



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10580.006024/2005-65
Recurso nº 154774 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS - EXS: DE 1998, 2000 e 2002
Acórdão nº 101-96.674
Sessão de 17 de abril de 2008
Recorrente FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DO BANCO ECONÔMICO S/A.
Recorrida 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR-BA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 1998, 2000 e 2002

Ementa: CONCOMITÂNCIA – MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO – INOCORRÊNCIA

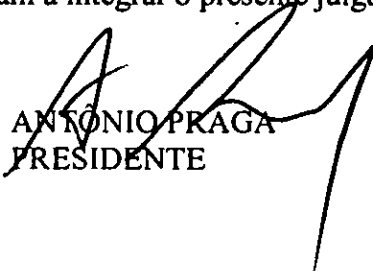
O Mandado de Segurança Coletivo impetrado por associação não configura renúncia ao direito subjetivo do contribuinte de pleitear individualmente a mesma prestação jurisdicional requerida pela associação, vez que a decisão do Mandado de Segurança Coletivo só fará coisa julgada se for favorável ao contribuinte. Assim não há que se falar em concomitância entre as esferas judicial e administrativa.

DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO

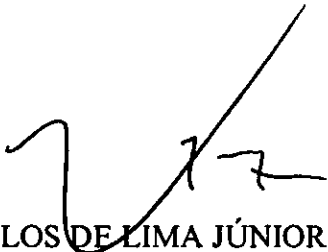
Afastada a concomitância cabe o enfrentamento do mérito em primeira instância, em obediência ao Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) Por maioria de votos, afastar a declaração de concomitância com o processo judicial, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni e Antonio Praga; 2) determinar o retorno dos autos a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador, para apreciação integral da impugnação apresentada pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri e José Ricardo da Silva, que enfrentavam as demais preliminares, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


1



JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR
RELATORA

FORMALIZADO EM: 24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CAIO MARCOS CÂNDIDO, ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO e ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA.



Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 25.07.2005 pela Delegacia da Receita Federal em Salvador/BA, por meio do qual é exigida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no valor de R\$ 22.543.340,54 (vinte e dois milhões, quinhentos e quarenta e três mil, trezentos e quarenta reais e cinquenta e quatro centavos) referente aos fatos geradores ocorridos em 31.12.1997, 31.12.1999 e 31.12.2001 sob o fundamento de que a entidade fechada de previdência privada é obrigada ao seu recolhimento até 31.12.2001, uma vez que a concessão de isenção da CSLL se deu somente a partir de 01/01/2002 com o advento da Lei nº 10.426/01.

No TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL às fls. 13 e 14, foram descritos os seguintes fatos:

O contribuinte através do Termo de início à fl. 23 foi intimado a apresentar dentre outros um demonstrativo com a formação da base de cálculo e apuração de débito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período de agosto de 1998 a junho de 2003. Posteriormente foi incluído também o período de 1997 e todo o período de 1998.

Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou documento datado de 28/10/2003, fls. 45 a 48, em que esclarece que através da ABRAPP – Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar da qual é filiado, foi impetrado Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.33.00.001.008-0 contra a cobrança do IRRF sobre aplicações financeiras e da CSLL.

Tendo em vista a anistia concedida pela MP 2.222/2001, o contribuinte desistiu da ação em relação ao imposto de Renda Retido, mantendo a mesma em relação à CSLL.

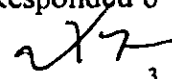
Ao apreciar o mérito, a Juíza Federal Neuza Maria Alves da Silva julgou improcedente o pedido quanto a CSLL, senão vejamos:

“Quando o legislador definiu a base de cálculo da CSLL como sendo o resultado contábil positivo do contribuinte, não se preocupou em distinguir se este resultado contábil teria esta ou aquela nomenclatura; se chamar-se-ia lucro, superávit ou teria outra denominação qualquer.

O fato é um só e não poderia ser diferente:

Se as aplicações realizadas pela entidade, aberta ou fechada de previdência tiverem resultado positivo, ou seja, se houver acréscimo de capital com operação, deve sim haver a incidência da CSLL, principalmente porque quando o legislador constituinte remeteu à sociedade como um todo a obrigação de financiar a previdência e assistência social públicas, não eximiu qualquer entidade ou instituição de cumprir este dever.”

Assim, foi solicitado através de novo Termo de Intimação datado de 04.04.2005, fls. 41, que fosse levantada a base de cálculo da CSLL dos anos-calendários de 1997 a 2001, tendo em vista a sentença citada acima, e que a isenção somente se aplica a fatos geradores ocorridos a partir de janeiro/2002, como disposto no art. 5º da Lei nº 10.462/01. Respondeu o


3

contribuinte apenas que não era devida a CSLL pelas entidades fechadas de previdência complementar.

O auditor fiscal ao verificar as cópias das Demonstrações de Resultados de cada período, 1997 a 2001, apurou a base de cálculo da CSLL de acordo com os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26 de dezembro de 2001, conforme se verifica através das planilhas de fls. 15 a 22, onde estão os valores a serem recolhidos da CSLL nos anos calendários de 1997, 1999 e 2001.

Diante disto, o fisco utilizou para determinação da base de cálculo a Demonstração de Resultado do Exercício constante do ANEXO C, "item 3" da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

Foram ainda adicionados os valores referentes a formação de fundos do Programa Administrativo, do Programa Previdencial e do Programa de investimentos, tendo em vista, segunda a DRJ, a falta de previsão legal para dedução desses fundos.

