



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10380.720091/2008-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-001.197 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 07 de maio de 2014  
**Matéria** Pedido de compensação  
**Recorrente** Caixa de Previdência dos Funcionários do Banco do Nordeste do Brasil - CAPEF  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2003

ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. LIMITE DE RECOLHIMENTO.

Até 31 de dezembro de 2004, o valor a ser considerado como contribuição da pessoa jurídica, para fins de determinação do limite do imposto de renda devido nos termos do Regime Especial de Tributação - RET, era o montante das contribuições, normais e extraordinárias, devidas pela pessoa jurídica patrocinadora, independentemente de sua efetiva realização.

Nos termos da IN SRF n° 126, de 2002, a possibilidade da exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, para fins de limite de recolhimento do imposto de renda, estava condicionada à edição de ato conjunto dos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda.

Face à não edição do citado ato, revela-se incabível a exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica para o cálculo do limite de recolhimento do imposto de renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

**Jorge Celso Freire da Silva - Presidente.**

Documento assinado digitalmente conforme MP n° 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/03/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 0

4/03/2015 por FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, Assinado digitalmente em 04/03/2015 por JORGE CELSO FRE

IRE DA SILVA

Impresso em 05/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Celso Freire da Silva, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Antonio Bezerra Neto, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Sergio Luiz Bezerra Presta e Karem Jureidini Dias.

CÓPIA

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto e transcrevo o relatório que consta da decisão de piso, fls. 733-739:

*Trata o presente processo dos Pedidos de Restituição/Declarações de Compensação - PER/DCOMP apresentados pelo contribuinte (fls. 02 a 213-verso).*

*Nesses PER/DCOMP o interessado pretende compensar débitos no montante total de R\$ 9.747.999,07 (nove milhões, setecentos e quarenta e sete mil, novecentos e noventa e nove reais e sete centavos), com suposto crédito de R\$ 10.058.126,78 (dez milhões, cinqüenta e oito mil, cento e vinte e seis reais e setenta e oito centavos).*

*Em todos os PER/DCOMP o contribuinte indica como origem do crédito um pagamento feito a título de IRPJ - Previdência Complementar - código 8972, efetuado através de DARF em 30/01/2004, referente ao período de apuração 31/12/2003 (4o trimestre de 2003); pagamento este que afirma ter sido feito a maior que o devido porquanto teria pago o valor de R\$ 10.904.301,09 (dez milhões, novecentos e quatro mil, trezentos e um reais e nove centavos) (fls. 03), quando o devido seria de R\$ 846.174,30 (oitocentos e quarenta e seis mil, cento e setenta e quatro reais e trinta centavos) (fls. 214).*

*Em consulta ao sistema de pagamentos da Receita Federal do Brasil - SINAL03, verifica-se, através do extrato de fls. 216, a autenticidade do pagamento em comento.*

*O espelho da ficha 19 da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ apresentada pelo interessado em 24/09/2007 (declaração retificadora) referente ao ano-calendário de 2003, fls. 217, mostra que o contribuinte apurou o imposto de renda relativo ao quarto trimestre, mediante opção pelo Regime Especial de Tributação - RET instituído pelo Art. 2o da Medida Provisória nº 2.222 de 04/09/2001, indicando um montante a pagar de R\$ 846.174,30.*

*Com base nos fundamentos consubstanciados na Informação Fiscal de fls. 276 a 279 o Delegado da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE decidiu por não homologar, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, as compensações vinculadas a este processo (fls. 280).*

*A Informação Fiscal de fls. 276/279 (anverso e verso) explicita de forma detalhada os procedimentos fiscais adotados na análise das compensações pleiteadas pelo contribuinte e as causas de decidir pela não-homologação destas, nos termos abaixo*

