protocolizou nesta mesma data petição, fls. 960, juntando aos autos as cópias solicitadas, quais sejam: inicial e decisão proferida no mandado de segurança nº 2001.34.00.034236-2, que concedeu parcialmente a liminar, e autorizou às associadas da impetrante, sediadas no Distrito Federal a aderir à anistia estabelecida pelo art. 5º da Medida Provisória 2.222/2001, sem a aplicação do respectivo §1º, bem como cópia da sentença que julgou improcedente o pedido formulado no referido mandado de segurança.

Em resposta a decisão proferida pelo Conselho dos Contribuintes que converteu o julgamento em diligência, às fls. 997/1009, consta o Termo de Diligência Fiscal, sob os seguintes fundamentos:

- Em primeiro lugar, a autoridade administrativa esclarece a razão da não dedução das reservas técnicas, o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco, bem como, a razão de não ter partido do saldo apresentado no Programa Previdencial para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL.

Sendo assim, a autoridade fiscal fez uma análise da questão contábil das entidades de previdência privada e das deduções da base de cálculo da CSLL. Desta forma, transcreveram o art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, bem como menciona a Solução de Consulta COSIT nº 7, de 26/12/2001, que afastou qualquer dúvida de que as Entidades de Previdência Privada Fechada, não eram isentas daquela contribuição no período fiscalizado.

Informa a autoridade administrativa que as "transferências interprogramas" nas contas de resultado, formam um intercâmbio, por meio de transferência de recursos, cobranças e repasses entre as diferentes naturezas de gastos dos referidos programas. Entretanto, não pode ser aleatória, devendo obedecer determinados critérios.

Conclui, nesse sentido, afirmando que assim como ocorre com as demais pessoas jurídicas, as provisões excluídas da base de cálculo da CSLL, admitidas pela legislação vigente, como, por exemplo, a Reserva de Contingência, devem ser adicionadas à respectiva base de cálculo nos períodos em que eventualmente ocorram reversões das mesmas.

- Esclarecem que a razão pela qual a Contribuinte não excluiu da base de cálculo, o valor destinado à Formação de Contingências relativa ao 4º Trimestre de 1999, na importância de R\$ 19.772.778,37, decorre da reversão de déficit que formaram reservas de contingências, bem como, a razão de ter considerado para a Formação de Reserva de Contingência no 4º Trimestre de 2000, a importância de R\$ 93.845.812,14, ao invés da importância de R\$ 130.087.025,65, considerada pela Contribuinte.

Nesse sentido, destacou a autoridade fiscal que de acordo com a Demonstração de Resultados / Balancete Mensal, a Contribuinte não contabilizou Reservas de Contingência em dez/1999, fls. 345. Foram contabilizados valores em fundos, os quais não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL. Ressaltou, ainda, que em 31.03.1999, foi apurada a reserva de contingência de R\$ 12.279.772,22, contabilizada na conta 2.3.2.2.01.01, considerada no cálculo da CSLL, fls. 44 e 317,

a qual foi revertida nos meses seguintes, fls. 44, 45, 317, 318, 323, 340, 341, 345, 346.

Conforme Demonstração de Resultado do ano-calendário 2000, o valor contabilizado como Reserva de Contingência na conta 2.322.010.100 foi de R\$ 93.845.812,14, e não R\$ 130.087.025,65. Destacou, ainda, que foi realizada formação de fundos, no valor de R\$ 45.211.232,80, os quais não são dedutíveis na base de cálculo da CSLL, fls. 390 e 391.

- Por último, esclarece a autoridade fiscal que a Contribuinte está relacionada no Mandado de Segurança nº 2001.34.00.034236-2 – DF, impetrado pela ABRAPP, que objetiva questionar a condição de suas associadas como contribuintes da CSLL. Apesar de inicialmente ter sido concedida parcialmente a liminar, em 07.01.2003, fls. 995, foi proferida sentença julgando improcedente o pedido formulado.

Intimada do Termo de Diligência Fiscal em 04.12.06, a contribuinte apresentou suas razões de defesa, em 15.12.06, alegando em síntese que:

Embora integre o pólo ativo do Mandado de Segurança impetrado pela ABRAPP, as questões aqui aduzidas diferenciam-se daquelas lá tratadas. Dessa forma, não há que se cogitar em litispendência, mas, caso assim entendam os julgadores, deve ser verificada de forma parcial, apreciando as demais razões expostas pela contribuinte.

Em relação ao segundo quesito, em que são abordados o 4º trimestre de 1999 e o 4º trimestre de 2000, a Contribuinte reafirma os argumentos já apresentados em sua defesa, demonstrando analiticamente a inexistência da base de cálculo.