Por fim, foram adicionados também a provisão para o imposto de renda, bem como a correção dessa provisão através da Taxa Selic, computados no resultado, por se tratar de provisão indedutível, conforme se verifica nas planilhas anexas, fls.18 a 22, elaboradas a partir dos balancetes apresentados pelo contribuinte.

Notificado, o contribuinte em 25.08.2005 impugnou o lançamento, fls. 120 a 171.

Preliminarmente, alegou o contribuinte o seguinte:

DA INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA ENTRE O PRESENTE PROCESSO E O MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO N. 2002.33.00.001.008-0

Alega que, "em 09 de janeiro de 2002, a Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (ABRAPP) impetrou perante a Vara da Justiça Federal de Salvador, Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.33.00.001.008-0 pleiteando a concessão da segurança para que o Sr. Delegado da Receita Federal de Salvador se abstenha de adotar qualquer medida tendente a exigir das entidades a ela associadas a CSLL, vez que tais entidades não são contribuintes de mencionado tributo."

Entende que por se tratar de mandado de segurança coletivo impetrado por entidade da qual faz parte, não acarretou a renúncia ao direito de se defender na esfera administrativa, conforme prescreve o artigo 38 da Lei nº 6.830/80.

Fundamenta tal assertiva no artigo 117 do Código de Defesa do Consumidor que determina que na defesa dos interesses difusos, coletivos ou individuais aplica-se os dispositivos do Título III desta lei.

" - dentre os dispositivos do Título III do Código de Defesa do Consumidor, tem-se o artigo 104, cuja primeira parte prescreve que as



ações coletivas previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 81 não induzem litispendência para as ações individuais.

- apesar de mencionar apenas as ações cujo objetivo seja a tutela dos interesses ou direitos difusos (CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso I) ou coletivos (CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso II), entende-se que o artigo 104 do Código de Defesa do Consumidor também se aplica aos casos de tutela jurisdicional dos interesses individuais homogêneos (CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso III) que é o caso do Direito Tributário:"

Entendeu assim, por se tratar de direitos individuais homogêneos tratados coletivamente, a sentença, só fará coisa julgada *erga omnes* no caso de procedência do pedido (artigo 103, III, CDC). No caso de improcedência do pedido, os interessados que não intervieram no processo como litisconsortes, estão aptos a pleitear os seus direitos a título individual (artigo 103, §2º, CDC) podendo assim no presente caso, exercer individualmente, a plenitude de seu direito de defesa, já que a renúncia prevista no artigo 38 da Lei nº 6.830/80 jamais poderá ser presumida, na medida que individualmente ainda não ingressou com sua própria ação.

DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 38 DA LEI N.º 6.830/80 AO PRESENTE CASO E A APLICABILIDADE DA LEI 9.784/99

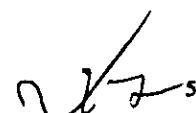
Alega o contribuinte que o artigo 38 da Lei 6.830/80 não pode ser aplicado na espécie.

"Ao se fazer a interpretação do artigo 38 da Lei n.º 6.830/80, fica claro que o legislador pretendeu considerar apenas as hipóteses em que ocorreu a interposição de medida judicial pelo contribuinte após a lavratura do auto de infração para que ele, ou os seus efeitos, sejam desconsiderados (ação anulatória do ato declarativo da dívida, ação de repetição de indébito, mandado de segurança contra ato coator da autoridade que realizou a autuação)"

Portanto, segundo o contribuinte, "somente nos casos de ingresso em juízo **"CONTRA O TÍTULO MATERIALIZADO DA OBRIGAÇÃO"**, ou seja, contra o próprio auto de infração é que há renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, não devendo tal entendimento ser aplicado, quando o contribuinte, sem ter sido autuado, ingressa com ação judicial para a discussão de um determinado direito, visando o não recolhimento de tributos, como forma de manifestamente ilegal, determina o Ato Declaratório COSIT nº 3/96."

Corroborado com o acima aludido, afirma o contribuinte que o artigo 51 da Lei n.º 9784/99 prescreve que qualquer renúncia à esfera administrativa não pode ser presumida, devendo ser requerida mediante manifestação escrita, estando assim revogado o parágrafo único do artigo 38 da Lei 6.830/80, tendo em vista que a lei posterior (Lei 9.784/99) revogou a anterior (Lei 6.830) por se tratar de incompatibilidade entre os dispositivos legais.

Por fim, alegou que os objetos são distintos, devendo assim ser apreciado por este Colendo Colegiado, visto que corre-se o risco ainda de se ter decisão sem julgamento do mérito na esfera judicial, em total afronta a independência entre as esferas.



DA EXTINÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS EM FACE DA
DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA EM CONSTITUÍ-LOS.

Alega em síntese, ter-se operado a decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário, e conseqüente de proceder ao lançamento dos valores da CSLL apurados nos anos-calendários de 1997 e 1999, o que acarretaria a nulidade de parte do crédito tributário referente a estes exercícios.

Segundo o contribuinte, a CSLL está sujeita ao lançamento por homologação, aplicando-se portanto o prazo decadencial previsto no artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, ou seja, (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador.

Por se tratar de tributo lançado com base em exercícios anuais, estaria o Fisco impedido de efetuar o lançamento da CSLL apurada nos anos-calendários de 1997 e 1999, dado que o direito de constituição deste crédito se extinguiu pela decadência.

"Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendários de 1997 e 1999, o prazo para a constituição dos referidos créditos expirou-se em dezembro de 2002 e dezembro de 2004, respectivamente, pelo que eles não mais podem ser cobrados, já que o auto de infração impugnado foi lavrado somente em 25 de julho de 2005, tendo o IMPUGNANTE tomado ciência tão somente em 26 de julho de 2005, quando o prazo para a constituição do crédito relativo aos períodos mencionados já tinha decaído."