*transcritos:* 00-2 de 24/08/2001

*"Observando os pagamentos feitos pelo contribuinte relativos ao código 8972 verificamos uma discrepância significativa no valor do período de apuração correspondente ao quarto trimestre de 2003 em comparação com os outros trimestres (fls. 218), solicitamos então explicações ao contribuinte sobre o motivo que teria levado ao suposto pagamento a maior. Para esclarecer a questão, um representante da CAPEF informou que o fato se deveu ao expurgo feito no cálculo do limite do imposto de renda na forma do RET, de uma contribuição extraordinária feita pelo Banco do Nordeste do Brasil - BNB, um de seus patrocinadores; contribuição esta que seria resultante de um acordo firmado entre CAPEF e BNB em dezembro de 2003. A contribuição importou na quantia de R\$ 238.669,676,13 (duzentos e trinta e oito milhões, seiscentos e sessenta e nove mil, seiscentos e setenta e seis reais e treze centavos). Assim a CAPEF inicialmente, incluindo a contribuição extraordinária no cálculo do limite do Imposto de Renda, pagou R\$ 10.904.301,09, e ao retirar tal contribuição do cálculo do limite daquele trimestre encontrou o novo valor de R\$ 846.174,30 para o imposto a pagar, então considerou a diferença como pagamento indevido.*

*O Art. 2º da MP nº 2.222, abaixo transcrito, impõe a alíquota de 20% para o imposto de renda pago pelas entidades de previdência complementar optantes pelo RET e adota como limite do imposto a pagar, o produto do valor da contribuição das pessoas jurídicas patrocinadoras pelo percentual resultante da diferença entre a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas (15%) e da contribuição social sobre o lucro líquido (9%) e adicionais (10%), e oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física (27,5%). Efetuando o cálculo encontramos:  $(15+9+10) \cdot (0,80 \times 27,5) = 12\%$ , ou seja, o valor a pagar fica limitado a 12% do valor da contribuição efetuada pelas pessoas jurídicas patrocinadoras.*

*[...]*

*Art. 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendário, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.*

*§ 1º O imposto de que trata este artigo:*

*I - será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:*

a) a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais; e

b) oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física;

II - será apurado trimestralmente e pago até o último dia útil do mês subsequente ao da apuração;

III - não poderá ser compensado com qualquer imposto ou contribuição devido pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo ou pela pessoa física participante ou assistida.

[...]

Intimou-se, então, o contribuinte para que fosse feito o demonstrativo dos lançamentos contábeis referentes à contribuição extraordinária recebida do BNB, como também a cópia do acordo firmado entre as partes (fls. 219).

Atendendo à intimação acima, o interessado apresentou documentação que foi acostada às fls. 221 a 242. No ofício de resposta alega que a contribuição extraordinária teria sido realizada para a cobertura de déficit ocasionado por serviços passados não custeados (fls. 221). Baseia o seu argumento na Solução de Consulta nº 17 de 19/09/2006 produzida pela SRRF/3ª RF (fls. 222 a 225) onde resta confirmado que o limite do imposto de renda devido nos termos do RET é o montante das contribuições normais e extraordinárias, devidas pela pessoa jurídica patrocinadora, independente de sua efetiva realização, reafirmando a utilização do regime de competência para a situação consultada. Portanto a CAPEF não reconhece a contribuição recebida no valor de R\$ 238.669.676,13 como referente ao 4º trimestre de 2003.

Expediu-se nova intimação para que a CAPEF pudesse fornecer planilha com o demonstrativo dos valores previstos estatutariamente que deixaram de ser pagos pelo BNB, individualizando o montante devido, como também apresentar justificativa fundamentada nas regras estatutárias da entidade, bem como na legislação de regência da matéria que demonstre o motivo causador do repasse extraordinário, além de providenciar o demonstrativo da apuração do imposto de renda com base no RET para o período de apuração ora analisado (fls. 243).

A entidade apresentou a documentação que foi apensada às fls. 245 a 275 onde informa que "a realização de contribuições extraordinárias pela patrocinadora teve como motivação o déficit no plano decorrente de custos de serviços passados, reconhecimento de direitos de participantes e assistidos que não vinham sendo pagos e/ou

*provisionados e que foram consolidados no Instrumento Particular de Compromisso para Integralização de Reservas que foi celebrado entre a CAPEF e sua patrocinadora em 30 de dezembro de 2003, contrato que obrigou a segunda a realizar o aporte destas referidas contribuições extraordinárias" (fls. 246). Na documentação apresentada o contribuinte exibiu um demonstrativo da composição do "déficit" da entidade ao longo dos anos e providenciou também um resumo da apuração do imposto de renda referente ano de 2003 considerando ambas as situações, ou seja, incluindo ou não a dita contribuição extraordinária.*