Assevera que as entidades fechadas de previdência complementar não apuram lucro. Em nenhuma hipótese verificam uma receita, no sentido contábil da expressão. Sendo assim, as contribuições arrecadadas, bem como os

respectivos rendimentos auferidos para formações desse compromisso, não podem compor resultados da entidade, conforme prevê a Lei Complementar, nº 109, de 29 de maio de 2001.

Alega que no caso em tela, restou demonstrado que durante todo o exercício, não se apurou reservas de contingências superiores a 25% das reservas matemáticas, como dispõe a Solução de Consulta que serviu de fundamento para o Agente Fiscal obter uma "base tributável" de CSLL, em uma entidade que não auferiu lucro.

Às fls. 1014/1018, a Contribuinte pretende demonstrar o equilíbrio da entidade no período autuado, acreditando estar claro, através da movimentação financeira, que os agentes da fiscalização equivocaram-se ao não considerar o efeito de R\$ 130.087.025,65 que, através da reversão de déficit, formaram reservas de contingência, as quais devem ser excluídas da base de cálculo. Prossegue afirmando que, a fiscalização considerou reversões de saldos anteriores, tributando por erro, reservas de contingência.

Em relação ao primeiro quesito, afirma a Contribuinte que o Fisco tenta alicerçar o lançamento sobre normas que se corretamente interpretadas, direcionam para a direção oposta.

Alega que o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco, não pode ser confundido como pretendeu o Fisco, com o Fundo de Oscilação de Risco referido no Decreto nº 606/92, criado para alocar o excedente dos 25% das reservas matemáticas nas entidades patrocinadas por empresas da esfera pública, não podendo ser incluído na base de cálculo da CSLL.

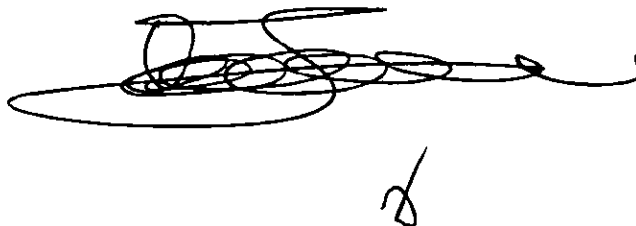
Esclarece que todas as reservas, sejam de contingências, sejam de ajuste de planos, destinam-se a provisões matemáticas. Sendo assim, verifica-se que não há base tributável, uma vez que o suposto lucro, na realidade representa a manutenção momentânea de excedentes até que, decorrido o prazo regulamentar de 3 (três) exercícios, possa ser utilizado para custeio do plano de benefícios.

Salienta que a formação de fundo de investimento, pela própria finalidade nas normas emanadas do Ministério da Previdência e Assistência Social, é uma provisão técnica, visto que envolve cálculos atuariais para cobertura de sinistros na carteira de empréstimos e para garantia de quitação de resíduos porventura existentes após o prazo contratual dos financiamentos (inciso IV, alínea 2, do Anexo E, da Portaria MPAS nº 4.858/98).

Portanto, a dedução encontra respaldo no inciso I, do artigo 13, da Lei nº 9.249/95, tendo em vista que em razão do seu caráter eminentemente técnico, não pode compor a base de cálculo da CSLL.

Conclui, requerendo seja o recurso conhecido e provido, julgando improcedente o lançamento em questão.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a series of loops and a long horizontal stroke, followed by a small checkmark-like mark below it.

VOTO

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator

Os recursos preenchem os requisitos para a admissibilidade. Deles, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende dos autos, a matéria posta à apreciação dessa E. Câmara, diz respeito ao recurso de ofício interposto pela 4ª. Turma da DRJ em Brasília-DF que exonerou parte do crédito tributário exigido no lançamento, bem como do recurso voluntário interposto pela contribuinte CERES – Fundação de Seguridade Social, da mesma decisão que manteve parcialmente a exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente aos anos-calendário de 1997 a 2001, e nessa ordem os analisarei.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Trata o presente recurso de ofício de decisão que exonerou parte do crédito tributário exigido no presente processo, tendo em vista que a fiscalização ao proceder o lançamento, não deduziu da base de cálculo da contribuição social as receitas de dividendos recebidas pela Recorrente nos anos-calendários de 1997 e 1998.

De fato, do confronto do Demonstrativo da Base de Cálculo da Contribuição Social – CSLL de fls. 40/43, elaborada pela fiscalização, e do Demonstrativo da Base de Cálculo da referida contribuição elaborada por ocasião da Diligência Fiscal requerida pela DRJ às fls. 566/569, depreende-se que as receitas de dividendos não havia sido excluídas da base de cálculo da contribuição.

Logo, agiu com acerto a r. decisão recorrida que exonerou a exigência incidente sobre as receitas de dividendos, eis que não se tratam de

receitas tributáveis, e, por conseguinte ao integram a base de cálculo da contribuição social, *ex vi* do disposto na Lei n. 9.249, de 1995.