Alega ainda que o prazo de decadência de dez anos previsto na Lei nº 8212/91 não prevalece, em face do disposto no artigo 146, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal, na medida em que por força do disposto em tal artigo cabe a lei complementa, no caso o Código Tributário Nacional, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência.

Quanto ao mérito alegou o seguinte:

"OBTENÇÃO DE LUCRO" – HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NÃO
REALIZADA PELA IMPUGNANTE

Alega em síntese que o art.195, I, alínea "c" da Constituição Federal de 1988, atribuiu competências à União para instituição de contribuição social sobre o lucro das empresas, por isso a CSLL possui respaldo constitucional.

Com base neste artigo, a grandeza-medida de riqueza eleita pelo legislador foi o lucro, não podendo desta forma a CSLL em hipótese alguma, incidir sobre algo que não esteja contido no estrito conceito de medida de riqueza.

A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 dispõe sobre o critério quantitativo do conseqüente da norma tributária, é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.

Alega assim, que ao examinar a acepção do termo "lucro", base de cálculo da CSLL, percebe-se que o contribuinte não aufera lucros ou prejuízos, mas superávit ou déficit



técnicos, com destinação específica. Não havendo, portanto, a realização da hipótese de incidência prevista na Lei nº 7.689, está desobrigada ao recolhimento do CSLL.

LUCRO E SUPERÁVIT – CONCEITOS DISTINTOS

Entende o contribuinte que na época dos fatos a Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, regia as EFPC, e em seu parágrafo 1º, inciso I, do art. 4º, determinava que estas não podiam, como ainda não podem, obrigatoriamente, ter finalidade lucrativa. E ainda, que as EFPC tinham como finalidade a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo as normas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.

A mencionada Lei determinava também que as EFPC, não teriam caráter mercantil, e todo seu resultado deveria ser revertido para um fundo que tinha por objetivo a diminuição das contribuições dos assistidos ou a majoração de seus benefícios.

Com a entrada em vigência da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, foi revogada a supracitada lei, mantendo incólume que "*As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedades civis sem fins lucrativos.*"

Tal Lei Complementar determinou que as EFPC's estão proibidas de prestarem quaisquer serviços que não estejam no âmbito do seu objeto social e que estão sujeitas às penalidades previstas no Decreto nº 4.942/03, caso não revertam para o seu fundo os resultados obtidos, a diminuição das contribuições dos assistidos ou a majoração de seus benefícios.

Portanto, por ser uma fundação sem fins lucrativos e também estar impossibilitada de auferir lucros, nos termos da legislação comercial, não há como submeter seu eventual superávit à tributação com base na Lei nº 7.689/88.

Alegou assim que "a Lei 7.689/88, ao dispor que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, não abrange, na sua base de cálculo, o eventual superávit das EFPC, posto que a competência outorga à União pelo artigo 195, I da Constituição Federal restringe-se à possibilidade de instituição de contribuições sociais com base nas grandezas ali erigidas, de forma expressa e cerrada, dentre elas, o lucro, não havendo a possibilidade legítima de alargamento do conceito de 'lucro', unicamente com intuito de tributar-se o superávit das EFPC."

Por fim, alegou que houve tentativa de alargamento da competência para tributação de lucros, estabelecido no artigo 195, I, da Constituição Federal, violando frontalmente, o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas constituições do Estado, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

DO ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO DO COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO Nº 17/90 E A EXCLUSÃO DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES EM FACE DA OBSERVÂNCIA DE NORMAS COMPLEMENTARES

O contribuinte alega que o Conselho dos Contribuintes já possui entendimento pacífico em relação ao item anteriormente exposto e que não procedeu ao recolhimento da



CSLL uma vez que não contribui para o mencionado tributo. Tal fato já foi expressamente reconhecido pela Secretaria da Receita Federal, ao publicar o Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação _CTS nº 17, de 3ª de novembro de 1990, o qual estabelece que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que não desenvolvem atividade sem fins lucrativos.

Alega ainda que "sendo o Ato Declaratório Normativo nº 17/90 norma interpretativa da Administração, se enquadrando no conceito de norma geral do Direito Tributário, nos termos do artigo 968 e seguintes do Código Tributário Nacional, é de observância obrigatória por toda a Administração Pública responsável pelo recolhimento da CSLL, ou seja, pela Secretaria da Receita Federal. A única hipótese de inobservância de mencionado dispositivo, seria no caso de mudança expressa de interpretação, o que não ocorreu no caso".

Fundamentou também que mesmo que tivesse ocorrido "mudança interpretativa", não poderia o Auto de Infração exigir quaisquer valores de multa ou juros de mora em razão do disposto no art. 100 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe "*exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo;*" Haja vista este dispositivo, o contribuinte não considera correto receber o mesmo tratamento que um infrator, uma vez que agiu dentro das orientações administrativas, ou seja, observou o ADN CST nº 17/09, o qual estabelece que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos.

Conclui portanto, que é incabível a cobrança dos juros de mora e da multa de ofício em face do ADN CST nº 17/90 e do parágrafo único do art.100 do CTN.

DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

O contribuinte alega que houve ofensa ao Princípio da Igualdade, vez que foi tributada pela CSLL nos mesmos termos em que esta é cobrada dos demais tipos societários, ou seja, sobre o "lucro", que, sem ao menos reconhecer como fator determinante o resultado do período.