*O Contribuinte fundamentou o seu pedido na Solução de Consulta n° 17 da SRRF/3ªRF, entretanto cabe ressaltar que no item 8 (oito) daquele documento é dito que o valor definido como parâmetro para cálculo do limite do imposto de renda no regime especial de tributação é o valor da contribuição da pessoa jurídica patrocinadora do plano de benefícios escriturada na contabilidade de acordo com o princípio da competência. O contribuinte não conseguiu apresentar provas de que efetivamente contabilizou os valores correspondentes à contribuição recebida nos períodos de competência que entende devidos, anteriormente a dezembro de 2003; ou seja, para que pudesse ser enquadrado na situação específica tratada na Solução de Consulta, o contribuinte deveria ter escriturado anteriormente em seus respectivos períodos de competência, os valores que, segundo ele, deixaram de ser repassados pelo BNB e que alega terem motivado a tal contribuição extraordinária feita em dezembro de 2003.*

*Cabe aqui frisar que se o aporte extraordinário feito pelo BNB tivesse sido reconhecido no pretérito, não haveria a necessidade da celebração do contrato firmado em 30/12/2003; bastaria que o patrocinador quitasse a dívida. Outra questão que se deve considerar é que não se pode confundir data de geração do déficit com período de competência de receita auferida. Um déficit em certo período não arrasta para si o período de competência da contribuição que venha a supri-lo.*

*Mesmo que tivesse havido por parte da CAPEF a contabilização dos valores conforme o item 12 desta informação fiscal, existe ainda a questão da não consideração da contribuição extraordinária no cálculo do limite do imposto de renda. Essa matéria é tratada no artigo 4° da Medida Provisória n° 16, de 27 de dezembro de 2001, a seguir transcrito:*

*"Art. 4° Relativamente eis entidades fechadas de previdência complementar optantes por regime especial de tributação, não serão consideradas, para fins de determinação do limite do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, conforme dispuser o regulamento. "*

[...]

*A referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.426/2002, que manteve em seu artigo 4º, a mesma redação do artigo 4o daquele diploma legal.*

*A Instrução Normativa nº 126, de 25/01/2002, a qual veio regulamentar a Medida Provisória nº 2.222/2001, dispendo sobre a tributação dos planos de benefício de caráter previdenciária, assim esclareceu, em seu artigo 3º, sobre a exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica para fins de limite do valor do imposto de renda a ser pago:*

[...]

*§ 5º No caso de entidade fechada de previdência complementar não serão consideradas para fins de determinação do limite do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, conforme dispuser ato conjunto editado pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda. (grifo nosso)*

[...]

*Portanto, a Instrução Normativa condiciona a possibilidade da exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica para fins de limite do valor do imposto de renda a ser pago à edição de ato conjunto dos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda. Dessa maneira, devido à inexistência do citado ato, condição estabelecida na legislação tributária para que a exclusão possa ser efetuada, não há suporte legal para que a CAPEF promova o expurgo da contribuição extraordinária auferida em dezembro 2003, do cálculo do limite do imposto de renda.*

*A Lei nº 5172, Código Tributário Nacional, em seu art. 170 estabelece:*

*Art. 170. A Lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública (grifo nosso).*

*Assim, a compensação somente pode ser autorizada pela autoridade administrativa quando da existência de créditos tributários líquidos e certos, e na situação ora analisada, não se configuram estas premissas de certeza e liquidez. Como se vê o contribuinte não sustenta a condição prevista no caput do Art. 74 da Lei nº 9.430, abaixo transcrito, com*

*relação à existência de crédito apurado passível de restituição ou ressarcimento.*

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei n° 10.637, de 2002).*

*Em função de tudo o que foi exposto, proponho a não homologação das compensações pleiteadas pelo contribuinte que tenham como base o crédito apontado no item 3 (três) desta Informação Fiscal.*