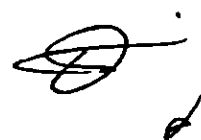
Isto posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu recurso voluntário, a Recorrente se insurge em relação à base de cálculo utilizada pela fiscalização para o cálculo da CSLL, ao argumento de que no presente lançamento foram incluídas parcelas manifestamente indevidas, tendo em vista que a fiscalização utilizou como base de cálculo o saldo disponível para constituições, sem que deduzidas as reservas técnicas, tal qual o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco que não se confunde com o Fundo de Oscilação de Risco, eis que o primeiro é calculado atuarialmente, portanto, técnico, ao passo que o segundo representa a destinação de um excedente das reservas de contingências nas entidades patrocinadas por empresas da esfera pública (Decreto n. 606/92).

Nesse passo, entende que o ponto de partida para a apuração da suposta base de cálculo da CSLL em entidades fechadas de previdência complementar, somente pode referir-se ao saldo apresentado no Programa Previdencial, onde é apurado o resultado do exercício, sob pena da apuração registrar os efeitos dos outros programas em duplicidade, caso a fiscalização considere o saldo de outros programas, como o administrativo, o assistencial e o de investimentos, eis que o saldo destinado à formação de reservas de contingências, cuja previsão de exclusão da base de cálculo é clara, e já está diminuído do valor que foi transferido, como custeio, para o programa administrativo.

Ou seja, no entendimento da Recorrente os valores decorrentes da formação do Fundo de Cobertura de Oscilações de Risco e do Saldo Disponível para Constituições devem ser levados em consideração para a apuração da base de cálculo da CSLL em todos os trimestres objeto do lançamento.



Alega também que a fiscalização deixou de excluir o valor destinado à Formação de Reservas de Contingências relativa ao 4º. Trimestre de 1999, na importância de R\$ 19.772.778,37, decorrente da reversão de déficit que formaram as reservas de contingências.

O mesmo para o 4º. Trimestre de 2000, em que a fiscalização considerou para a Formação de Reserva de Contingência a importância de R\$ 93.845.812,14, ao passo que a Recorrente apurou a importância de R\$ 130.087.025,65.

Passemos à análise:

Após ter sido realizada a diligência determinada na resolução de fls. 940/952, ficou constatado que, em relação ao 3º quesito, a contribuinte, ora Recorrente, é parte nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela ABRAPP do Rio de Janeiro, objetivando questionar a condição de suas Associadas como contribuinte da CSLL.

Sendo assim, uma vez confirmada tal informação, é certo que a matéria de mérito discutida nos presentes autos se transferiu para a esfera judicial, implicando automaticamente em revelar a desistência ou renúncia da contribuinte à via administrativa, ante o princípio da unicidade de jurisdição prevalente no Brasil em que as decisões judiciais são soberanas.

Entretanto, a despeito da matéria de mérito estar sendo questionada no âmbito judicial, mas se forem verificadas no lançamento inexatidões materiais devidas a lapso manifesto, erros de cálculo, etc., em respeito ao princípio da legalidade, verdade material, oficialidade e, ainda, por uma questão de economia processual, a autoridade julgadora, pode e deve corrigir erros manifesto no lançamento, sob pena de se exigir crédito tributário flagrantemente indevido, gerando com isso incerteza e iliquidez no título executivo.

Sendo assim, procederei à análise dos supostos erros e/ou incorreções argüidas pela Recorrente em seu recurso voluntário, vejamos:

Relativamente à não dedução das reservas técnicas, o Fundo de Cobertura de Oscilação de Risco, bem como, a razão de não ter partido do saldo apresentado no Programa Previdencial para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, restou consubstanciado no Termo de Diligência que:

De plano, a autoridade fiscal fez uma análise da questão contábil das entidades de previdência privada e das deduções da base de cálculo da CSLL. Desta forma, transcrevendo o art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, bem como mencionando a Solução de Consulta COSIT nº 7, de 26/12/2001, que afastou qualquer dúvida de que as Entidades de Previdência Privada Fechada não eram isentas daquela contribuição no período fiscalizado.

Afirma que somente, a partir de 01.01.2002, por força do art. 5º, da Medida Provisória nº 16, de 26/12/2001, convertida na Lei nº 10.426/2002, as entidades fechadas de previdência privada ficaram isentas da CSLL.

Destaca que as entidades de previdência privada fechadas adotam sistemas contábeis próprio, mais precisamente uma planificação contábil padrão, aprovada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26.11.98. Por essa planificação contábil, os programas desenvolvidos por essas entidades dividem-se em Previdencial, Assistencial, Administrativo e de Investimentos, sendo os dois primeiros programas-fim, enquanto os demais são programas-meio.