Em outras palavras "a Fiscalização exige a tributação sobre algo que não pode ser chamado de 'lucro', que, se assim fosse-o que se admite apenas à título de argumentação _deveria ter sido apurado excluindo a parcela que representa o capital de terceiros, sob pena de afronto ao Princípio Constitucional da Isonomia."

Alega ainda, que a Autoridade Fiscal violou mais uma vez o Princípio em questão, ao imputar a alíquota de 18%, privativa das instituições financeiras, sem, contudo permitir ao contribuinte a exclusão de capitais de terceiros quando do cálculo de seu resultado, procedimento legalmente aplicável às instituições financeiras.

DA EXCLUSÃO DOS RECURSOS DE TERCEIROS NA APURAÇÃO DA CSLL E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

Alega o contribuinte, que como parâmetro para se verificar a violação ao princípio constitucional da isonomia, toma como exemplo a situação das instituições financeiras. Compara que as referidas instituições têm como fonte de financiamento duas

categorias: os capitais próprios (compostos por capital social, reservas e fundos) e capitais alheios compostos de depósito à vista, a curto ou médio prazo.

Assim, segundo o contribuinte, as instituições financeiras percorrem a finalidade lucrativa valendo-se do uso dos capitais próprios e alheios, porém, sem se comprometer a responsabilidade junto a terceiros, titulares de capital alheio, sob pena de gerar passivo descoberto.

Com essa alegação, o contribuinte pretende evidenciar a condição das EFPC e das instituições financeiras, sendo que as primeiras possuem duas fontes de custeio; capitais alheios, entendidos como a contribuições de patrocinadores e participantes; e capitais não pertencentes a terceiros vinculados entretanto aos planos de benefícios entendidos como a receita decorrente da taxa de administração. Alega, ainda, que as EFPC não possuem finalidade lucrativa, objetivam a garantia de retorno do valor investido aos participantes.

Nesse sentido, conclui que o alcance da tributação da CSLL sobre algo que não é lucro inviabiliza a manutenção do plano de previdência complementar, prejudicando aqueles que poupam objetivando recompensa futura, bem como o compromisso entre as EFPC e os participantes.

DA ALÍQUOTA DE 18% E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA.

Alega o contribuinte, que o lançamento efetuado no presente Auto de Infração não só viola o princípio da isonomia ao utilizar metodologia distinta das instituições financeiras ao incidir a CSLL, como viola novamente o referido princípio constitucional ao pagamento da CSLL à alíquota de 18%, quando deveria aplicar uma alíquota única de 8% à todas sociedades mercantis.

Alega, ainda, que em nenhum momento a Constituição Federal determina que as instituições financeiras ou as EFPC devam ser mais oneradas do que as empresas que não desempenham tal função no mercado, a fim de justificar o tratamento desigual erigido pela legislação de regência da CSLL.

Por fim, concluiu que ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando o contribuinte com alíquotas mais gravosas relativamente a CSLL, incorreu em flagrante ofensa ao princípio da isonomia. Dessa forma, requereu que a autuação seja julgada improcedente.

DA ESPECIFICIDADE DA IMPUGNANTE DECORRENTE DE IMPOSIÇÃO LEGAL E DA NECESSIDADE DE RESPEITO A ESTAS ESPECIFICIDADES QUANDO DA APURAÇÃO DE SEU RESULTADO, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Alega, em síntese, o Recorrente que como as EFPC's se submetem aos preceitos e planificação contábil emanadas pelos entes reguladores e fiscalizadores, Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) e a Secretaria da Previdência Complementar (SPC), existem especificidades nas informações contábeis apresentadas. Dessa maneira, em muitos casos os procedimentos contábeis propostos e impostos pelos agentes fiscais não são compatíveis com a contabilidade fiscal imposta por aqueles órgãos. Isso porque, ao instituírem

 9

critérios objetivos para contabilizar as operações, as agências reguladoras visam se adaptar a contabilidade das entidades.

Diante disto, o contribuinte fundamentou, com base no artigo 187 da Lei nº 6.404/76, que a apuração do resultado contábil das EFPC's é consolidada na Demonstração do Resultado de Exercício (DRE), cujo objetivo é demonstrar as operações realizadas pela entidade durante o exercício social do período.

Ressaltou que o resultado apurado representa o retorno do investimento feito pela pessoa jurídica, materializada no "lucro", cujo montante poderá ser vertido, total ou parcialmente, ao patrimônio líquido, compondo o capital próprio da entidade.

Entretanto, segundo o contribuinte, esse não é o conceito aplicável às EFPC's, tendo em vista a sua regulamentação contábil específica das entidades sociais.

Alega, ainda, que o resultado superavitário não representa rendimento pertencente à entidade, ou seja, "lucro" da entidade, na medida em que a sua totalidade é revertida para a formação de fundos e reservas, os quais estão atrelados a compromissos futuros da entidade para com os participantes.

Assim, conclui que o fisco ao exigir tributo na forma em que é apurado nas demais sociedades, deveria considerar as diferenças que existem no seguimento específico da recorrente.

Contudo, o contribuinte alega que supondo que fosse devido o tributo sobre o lucro, diz que as EFPC deveriam ser tributadas sobre o lucro apurado na forma em que este é apurado pelos demais seguimentos de mercado, ou seja, em função das receitas e despesas decorrentes exclusivamente da atividade.

Ademais, considerou que o conceito de lucro, adotado pela legislação comercial, corresponde ao rendimento líquido auferido no exercício pertencente à pessoa jurídica por efetivamente pertencer às EFPC's é o decorrente do pagamento da taxa de administração.