*Cientificado do indeferimento das compensações vinculadas a este processo, fls. 02/213v, apresentou o contribuinte a manifestação de inconformidade de fls. 300/327 enfatizando que: "A divergência de entendimento entre a RFB e a Manifestante está toda lastreada no momento do reconhecimento das contribuições extraordinárias para fins do cálculo do limite de 12% do IR-RET para quitação da dívida da patrocinadora, Banco do Nordeste do Brasil S.A. - BNB, pois alega o respeitável fiscal que mesmo aplicando-se o regime de competência, o reconhecimento é contábil quando da contratação da dívida (30 de dezembro de 2003) no montante de R\$ 238.669.'676,13. (duzentos e trinta e oito milhões, seiscentos e sessenta e nove mil e seiscentos e setenta e -seis reais e treze centavos), enquanto para esta Manifestante, o seu direito (disponibilidade jurídica) ao recebimento das contribuições é anterior a data de assinatura do instrumento de reconhecimento da dívida pela patrocinadora, e por este motivo, as competências de nascimento das contribuições para fins de imposto de renda são aquelas referente ao momento em que a EFPC passou a deter o direito de exigir estes valores".*

*Às fls. 305/316 discorre sobre a natureza do aporte recebido como "Contribuição para Custeio de Serviço Passado" e da impossibilidade de contabilização das contribuições extraordinárias nas competências anteriores a dezembro de 2003.*

*Afirma que o cálculo do limite para determinação do valor de IR-RET a ser recolhido dar-se-á pelo regime de competência, no que se refere às contribuições normais e extraordinárias, inclusive naquelas destinadas ao custeio de serviços passados, conforme se infere da Solução de Consulta SRRF/3ª RF n° 17, de 19/09/2006, anexa às fls. 338/341, e acrescenta que: ^*

*"Aqui está o nó górdio que precisa ser desatado, pois incontestemente que a Manifestante já possuía a disponibilidade jurídica sobre os valores que sua patrocinadora contribuiu a menor, no período de Julho/1993 a Fevereiro/1994, e o fato de que os valores aportados como contribuições, desde a criação do plano de benefício, demonstraram-se insuficientes para honrar os benefícios*

*futuros contratados no regulamento. Tais acontecimentos não só contribuíram para o nascimento do déficit, mas também na criação de um grande contencioso. Assim, fez nascer em cada ano anterior a 2003 um direito que a Manifestante /administradora do plano de benefícios) deveria usufruir no futuro, transformando a sua disponibilidade jurídica em disponibilidade econômica e jurídica".*

*"É exatamente este o caso da Manifestante, pois pela natureza de uma entidade fechada de previdência complementar que está vedada de apurar lucro e que tem que visar apresentar a seus participantes, assistidos e patrocinadores os cálculos atuariais o mais próximo possível da realidade, sem sofrer os efeitos de fatos pendentes de maior densidade e certeza, as contribuições extraordinárias são levadas a contabilização com regras muito próprias, mas repita-se sem gerar efeitos de postergação de tributação.*

*Reforçando a última afirmação, muito embora as contribuições possam ser amortizadas em várias parcelas, nos termos do item 10 e 11 da Resolução CGPC n" 11, de 21 de agosto de 2002, estas devem ser debitadas nas suas respectivas contas pelo regime de competência, evitando-se assim o desequilíbrio dos cálculos atuariais do plano gerido pela entidade.*

*Ou seja, registra-se contabilmente todo o valor de contribuições de uma só vez, gerando naquele momento /contratação) todos os efeitos atuariais, mas ainda assim este direito 'nascei' em exercícios passados e poderá ser exercido em competências futuras.*

*Portanto, para determinação do limite de que trata o inciso I, do § 1º, do art. 2º da Medida Provisória nº 2.222/2001 (ou o art. 3º da IN nº 26/2002), as contribuições (inclusive para fins de cobertura de déficit de serviços passados) recebidas das pessoas jurídicas, ou seja. Das patrocinadoras, também deverão ser consideradas para o cálculo segundo o regime de competência, independentemente de sua realização ou não. "*

*"Ora, o reconhecimento do aporte da contribuição extraordinária destinada à amortização de déficit atuarial de serviço passado somente na ocasião da consolidação do instrumento particular de compromisso firmado entre o BNB e a Manifestante, ou seja, na data de sua efetiva realização e não quando do seu real nascimento, acaba por substituir o regime de competência pelo regime de caixa, o que, como visto, viola princípio contábil.*

*Conforme exposto anteriormente, o instrumento formalizado entre o BNB e a Manifestante objetivou **meramente a assunção de uma dívida originada em competências anteriores por uma patrocinadora ligada a***