Nessa linha de raciocínio, destaca que as "transferências inter-programas" nas contas de resultado formam um intercâmbio, por meio de transferência de recursos, cobranças e repasses entre as diferentes naturezas de gastos dos referidos programas. Entretanto, não pode ser aleatória, devendo obedecer determinados critérios.



Conclui, nesse sentido, afirmando que, assim como ocorre com as demais pessoas jurídicas, as provisões excluídas da base de cálculo da CSLL admitidas pela legislação vigente, como por exemplo a Reserva de Contingência, devem ser adicionadas à respectiva base de cálculo nos períodos em que eventualmente ocorram reversões das mesmas.

Nesse ponto, adoto integralmente os fundamentos expostos no Termo de Diligência, por entender que a Reserva de Contingência devem ser adicionadas à respectiva base de cálculo nos períodos em que eventualmente ocorram suas reversões, eis que de acordo com a legislação vigente, foram excluídas da base de cálculo da CSLL por ocasião de sua constituição, não prosperando, portanto, os argumentos da recorrente no sentido de que, considerando reversões de saldos anteriores, estar-se-á a tributar formações de reservas de contingências. Ao contrário, estar-se-á apenas restabelecendo a base de cálculo da contribuição que foi diminuída pela referida reserva,

Em relação à ausência da exclusão da base de cálculo do valor destinado à Formação de Reservas de Contingências relativa ao 4º. trimestre de 1999, na importância de R\$ 19.772.778,37, decorrente da reversão de déficit que formaram reservas de contingências, bem como, a razão de ter considerado para a Formação de Reserva de Contingência no 4º. trimestre de 2000, a importância de R\$ 93.845.812,14, ao invés da importância de R\$ 130.087.025,65, considerada pela Recorrente, o Termo de Diligência esclarece que:

(i) de acordo com a Demonstração de Resultados/Balancete Mensal, a Contribuinte não contabilizou Reservas de Contingência em dez/1999 (fls. 345). Foram contabilizados valores em fundos, os quais não são dedutíveis da base de cálculo da CSLL.

(ii) em 31.03.1999, foi apurada a reserva de contingência de R\$ 12.279.772,22, contabilizada na conta 2.3.2.2.01.01, considerada no cálculo da CSLL (fls. 44 e 317), a qual foi revertida nos meses seguintes (fls. 44, 45, 317, 318, 323, 340, 341, 345, 346).



(iii) conforme Demonstração de Resultado do ano-calendário 2000, o valor contabilizado como Reserva de Contingência na conta 2.322.010.100 foi de R\$ 93.845.812,14, e não R\$ 130.087.025,65. Destacou, ainda, que foi realizada formação de fundos, no valor de R\$ 45.211.232,80, os quais não são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL (fls. 390 e 391).

Diante de tais esclarecimentos baseados nos documentos e análise contábil realizada pela autoridade diligenciante, resta inconteste a procedência do lançamento nos moldes como efetuado pela autoridade lançadora, não merecendo, portanto, qualquer reforma a r. decisão recorrida quanto ao decidido no presente item.

Quanto a não dedução da base de cálculo da CSLL da reserva técnica denominada Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos, mantida pela r. decisão recorrida ao argumento de que apenas são consideradas técnicas as reservas matemática e de contingência, entendo, com a devida *vênia*, que a mesma merece ser reformada nesse ponto.

Isto porque, o disposto no artigo 13, inciso I, da Lei n. 9.249/95, admite, para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição social, a dedução de provisões técnicas das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação a elas aplicável.

No caso, a provisão do Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos, é uma reserva técnica constituída com base no item 1.2.7 do inciso IV do Anexo à Portaria SPC n. 176/96, vigente até o exercício de 1997 e da Portaria n. MPAS n. 4.858/98, vigente até o término do período autuado.

Dessa forma, se entendido que a Recorrente se sujeita a CSLL incidente sobre o superávit apurado/ajustado, o que foge dessa alçada em vista do Mandado de Segurança, dele (superávit) deve ser excluído a provisão do Fundo de

Processo nº. : 10166.010266/2003-82

Acórdão nº. : 101-96.301

Cobertura de Oscilação de Riscos por se constituir em uma reserva técnica destinada a complementar a reserva matemática.

No mais, adoto integralmente o decidido pela r. decisão recorrida, ante os bens fundamentados argumentos nela expostos.

Diante do exposto, voto no sentido de não conhecer da matéria levada à discussão na esfera judicial; NEGAR provimento ao Recurso de Ofício e DAR provimento PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir da tributação a reserva técnica decorrente do Fundo de Cobertura de Oscilação de Riscos.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 12 de setembro de 2007.


VALEMIR SANDRI
A