Além disso, após apresentar o conceito de lucro aplicável aos demais tipos de sociedades para as EFPC's, classificou lucro como a renda auferida no exercício em função da cobrança de taxa de administração de patrocinadores e participantes, acrescido de rendimento decorrentes das aplicações financeiras de lucros anteriores, menos o custo administrativo do exercício.

DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL ADOTADA PELA AUTORIDADE FISCAL PARA FINS DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Alega o contribuinte que o fisco utilizou como fundamento legal para fins de apuração da base de cálculo da base de cálculo da CSLL, os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26 de dezembro de 2001.

Tal procedimento, segundo o contribuinte, demonstrou que inexistia previsão legal disposta sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPC, o que fez com que o agente fiscal utilizasse os entendimentos firmados em solução de consulta, o que só deveria ser utilizado para esclarecer, dirimir dúvidas, sem contudo inovar o que a lei previamente estabeleceu o que não se aplicaria no presente caso.

DA IMPOSSIBILIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

A parte alega não ser contribuinte de CSLL, primeiramente por ser entidade sem fins lucrativos e não auferir lucros, mas sim superávit, e que a legislação pátria não autoriza a analogia para fins de incidência tributária, uma vez que todo o ingresso de recursos é destinado ao financiamento dos benefícios de aposentadoria assegurados aos participantes, não sendo possível apurar outro resultado como "lucro" que não o resultado "zero".

Diz ainda que "ao considerar todo o ingresso de recursos (representados pelas contribuições recebidas dos participantes e patrocinadoras) e subtraindo-se o valor destinado à constituição das reservas e provisões técnicas para pagamento dos beneficiários futuros aos participantes, tem-se a impossibilidade de apura base de cálculo para a ora Impugnante".

Assim, por se tratar de atividade específica, a contabilização dos ingressos e saídas de recursos segue uma planificação própria, direcionada aos objetivos sociais da EFPC, de acordo com regulamentação da Secretaria de Previdência Complementar. Tal regulamentação visa determinar a destinação dos recursos recebidos e mantidos pela EFPC relativamente ao plano previdenciário, de forma que haja reversão integral dos mesmos, para pagamento dos benefícios assegurados aos participantes.

Visando fundamentar tal alegação, o contribuinte menciona que o 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão 101-94.473 manifestou o seguinte entendimento " *Há vários aspectos que dificultam a aplicação direta da norma prevista para as empresas em geral às entidades fechadas de previdência privada. Isso porque a norma prevê que a incidência se dê sobre o lucro (resultado positivo do exercício) ajustado, e as entidades fechadas de previdência privada, por não visarem o lucro, não tem uma demonstração financeira que o evidencie.* "

Conclui assim que " fica evidenciado de acordo com o entendimento do contribuinte, que a incidência da CSLL sobre o resultado de EFPC, está reconhecido pelas autoridades julgadoras de segunda instância e a total inexistência de parâmetros jurídicos para apuração de base de cálculo do referido tributo."

DA ANÁLISE DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Da Adição indevida dos valores referentes às reservas para a formação dos Fundos de Oscilação de Risco.

Segundo o contribuinte, os superávit apurado pelas EFPC é destinado para constituição de fundos de reservas técnicas , conforme determinação legal.

Todavia, a autoridade fiscal adicionou à base de cálculo da CSLL os valores contabilizados à título destes fundos, por entender que não existe previsão legal para referida dedução.

Assim, os valores registrados à título de fundos específicos (de ajuste de plano de oscilações de riscos), seja do programa previdencial, administrativo ou de investimento, visa exclusivamente oferecer uma proteção efetiva contra os riscos futuros e, conseqüentemente, beneficiar os participantes dos planos, fortalecendo suas reservas/provisões técnicas que, no caso das EFPC constituem seu patrimônio líquido.

 11

Justifica assim que "...dentro do contexto das EFPC, que a Constituição e manutenção de reservas/provisões técnicas, com os recursos excedentes apurados após as destinações efetuadas para as reservas matemáticas e de contingência é de observância obrigatória pelas EFPC e, portanto, pela IMPUGNANTE".

Informa ainda que " neste mesmo contexto das EFPC, estas não destinam somente uma parcela de seu superávit para composição do fundo de oscilações de Riscos e Reservas de Ajustes do Plano, mas sim a TOTALIDADE dos recursos excedentes, isto é, do superávit remanescente!"

Assim sendo, "se a destinação dos recursos excedentes do superávit das EFPC é destinado à constituição e manutenção de reservas e fundos integrantes das suas reservas/provisões técnicas, por determinação legal/normativa, então jamais poderia a despesa registrada na contabilização de tais valores ser objeto de questionamento por parte do fisco federal, especificamente em relação à sua adição à base de cálculo da CSLL."

Por fim, cita o Acórdão nº 101-94.473 deste E. Conselho de Contribuintes que afastou a aplicação da indigitada Solução de Consulta COSIT nº 07/2001, reconhecendo expressamente a dedutibilidade da Reserva para Ajuste do Plano e do Fundo de Oscilações de Risco, da base de cálculo da CSLL, nos casos das entidades privadas.

-Não Exclusão das Receitas Decorrentes das Variações Positivas de Investimentos

Conforme determina o art. 2º da Resolução CGPC nº 04, de 30 de janeiro de 2002, o contribuinte ajusta o saldo dos ativos mobiliários ainda não liquidados, a valor de mercado, contabilizando no resultado do exercício do Programa de Investimento as variações ocorridas no período.