*administração pública federal que por determinação de Lei Complementar somente em casos extraordinários poderia realizar contribuições para a EFPC. Consistiu, na realidade, em uma garantia ao recebimento do valor devido e não aportado pelo patrocinador, que tem sua origem em competências anteriores e que até o momento da assinatura do contrato não poderia ser reconhecido devido aos efeitos atuariais, porém de fato, estas contribuições deveriam ter sido entregues a Manifestante em exercícios anteriores. "*

*Reconhece que a Instrução Normativa SRF nº 126, de 29/01/2002, vinculou a exclusão das contribuições destinadas ao custeio de serviço passado a ato conjunto expedido pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda, que teria por finalidade a conceituação da expressão "custeio de déficit de serviços passados". Todavia, é certo que há um conceito mínimo de serviço passado, que, de fato, admite algumas variações, mas cujo conteúdo se mantém integralmente. Assim, certamente que caso este ato conjunto venha a ser um dia expedido pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda poderia vir a acrescer à conceituação mínima outras características, que, por seu turno, não poderiam alargar ilimitadamente o conceito de serviço passado e muito menos restringi-lo, sob pena de extrapolar sua competência, acabando por legislar, o que evidentemente não lhe cabia. Veja-se que o aludido "conceito mínimo" de serviço passado deve ser obrigatoriamente mantido, de modo que o direito da Manifestante à exclusão da contribuição extraordinária do cálculo do imposto de renda por ela devido não restaria abalado.*

*Restando demonstrado, mediante parecer de empresa de atuaria independente, que o aporte destinava-se ao custeio de serviços passados, seria absolutamente prescindível a edição de ato conjunto para ratificar direito já materialmente configurado na realidade. Isto evidentemente, se respeitado o real sentido da expressão "serviço passado", utilizado atualmente no contexto das entidades fechadas de previdência complementar, conforme tecnicamente comprovado no caso em voga.*

*Deste modo, os indigitados órgãos não poderiam inovar o conceito de "custeio de déficit de serviços passados", cujo sentido decerto seria mantido, sob pena de incorrer em manifesta invasão de competência", em afronta ao princípio da legalidade e à hierarquia das normas. A discricionariedade dos atos da administração pública não pode se opor ao ordenamento jurídico.*

*Dessa forma, uma vez comprovado que a contribuição aportada destinava-se ao custeio de serviços passados, no caso, à cobertura de obrigações resultantes da amortização de déficits previdenciários relativos a competências anteriores, a EFPC já faria jus à exclusão constante da Lei nº 10.426, de 2002.*

*Alfim, a Manifestante requer seja reconhecido o seu direito creditório contra a Fazenda Nacional no valor de R\$ 10.058.126,78, sendo, pois, integralmente homologadas as*

*compensações informadas na Declaração de Compensação e afastada a cobrança administrativa.*

*Por último, requer que se determine a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativamente aos débitos objeto da presente compensação, na forma do inciso I, do § 3º, da IN SRF nº 600/2005.*

A 4ª Turma da DRJ/FOR, por unanimidade de votos, indeferiu a solicitação do sujeito passivo, por meio de Acórdão que recebeu a seguinte ementa, fls. 731:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*

*Ano-calendário: 2003*

*ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO. LIMITE DE RECOLHIMENTO.*

*Até 31 de dezembro de 2004, o valor a ser considerado como contribuição da pessoa jurídica, para fins de determinação do limite do imposto de renda devido nos termos do Regime Especial de Tributação - RET, é o montante das contribuições, normais e extraordinárias, devidas pela pessoa jurídica patrocinadora, independentemente de sua efetiva realização.*

*A IN SRF nº 126, de 2002, condicionou a possibilidade da exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, para fins de limite de recolhimento do imposto de renda, à edição de ato conjunto dos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda. Devido à inexistência do citado ato, condição estabelecida na legislação tributária para que a exclusão possa ser efetuada, não é cabível a exclusão das contribuições extraordinárias da pessoa jurídica para o cálculo do limite de recolhimento do imposto de renda.*

*Solicitação Indeferida*

O contribuinte foi devidamente cientificado do aludido Acórdão em 10/03/2009, conforme AR de fls. 475 e apresentou recurso voluntário em 09/04/2009 (v. fls. 476-503), reiterando os argumentos de defesa apresentados na manifestação de inconformidade. Sua peça recursal foi acompanhada dos documentos de fls. 507-524.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou as contrarrazões de fls. 527-556.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos

O recurso apresentado atende aos requisitos legais, razão pela qual deve ser conhecido.