Assim, segundo o que dispõe o art. 35 da Lei nº 10.637/02, tais ajustes não podem impactar a tributação da pessoa jurídica até que haja a alienação dos respectivos ativos financeiros. Alega então o contribuinte que apesar do dispositivo se aplicar às entidades de previdência complementar sem fins lucrativos, o Fisco ao considerar o Recorrente como contribuinte da CSLL, deveria ter aplicado tal dispositivo em respeito ao princípio da isonomia.

Portanto, aduz o contribuinte que "verifica-se da análise da planilha, que não foi adotado, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, tal tratamento tributário, haja vista que as variações positivas dos investimentos mobiliários], contabilizadas nos exercícios autuados, impactaram a apuração da referida base", o que deveria ter sido excluída da base de cálculo da CSLL.

Dividendos recebidos – Rendimento não tributáveis

Alega o contribuinte ser possuidor de diversas ações, as quais, contabilmente estão registradas no programa de investimento na rubrica renda variável. Em decorrência da remuneração dos referidos títulos, os rendimentos são contabilizados, no mesmo programa, sobre a mesma rubrica. Posteriormente, o total dos rendimentos auferidos neste programa são transferidos para o programa previdencial, o qual foi utilizado pela fiscalização da base de cálculo da CSLL.

 12

“Ora, se os dividendos recebidos, os quais não são tributáveis por determinação legal, estavam contabilizados, por imposição da planificação contábil padrão das EFPC, no programa de investimentos, rubrica receitas de renda variável (conta contábil nº 611.20.10101), e o saldo total deste programa é transferido para o programa previdencial e a fiscalização o utiliza como base de cálculo da CSLL, de fato, se está tributando algo que não é tributável.

Não há qualquer dúvida quanto à não tributação dos dividendos recebidos, quer seja pelo Imposto de Renda ou pela CSLL. O que se verifica no caso em tela é o equívoco da fiscalização em considerar tais dividendos como base de cálculo da CSLL.”

Adição em Duplicidade - Atualização Monetária do IRRF Provisionado.

O contribuinte discutiu judicialmente a cobrança do IRRF sobre as aplicações dos recursos das provisões, reservas técnicas e fundos, efetuadas até dezembro de 2001, vindo posteriormente a desistir de tal pedido, recolhendo os valores provisionados com anistia de multa e juros concedidos pela MP nº 2.222/01.

Em detrimento disto, os valores contabilizados até dezembro de 2001 estavam *sob judice*, não sendo assim despesas incorridas e sim meras provisões contábeis, haja vista a incerteza quanto a sua realização, devendo assim serem ajustados à base de cálculo da CSLL, conforme determina o art.2º da Lei 7.689/88, alterado pela art. 2º da Lei nº 8.034/90.

Alega assim que “ao analisar a base de cálculo apurada pela d. Fiscalização no ano-calendário de 1999, verifica-se que a parcela da despesa da IRRF relativa à atualização monetária, contabilizada no resultado a título de “*contingência fiscal*” (contas contábeis nº 6431, 6432, 6433, 6436, e 6437) foi adicionada em duplicidade, de forma a tributar pela CSLL e valor não sujeito a tal exação.”

Reversão de provisão para Contingência Fiscal – Atualização Monetária do IRRF

O contribuinte em razão da anistia fiscal concedida pela MP 2.222/01, alega que os valores provisionados, a título de atualização monetária de IRRF foram estornados e contabilizados como “reversão de provisão de contingência fiscal”, no ano calendário de 2001.

Segundo o mesmo, através da análise da planilha de cálculo elaborada pela fiscalização, a reversão não foi considerada nas exclusões feitas na base de cálculo da CSLL.

Por fim aduz que “de acordo com a legislação tributária vigente, as reversões de provisões, seja em virtude de realização da condição provisionada, seja ainda por mero ajuste contábil, não implicam na tributação da receita registrada em contrapartida de tais reversões.”, estando assim eivados de erros os procedimentos adotados pelo Fisco.

DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVO DA CSLL

Além dos erros cometidos pelas autoridades fiscais anteriormente demonstrados, o contribuinte ainda alega que os mesmos não consideraram para o recolhimento da CSLL as bases de cálculo negativas apuradas nos períodos anteriores.



COMPENSAÇÃO DAS BASES NEGATIVAS –DIREITO ADQUIRIDO

O contribuinte fundamenta a alegação supra mencionada com base no art.44, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, o qual dispõe *“que a base de cálculo negativa da CSLL apurada em um período-base, a partir de 1º de janeiro de 1992, poderá ser deduzida das bases de cálculo positivas apuradas em períodos-base posteriores.”*

Esclarece ainda, que os períodos anteriores não foram nem considerados pela fiscalização e as bases negativas dos citados períodos, quando da apuração da CSLL, foram desconsideradas.

Explica que, através da Medida Provisória nº 812, posteriormente convertida na Lei 8.981/95, a União introduziu modificações quanto ao recolhimento da exação ora discutida, limitando a 30% da base apurada o aproveitamento, por dedução, das bases negativas da CSLL. Alega que tal determinação foi relativa ao período-base de 1995 e por dedução foi estendida nos períodos-base iniciados a partir de 10 de janeiro de 1996, no entanto, não pode ser aplicado sobre as bases negativas de cálculo geradas até 31 de dezembro de 1994, uma vez que, nesta data tal Medida Provisória ainda não produzia efeitos.

Desta forma, diz que qualquer limitação ao aproveitamento dessas bases negativas, anteriores a janeiro de 1995, estariam infringindo o princípio da irretroatividade das leis e o art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal, o qual protege o direito adquirido.

Com fundamento no exposto, entende que possui o direito de compensar integralmente as bases de cálculo negativas geradas até 1994, não se aplicando em hipótese alguma a incabível limitação de 30% prevista no artigo 58 da Lei nº 8.981/1995.

DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC

Quanto à taxa SELIC, o contribuinte alega que não pode prosperar a cobrança do juros de mora, eis que a referida taxa foi criada para medir a variação apontada nas operações do Sistema Especial de Liquidação e Custódia, sendo, portanto, taxa de juros remuneratórios.

Dessa forma, dispõe que sua finalidade é a remuneração do investidor e não a de aplicar uma sanção pelo atraso do cumprimento de uma obrigação. Assim, segundo o contribuinte, a taxa SELIC não poderia ser utilizada como “juros moratórios”.

Ademais, alega que a referida taxa não criada por lei, ofendendo assim o princípio constitucional da legalidade.

Colacionou julgado do STJ corroborando com seu entendimento.

Ao julgar a manifestação de inconformidade a DRF de Julgamentos em Salvador, preliminarmente entendeu o seguinte:

- Que apenas decai o direito de constituir o crédito tributário com o decurso do prazo de 10 anos. Isso porque as contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social, nos termos do artigo 195, I, da CF, estão adstritas às normas específicas do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, concluindo assim, não estar decaído o direito de lançar.



14

- Que as questões de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo levantadas na impugnação não podem ser apreciadas pela DRJ, competindo ao STF, por via direta ou indireta, declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo.

- Que à identidade de ações, de fato não ocorre no presente processo.

- Que deixou de analisar a questão relativa a incidência do imposto de renda na fonte sobre os resultados positivos, em virtude do contribuinte renunciar judicialmente a matéria.

- Que as entidades privadas fechadas são contribuintes da CSLL, existindo inclusive Mandado de Segurança em trâmite perante TRF da 1ª Região, em fase recursal, para apreciar a matéria, estando assim vedada sua apreciação na esfera administrativa.

- Que apesar de reconhecer essa vedação, a DRJ informou que nos períodos de 1997, 1999 e 2001 o contribuinte estava inserido no campo de incidência da CSLL, com base no Parecer da Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT (órgão normativo da Receita Federal) e na Solução de Consulta nº 7.

- Que o contribuinte, entidade fechada de previdência privada, não se enquadra como entidade de assistência social de que trata o artigo 150, VI, alínea “c” da Constituição Federal, vez que a concessão dos benefícios aos filiados dá-se mediante o recolhimento das contribuições pactuadas.

- Que o STF, reiteradamente tem se manifestado no sentido de que as entidades fechadas de previdência, quando cobram contribuições de seus filiados, não fazem jus à imunidade tributária, dada a ausência das características de universalidade e de generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social – caso do contribuinte.

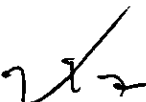
- Que a matéria foi sumulada pelo STF – Súmula 730 – “A imunidade tributária conferida a instituição de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, IV, C, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuições dos beneficiários.”

- Que o contribuinte apresentou durante o procedimento fiscal as Demonstrações de Resultados dos anos-calendário de 1997, 1999, 2000 e 2001, e que através das referidas Demonstrações, apurou-se a base de cálculo da CSLL.

- Que a relação aos anos de 1998 e 2000, apesar da contribuinte estar amparado pela isenção (ano 1998), ambos os períodos tiveram resultados negativos.

- Que “Comparando os Demonstrativos de resultado de fls. 57 a 60, apresentados pelo contribuinte, e as planilhas de fls. 15 a 22, elaboradas pela Fiscalização, verifica-se que a partir do resultado positivo apurado no encerramento do período de apuração, segundo regras da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1988, o agente fiscal deduziu do saldo disponível, os valores destinados à formação de reservas matemáticas e a formação de contingência, além da exclusão das bases negativas da CSLL apuradas em cada período.”

- Que “Adicionou, também, por fim, à base de cálculo, o valor da Provisão para o contribuinte, valores estes computados nos resultados, visto que para efeito de base de

 15

cálculo da CSLL é vedada dedução de qualquer provisão, exceto as provisões técnicas exigidas pela legislação especial das entidades de previdência privada.”

- Que o contribuinte discutiu judicialmente a cobrança do IRRF sobre as aplicações dos recursos de provisões, reservas técnicas e constituições de fundos, efetuadas até dezembro de 2001, sendo que desistiu da ação em fevereiro de 2002, a fim de se beneficiar na anistia concedida pela MP nº 2222/01, e recolheu o principal relativo aos valores devidos do Imposto de Renda na fonte que foram provisionados, sem multa e juros.

- Que os valores *sub judice* não constituíram “meras provisões contábeis” pois compuseram e influenciaram a apuração do resultado do exercício a título de despesa. Por ter computado o total da previsão – valor original e acréscimos com base na Taxa SELIC – no resultado do exercício, está agora obrigado a oferecer à tributação o total da quantia que alterou o resultado, ao reduzir o lucro.

- Que em relação à aplicação da mesma alíquota da CSLL para as instituições de previdência privada e para as instituições financeiras estabelecidas em lei, bem como em relação ao limite da compensação da base negativa de 30%, por se fundamentar em questões de inconstitucionalidade, não cabe a sua apreciação no âmbito administrativo.

- Que a multa de ofício é devida por não se tratar de constituição de crédito tributário para prevenir a decadência e por não estar presente nenhuma das hipóteses de suspensão à exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151 do CTN.