Conforme relatado, o julgamento do presente litígio resume-se em identificar se o valor de R\$ 238.669.676,13, proveniente de Acordo firmado entre o BNB e a CAPEF em 30/12/2003, deve ou não compor a base para o cálculo do imposto de renda relativo ao 4º trimestre do aludido ano-calendário.

Na época dos fatos, a contribuinte, ora recorrente, era optante pelo Regime Especial de Tributação, instituído pela Medida Provisória nº 2.222/01, o qual somente foi revogado a partir de 1º de janeiro de 2005, por meio da Lei nº 11.053, de 29/12/04.

Segundo as regras vigentes à época dos fatos, o contribuinte, na condição de optante pelo RET, deveria observar, em cada trimestre-calendário, a regra inserta no art. 2.º da Medida Provisória nº 2.222. de 2001, para fins de tributação do resultado positivo auferido, *verbis*:

*Art 2º A entidade aberta ou fechada de previdência complementar, a sociedade seguradora e o administrador do Fapi poderão optar por regime especial de tributação, no qual o resultado positivo, auferido em cada trimestre-calendario, dos rendimentos e ganhos das provisões, reservas técnicas e fundos, será tributado pelo imposto de renda à alíquota de vinte por cento.*

*§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, considera-se resultado positivo a soma algébrica de todos os rendimentos e ganhos auferidos, inclusive os decorrentes de aluguéis, de juros remuneratórios sobre o capital próprio e da alienação de qualquer ativo, com as perdas incorridas em operações e as despesas necessárias à percepção dos rendimentos e ganhos, vedada a dedução de qualquer outra despesa, inclusive as de caráter administrativo.*

*§ 2º Na base de cálculo de incidência do imposto, incluem-se todos os rendimentos e ganhos produzidos pelos recursos garantidores de provisões, reservas técnicas e fundos, independentemente da data de constituição do plano ou do ingresso do beneficiário, inclusive no caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora.*

[...]

*Art 3º- O imposto de que trata o artigo anterior será limitado ao produto do valor da contribuição da pessoa jurídica pelo percentual resultante da diferença entre:*

*I - a soma das alíquotas do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, inclusive adicionais; e*

*II - oitenta por cento da alíquota máxima da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física,*

*§ 1º No caso de entidade aberta de previdência complementar e de sociedade seguradora, o limite de que trata o caput será calculado tomando-se por base, exclusivamente, as contribuições recebidas de pessoa jurídica referentes a:*

*I - planos de benefícios constituídos a partir de 1º de janeiro de 2002;*

*II - novos participantes incluídos, a partir de 1º de janeiro de 2002, em planos preexistentes;*

*III - parcela destinada à acumulação de provisões para benefícios de natureza previdenciária.*

*[...]*

**§ 5º No caso de entidade fechada de previdência complementar não serão consideradas, para fins de determinação do limite do valor do imposto de renda a ser pago, as contribuições extraordinárias da pessoa jurídica, relativas ao custeio de déficit de serviços passados, conforme dispuser ato conjunto editado pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda. (grifos acrescidos)**

Como se observa, a legislação estabeleceu como parâmetro para cálculo do limite do imposto de renda devido no Regime Especial de Tributação o valor da contribuição da pessoa jurídica patrocinadora do plano de benefícios, escriturada na contabilidade de acordo com o princípio da competência (regra geral a ser observada por todas as pessoas jurídicas, consoante legislação comercial).

Além disso, deve-se ter em conta que o art. 4º da Lei nº 10.426/2002 estabelecia que as "contribuições extraordinárias relativas ao custeio de déficit de serviços passados poderiam ser excluídas do cálculo, conforme dispusesse o regulamento". Por sua vez, a IN SRF nº 126/02, estabeleceu que tal exclusão somente poderia ser feita "conforme dispusesse ato conjunto editado pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda".

O conceito de contribuições extraordinárias encontrava-se claramente estabelecido no art. 19 da Lei Complementar nº 109/2001, *verbis*:

*Art. 19. As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.*

*Parágrafo único. As contribuições referidas no caput classificam-se em:*



[...]

*Portanto, a conclusão que deflui da análise dos presentes autos é que a contribuição extraordinária no valor de R\$ 238.669.676,13, decorrente do Instrumento Particular firmado aos 31/12/2003 entre o BNB e a CAPEF, compete ao fato gerador ocorrido no 4º trimestre de 2003, o que implica na inexistência de pagamento a maior do que o devido a ser restituído ao sujeito passivo.*

*Conseqüência natural é que inexistindo valor de imposto a repetir não há que se falar em compensações a serem homologadas.*

A contribuinte, em sede recursal, voltou a alegar de que o "*conceito mínimo relativo a déficit de serviços passados*" não poderia ser alterado pelo ato conjunto dos ministérios a que se reporta a IN SRF nº 126, de 2002, não podendo restar abalado o seu direito, posto este já estava materialmente configurado na realidade.

Não merece prosperar a tese da recorrente, haja visto que esta Turma de Julgamento, como qualquer outra autoridade administrativa, encontra-se estritamente vinculada aos atos administrativos editados pelas autoridades competentes. Na ausência da norma regulamentar, que deveria ter sido editada em conjunto pelos Ministros da Previdência e Assistência Social e da Fazenda não se consumou o direito à suposta exclusão de algumas parcelas da base de cálculo do imposto, conforme indevidamente alegado pela recorrente.

No que tange à observância do regime de competência, cumpre destacar que tal princípio encontra-se claramente estabelecido pela legislação comercial, sendo reafirmado pela legislação específica do setor de previdência complementar, conforme expressamente prescrito pela Resolução do Conselho de Gestão da Previdência Complementar - CGPC nº 05, de 30 de janeiro de 2002, em seu Anexo E, *verbis*:

*5 . Todos os lançamentos contábeis registrar-se-ão com base no Princípio da Competência, significando que na determinação do resultado serão computados os recursos coletados, as receitas e as rendas/variações positivas auferidas no mês, independentemente de sua efetiva realização, os recursos utilizados, as despesas e as deduções/variações negativas, pagas ou incorridas no mês correspondente. Os registros relativos a contribuições de autofinanciados, vinculados a planos de benefícios do tipo Contribuição Definida, poderão ser escriturados com base no regime de caixa, devendo ser mencionados em Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.*

Analisando este tema, posicionou com muita clareza e objetividade o acórdão recorrido, fls. 744-745:

*[...] correta encontra-se a conclusão disposta na Solução de Consulta SRRF/3aRF nº 17, de 19/09/2006, ao esclarecer que: "[...] para fim de determinação do limite do imposto de renda devido pela consulente nos moldes do regime especial de tributação, deve ser considerado o valor das contribuições, normais e extraordinárias, devidas pela pessoa jurídica*

*patrocinadora, independentemente de sua efetiva realização". E, pois, com base na utilização do regime de competência que a entidade deveria calcular o limite do imposto de renda devido para o 4º trimestre de 2003.*

*Com relação ao Acordo firmado entre a Caixa e seu patrocinador, preliminarmente, cumpre esclarecer que o Instrumento Particular de Compromisso para Integralização de Reservas que foi celebrado aos 30 de dezembro de 2003 entre o BNB e a CAPEF teve como escopo a "CONSOLIDAÇÃO E PARCELAMENTO DE VALORES DESTINADOS A SOLUCIONAR O PASSIVO CONTINGÊNCIAL DA CAIXA".*

*Infere-se do referido Instrumento Particular que a CAPEF vinha apresentando constantes déficits atuariais. A fim de solucionar esses déficits foi implantado, com vigência a partir de janeiro de 1997, Plano de Equilíbrio Atuarial que previa a contribuição extraordinária de 15%, incidente sobre os benefícios de aposentadoria. Essa contribuição foi rejeitada por inúmeros participantes que ingressaram em juízo obtendo a tutela jurisdicional.*

*Em seu item 11 está disposto que: "Chegou-se a bom termo nas negociações entre BNB, CAPEF e participantes e assistidos, sendo aceitas as seguintes condições:"*

*A Cláusula Primeira esclarece que: "Constitui objeto do presente instrumento o estabelecimento de compromisso, pelo BNB; de integralização de reserva junto a CAPEF, decorrente da implantação das obrigações assumidas em acordos firmados com os participantes e assistidos, para consolidação e parcelamento de valores destinados a solucionar o passivo contingência da CAPEF".*

*Ora, pelo que se denota do Instrumento Particular celebrado entre o BNB e a CAPEF observa-se que a contribuição extraordinária dele decorrente surgiu como obrigação para o patrocinador a partir do fechamento do negócio. O que se evidencia é que a CAPEF apresentava um expressivo déficit o que a impossibilitou de honrar os seus compromissos.*

*Assim, a fim de minimizar a problemática entre a CAPEF e seus participantes e assistidos o patrocinador (BNB) se viu compelido a arcar com a contribuição extraordinária disposta na Cláusula Segunda do citado Acordo.*

*Destarte, o negócio nasceu e se firmou somente em 30 de dezembro de 2003. Ora, o fato de se calcular o déficit apresentado pela CAPEF a partir de anos-calendário anteriores ao da assinatura do Acordo não tem o condão de alterar o período base a que compete o evento, ou seja, a data de realização deste. Como bem esclarece a Informação Fiscal às fls. 278v: "[...] não se pode confundir data de geração do déficit com período de competência de receita auferida. Um déficit em certo período não arrasta para si o período de competência da contribuição que venha a supri-lo".*

*Também, o fato de o BNB reconhecer que efetuou contribuições a menor do que o devido no período compreendido entre*

*Julho/1993 e Fevereiro/1994, por si só, não se presta a concluir que os recursos pactuados aos 30/12/2003, a serem repassados à CAPEF, referidos no item 5 do Instrumento Particular devam ser considerados como realizações ocorridas no citado período. Tanto que no item 5 citado consta que: "Esse valor foi reconhecido, registrado no passivo do BNB, e será pago em 30.01.2004".*

*Pelos termos do Instrumento Particular resta bastante claro que a CAPEF não tinha qualquer certeza de recebimento dos valores pactuados; nascendo essa expectativa somente quando da assinatura do Acordo, o qual fixa recebimentos para 30/01/2004 (item 5 e Cláusula Segunda 2.a) e 24 parcelas mensais, vencendo a primeira em 31/01/2005 e as demais no último dia útil dos meses subsequentes (Cláusula Segunda 2.b).*

*O parágrafo segundo da Cláusula Segunda do Instrumento Particular reza que: "O saldo remanescente, referido no item 2.b, desta Cláusula poderá ser reduzido pela contribuição extraordinária do BNB, calculada sobre as diferenças a que teriam direito os assistidos que não firmarem acordo até 31.12.2004".*

*O próprio contribuinte em sua peça de defesa reforça essa conclusão ao esclarecer que não poderia ter contabilizado esses recursos em períodos passados dado que não tinha certeza da efetiva realização destes; reforçando, assim, que a expectativa pelo recebimento dos recursos nasceu efetivamente aos 30/12/2003, data de assinatura do Instrumento Particular, conforme se infere do trecho abaixo transcrito:*

*"Destaque-se que somente a partir, daí - da formalização (ou do reconhecimento) de dívida pelo Patrocinador, BNB em Acordo – que passou a conter tal previsão no Estatuto e Regulamento da Manifestante, ambos devidamente aprovados pela Secretaria de Previdência Complementar (SPC), em 30 de dezembro de 2003.*

*Portanto, resta inequívoco que as aludidas contribuições foram aportadas pelo Patrocinador (in casu, o BNB) em caráter excepcional ou extraordinário, sabidamente como forma de solução do passivo contingente apurado no plano administrado pela Manifestante, destinando-se ao custeamento ou cobertura de serviços passados.*

*Ora, como se exigir da manifestante, que é uma entidade fechada de previdência complementar a contabilização do que é, ainda num dado momento (competências anteriores a dezembro de 2003), duvidoso, já que esta atividade possui regras contábeis próprias, visando evitar atuariais indevidos?*

*Decerto que não poderia, ou melhor, não deveria a Manifestante realizar a pretensa escrituração anterior em seus respectivos períodos de competência daquilo que*

***não havia sido, até então, admitido por seu Patrocinador..."***

*Em resumo, no meu entender a contribuição extraordinária, cuja expectativa de recebimento nasceu para a CAPEF com o Acordo firmado aos 30 de dezembro de 2003, compete ao período de apuração relativo ao 4º trimestre de 2003.*

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao presente recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Fernando Luiz Gomes de Mattos - Relator