- Que em relação “a não incidência de multa na hipótese de cumprimento dos atos administrativos, diga-se que a interpretação disposta pelo Ato Declaratório Normativo CST nº 17 editado em 30 de novembro de 1990 em relação às EFPC, por se tratar de ato interpretativo, retroagiu seus efeitos até o início da incidência da CSLL, em 1989, e vingou até instituição da Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1981 quando foi revogado o benefício. É sabido que embora concedida a isenção novamente em 1988, foi posteriormente revogada, sendo atualmente concedido o benefício”. Assim, sendo o ato declaratório de natureza interpretativa, não criando norma legal mas objetivando dar interpretação da Administração Tributária em relação à norma posta é que a vigência do ato perdura somente enquanto a lei tem vigência no ordenamento jurídico. No mais, os períodos dos fatos geradores em relação aos quais tiverem constituídos, os lançamentos estavam sob a égide de outra norma legal.

- Que não ode apreciar a questão da inconstitucionalidade da aplicação da taxa SELIC suscitada pelo contribuinte, por extrapolar os limites de sua competência porém, entende que deve ser aplicado juros moratórios nos termos do art.161 do CTN.

Por fim afirma que “Todas as alegações da Impugnante seriam válidas não fosse o fato de que nos anos-calendário de 1997, 1999 e 2001, a Impugnante não ser isenta, tampouco sem fins lucrativos, como decidiu a autoridade judicial nos autos do mandado de segurança, enquadrando-se como uma pessoa jurídica normal, com fins lucrativos e faturamento. E isso se deu pleno júri, como já abordado neste voto.”

Inconformada com tal decisão, a Recorrente apresentou tempestivamente Recurso Voluntário ao Conselho de Contribuintes reforçando os argumentos anteriormente apresentados, pedindo apenas em caráter preliminar a anulação da decisão de primeira

 16

instância por ter se caracterizado o cerceamento de defesa, vez que não foram apreciadas pela DRJ de todos os pontos apresentados em sua defesa.

É o relatório.



Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, Relator

Considerando a tempestividade do recurso apresentado, dele tomo conhecimento.

Sem adentrar no mérito quanto a não incidência da CSLL no caso de Entidade Fechada de Previdência Social, passamos a analisar a preliminar de renúncia da via administrativa em razão de mandado de segurança coletivo impetrado por associação (ABRAPP) ao qual o contribuinte pertence.

Em 09 de janeiro de 2002, a Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (ABRAPP), impetrou perante a Vara da Justiça Federal de Salvador, Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.33.00.001.008-0.

Discute-se no mandado de segurança a legalidade para a exigência da cobrança da CSLL das Entidades Fechadas de Previdência Complementar.

O artigo 117 do Código de Defesa do Consumidor determina que na defesa dos interesses difusos, coletivos ou individuais, aplica-se os dispositivos do Título III, cuja primeira parte prescreve que as ações coletivas previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 81 não induzem litispendência para as ações individuais.

Embora tal dispositivo mencione apenas as ações cujo objetivo seja a tutela dos interesses ou direitos difusos (CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso I) ou coletivos CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso II), entende-se que o artigo 104 do Código de Defesa do Consumidor também se aplica aos casos de tutela jurisdicional dos interesses individuais homogêneos (CDC, artigo 81, parágrafo único, inciso III), como é o caso do Direito Tributário.

Por se tratar de direitos individuais homogêneos tratados coletivamente, a decisão só fará coisa julgada *erga omnes* no caso de procedência do pedido (artigo 103, III, CDC). No caso de improcedência do pedido, os interessados que não intervieram no processo como litisconsortes, estão aptos a pleitear os seus direitos a título individual (artigo 103, §2º, CDC), podendo assim exercer individualmente, a plenitude de seu direito de defesa, já que a renúncia prevista no artigo 38 da Lei nº 6.830/80 jamais poderá ser presumida, na medida que individualmente ainda não ingressou com sua própria ação.

Assim, o fato da existência de mandado de segurança coletivo impetrado por entidade associativa, visando proteger os interesses das entidades, da qual faz parte o contribuinte, e não diretamente por ele, não acarretou a renúncia ao direito de se defender na esfera administrativa



Outrossim, o intuito da legislação e jurisprudência pátria em não permitir a concomitância entre as discussões judiciais e administrativas é garantir que não haja decisões conflitantes, respeitando sempre o direito de defesa do contribuinte.

Ora, se o contribuinte tiver decisão judicial desfavorável no Mandado de Segurança Coletivo, ainda lhe restará o direito de discutir seu direito individual, vez que o mandado de segurança coletivo, trata apenas de direito difuso, fazendo apenas coisa julgada em caso de decisão favorável ao mesmo.

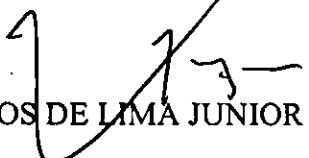
Assim, razão assiste o contribuinte em buscar decisão favorável já na esfera administrativa, vez que a decisão judicial no mandado de segurança coletivo nunca será conflitante com uma eventual procedência de seu recurso neste órgão, vez que se for improcedente o pleito judicial coletivo ainda existiria o direito individual do contribuinte.

Diante disto, afasto a aplicação do artigo 38 da Lei 6.830/80, para não reconhecer a renúncia à esfera administrativa.

Nestas condições, deixo de aplicar o artigo 38 da Lei 6.830/80, para não reconhecer a renúncia à esfera administrativa, bem como afasto a declaração de concomitância com o processo judicial e determino retorno do presente feito à DRJ de origem, para a devida apreciação de todo o mérito.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de abril de 2008.


JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR