



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

Processo n° 10580.006024/2005-65
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1201-001.753 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2017
Matéria CSLL
Recorrentes FUNDAÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DO BANCO ECONÔMICO
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1999, 2001

NULIDADE. LANÇAMENTO PELO REGIME ANUAL DE APURAÇÃO DA CSLL. VÍCIO MATERIAL. OPÇÃO DISTINTA DO CONTRIBUINTE. REGIME DE APURAÇÃO TRIMESTRAL.

Salvo hipótese de opção expressa pelo contribuinte pelo regime de apuração anual da CSLL, considera-se eleito o regime de apuração trimestral. O lançamento fiscal baseado no regime de apuração anual na hipótese em que o regime eleito pelo contribuinte é trimestral configura vício material que culmina na nulidade do lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de nulidade da autuação por vício material na apuração da exigência e, por decorrência, considerar prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente) e José Carlos de Assis Guimarães.

Relatório

Trata o processo em questão de Auto de Infração, referente aos anos-calendário de 1997, 1999 e 2001, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 07 a 14, no valor de R\$8.279.061,09 (oito milhões, duzentos e setenta e nove mil, sessenta e um reais e nove centavos), acrescido da multa de ofício e de juros de mora, proveniente de falta de recolhimento dessa contribuição, conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo. O enquadramento legal aponta os arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 13 e 19, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da MP nº 1.858, de 1999, e suas reedições; arts. 6º e 7º da MP nº 1.991, de 2000, e reedições; IN SRF nº 81, de 1999, e arts. 38, 45, 50 e 51 da IN nº 390, de 2004.

No **Termo de Verificação Fiscal**, às fls. 16 e 17, o Autuante declara, em síntese, que:

– por meio do Termo de Início de Fiscalização, intimamos a contribuinte a apresentar um demonstrativo com a formação da base de cálculo e apuração de débito da CSLL do período de 1997 a junho de 2003. Ressaltamos que somente a partir de 01/01/2002, conforme o art. 5º da Lei nº 10.426/2001, as entidades fechadas de previdência privada estão isentas da CSLL. A contribuinte apresentou documento, datado de 28/10/2003, em que esclarece que através da ABRAPP – Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, da qual é filiada, foi impetrado Mandado de Segurança Coletivo contra a cobrança do IRRF sobre Aplicações Financeiras e a cobrança da CSLL. Para efeito da anistia de que trata a MP 2.222/2001, desistiu da ação quanto ao IRRF, mas não renunciou à ação em relação à CSLL. Em sentença prolatada pela Juíza Federal Neuza Maria Alves da Silva, em 14/08/2002, o mandado de segurança foi julgado improcedente quanto à CSLL e a liminar concedida tornada sem efeito;

– solicitamos, através do Termo de Intimação datado de 04/04/2005, que fosse levantada a base de cálculo da CSLL dos anos-calendário 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 de 2002. A contribuinte respondeu, consoante documento datado de 18/04/2005, com os mesmos argumentos utilizados no Mandado de Segurança Coletivo, reafirmando que a CSLL não era devida pelas entidades fechadas de previdência complementar. Pelo exposto, solicitamos à contribuinte cópia das Demonstrações de Resultados dos períodos de 1997 a 2001 e levantamos a base de cálculo da CSLL de acordo com os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, em planilhas nas quais estão demonstrados os valores da CSLL a recolher nos anos-calendário de 1997 (R\$1.993.597,01), 1999 (R\$4.360.835,04) e 2001 (R\$1.924.629,04);

– no item 37 da citada Solução de Consulta, conclui-se que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPC é o resultado positivo apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo, toma-se por base a Demonstração de Resultado do Exercício constante do ANEXO “C”, item 3, da Portaria

MPAS nº 4.858, de 26/11/1998, deduzindo-se 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.

– adicionamos os valores referentes à formação de fundos do Programa Administrativo, do Programa Previdencial e do Programa de Investimentos, tendo em vista a falta de previsão legal para a dedução desses fundos. Por outro lado, adicionamos também a provisão para o IR, bem como a correção dessa provisão através dos juros Selic, computados no resultado, por se tratar de provisão indedutível, conforme planilhas anexas, elaboradas a partir dos balancetes apresentados pela empresa. Para tanto, invocamos o artigo 13 da Lei nº 9.249/95. Informamos que, em relação ao ano-calendário de 1999, tendo em vista que a alíquota de janeiro a abril foi de 8% e que de maio a dezembro houve um adicional de 4%, elaboramos uma planilha para determinar o percentual do resultado do período a ser tributado com a alíquota e com o adicional, em função da receita bruta do período de janeiro a abril e de maio a dezembro, de acordo com a IN SRF nº 81, de 30/06/1999.

Impugnação

Às fls. 124 a 175, a pessoa jurídica apresentou impugnação ao feito fiscal, alegando, em resumo, que:

I – DOS FATOS

- a Impugnante é entidade fechada de previdência complementar (EFPC) (doc. 02), constituída nos termos da Lei nº 6.435/1977, regulada atualmente pela Lei Complementar nº 109/2001, que revogou aquele dispositivo legal, e se dedica à administração de planos de benefícios de natureza previdenciária, mantendo sua escrituração contábil de acordo com o plano de contas determinado pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, divulgado pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26/09/1998. Surpreendida com a lavratura do Auto de Infração de CSLL, a Impugnante demonstrará que o lançamento está eivado de sérios e inaceitáveis vícios. Não atentou o agente fiscal para o fato de que as receitas recebidas pela entidade são revertidas em prol do fim fundacional de concessão e manutenção dos benefícios previdenciários, não podendo tais receitas ser confundidas com lucro, expressa e legalmente vedado para as EFPP. Ademais, as autoridades fiscais procederam a cálculos equivocados, quais sejam: tributação em duplicidade de despesas e receitas, desconsideração de bases negativas de períodos anteriores, além de aplicar a alíquota de 18%, caracterizando clara afronta ao Princípio da Isonomia;

DAS PRELIMINARES

DA INCIDÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA ENTRE O PRESENTE PROCESSO E O MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO Nº 2002.33.00.001.0080

- em 09/01/2002, a ABRAPP impetrou, perante a Vara da Justiça Federal de Salvador, Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.33.00.001.0080 (doc. 03) 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 estas não são contribuintes de mencionado tributo. Por ter sido impetrado pela entidade da qual a Impugnante é associada, mencionada ação não acarreta renúncia ao seu direito de se defender na esfera administrativa, conforme prevê o artigo 38 da Lei n. 6.830/80. Com efeito, o art. 117 da Lei nº 8.078, de 11/09/1990 (Código de Defesa do Consumidor), prescreve que, na defesa dos interesses difusos, coletivos ou individuais, aplicam-se os dispositivos do Título III da lei que instituiu o Código de Defesa do Consumidor (transcreve). 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 a litispendência para as ações individuais;

- desta forma, tratando-se de direitos individuais homogêneos tratados coletivamente, a sentença fará coisa julgada *erga omnes* apenas 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, estarão aptos a pleitear os seus direitos a título individual (artigo 103, § 2º, CDC). Assim, resta saber se o Direito Tributário constitui hipótese de direito individual de origem homogênea. Se for este o caso, tem-se que a decisão (doc. 04) proferida nos autos do mandado de segurança coletivo só faz coisa julgada individualmente aos representados se for favorável e, portanto, no caso da Impugnante, tem-se que ela ainda pode exercer, individualmente, a plenitude de seu direito de defesa, tanto na esfera judicial, quanto administrativa, já que a renúncia prevista no artigo 38, da Lei n. 6.830/80, jamais poderá ser presumida, na medida em que ela individualmente ainda não ingressou com sua ação própria, podendo fazê-lo caso assim queira. Isso posto, tem-se que as razões de direito discutidas nesta impugnação que sejam idênticas àquelas também discutidas no mandado de segurança coletivo ajuizado pela ABRAPP, deverão ser por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento analisadas, pois não é aplicável ao presente caso o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80;

DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 38 DA LEI Nº 6.830/80 AO PRESENTE CASO E A APLICABILIDADE DA LEI Nº 9.784/99

- ademais, ainda que fosse possível se afirmar que é indiferente o fato de não ter sido a Impugnante quem impetrou o Mandado de Segurança Coletivo em questão e que, por isso, existe concomitância entre o processo judicial e o administrativo, que constitua óbice para que esta Delegacia analise todas as questões de direito aqui argüidas, é necessário esclarecer aos ínclitos julgadores que, como o mencionado mandado de segurança foi ajuizado anteriormente à autuação que originou o presente processo administrativo, o mérito da defesa apresentada deverá ser julgado. Ao se fazer a interpretação do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 (transcreve), fica claro que o legislador pretendeu considerar apenas as hipóteses em que ocorre 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).

- situações diversas, e não previstas no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, são os casos em que a lavratura do auto de infração ocorre após o contribuinte ter ajuizado medida judicial para discutir a exigência de um determinado tributo que considera inconstitucional. Nestas situações, conforme é a da Impugnante, não há que se aplicar o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80, pois seria ilógica a presunção legal de desistência pelo contribuinte do

processo administrativo nos casos em que a propositura da medida judicial é anterior ao auto de infração, vez que o contribuinte sequer poderia prever a possibilidade de uma autuação pela Fazenda Pública. Tanto é assim que a Lei nº 6.830/80 nada diz respeito aos casos em que são ajuizadas ações ordinárias declaratórias negativas de débito fiscal, medidas cautelares, ou qualquer outra medida judicial anterior à lavratura do auto de infração. Este é o entendimento manifestado pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (transcreve ementas de acórdãos)

DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA

- não fossem suficientes os argumentos de que o artigo 38 da Lei nº 6.830/80 não é aplicável ao presente caso, deve-se ainda considerar o disposto no artigo 51 da Lei nº 9.784/99 (transcreve), que determina que qualquer renúncia à esfera administrativa não mais pode ser presumida, devendo se dar mediante manifestação escrita do contribuinte. À evidência, esse dispositivo legal revogou a norma do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80, não mais sendo possível presumir a renúncia à via administrativa, a qual deve ser por escrito e de forma clara e precisa. Segundo o mandamento contido no § 1º do artigo 20 da Lei de Introdução ao Código Civil, “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”. Assim, para demonstrar que o parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 foi revogado pelo artigo 51 da Lei nº 9.784/99, basta que se constate se: (i) aquele é com este incompatível; ou (ii) este regula inteiramente a matéria de que tratava aquele. Portanto, é evidente a revogação do parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/80 pelo artigo 51, caput, da lei nº 9.784/99, já que existe incompatibilidade entre ambos os dispositivos legais: um admite a renúncia presumida, o outro não. E, sendo a Lei nº 9.784/99 posterior à Lei nº 6.830/80, esta foi revogada por aquela;

OBJETOS DISTINTOS

- ressalte-se que evidenciado está por meio desta Impugnação que outros argumentos se apresentam como objeto desta defesa, os quais são distintos daqueles apresentados em Juízo, principalmente no que se refere aos vícios cometidos pela D. Fiscalização quando da apuração da base de cálculo da suposta CSLL devida, conforme será demonstrado a seguir. De fato, nos processos judiciais discute-se o direito em tese, mesmo porque a declaração de inconstitucionalidade de lei é apanágio do Poder Judiciário. Em nenhum ponto examinou-se o quantum, a formação da base de cálculo da CSLL e demais acréscimos, objeto da autuação. Já, no processo administrativo, examina-se a hipótese, em concreto, desencadeada pela autuação fiscal, e os seus respectivos montantes. Ademais, no julgamento de uma ação judicial pode ocorrer de o processo ser extinto sem o julgamento do mérito. Nesse caso, o contribuinte estaria desprovido de um dever do Estado, que deve ser assegurado a todos: o da ampla defesa. Em outras palavras, o Estado tem o dever de analisar e julgar as lides com independência entre as esferas administrativa e judicial;

- nesse sentido, transcreve ensinamentos do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, em relato do acórdão nº 20304.408.

Assim, não tendo a Impugnante renunciado expressamente à via administrativa, requer-se seja apreciado pelos Srs. Julgadores o mérito desta Impugnação. Contudo, *ad argumentandum*, caso não seja reconhecida a inaplicabilidade do referido artigo 38 da Lei nº 6.830/80, portanto, equivocadamente se entenda que existe concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo e o presente caso, há necessariamente que se anular de ofício o lançamento da multa, em cumprimento ao disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430, nos termos abaixo articulados, bem como analisadas as demais questões de mérito, relativas à definição da base de cálculo da exação objeto do processo, dado que esta é matéria que não é abordada em juízo, nos termos definidos no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3/96, do qual transcreve trecho;

DA EXTINÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS EM FACE DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE SUA CONSTITUIÇÃO

- primeiramente, ainda sem adentrar no mérito quanto à não incidência da CSLL, é importante demonstrar que, ainda que não se entenda dessa maneira – o que se admite somente a título argumentativo – operou-se a decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário e, conseqüentemente, de proceder ao lançamento dos valores da CSLL apurada nos anos-calendário de 1997 e 1999, o que acarreta a nulidade de parte do crédito tributário constituído referente a estes exercícios. Isto porque, estando o tributo em tela sujeito ao lançamento por homologação, como ocorre no presente caso, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito pelo Fisco deve ser contado de acordo com o disposto no artigo 150, §4º, do CTN (transcreve), ou seja, 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, como pacificamente reconhecido pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do MF. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário 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 não mais podem ser cobrados, já que o auto de infração impugnado foi lavrado somente em 25/07/2005, tendo a Impugnante tomado ciência, tão somente, em 26/07/2005, quando o prazo para a constituição do crédito relativo aos períodos mencionados já tinha decaído;

- nem se alegue que o prazo para a constituição do crédito da CSLL é de 10 (dez) anos, em virtude do disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, pois, em face do art. 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar, no caso o CTN, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Corroborando tal entendimento, é maciça a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de recursos Fiscais (transcreve ementas). Assim, tendo em vista a decadência de se constituir o crédito tributário por meio do lançamento da CSLL relativa aos anos-calendário de 1997 e 1999, requer-se a anulação do auto de infração referente a esses períodos;

DO MÉRITO

OBTENÇÃO DE LUCRO – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE

• o art. 195, I, alínea “c”, da Constituição Federal de 1998 (transcreve) atribuiu competência à União para a instituição de contribuição social sobre o lucro das empresas. Portanto, a grandeza – medida de riqueza – eleita pelo legislador foi o “lucro”, não podendo a CSLL, em hipótese alguma, incidir sobre algo que não esteja contido no estrito conceito da medida de riqueza acima referida, eleita pelo legislador constitucional. Com base na referida outorga de competência, o legislador ordinário instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro CSLL, através da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, dispondo que o critério quantitativo segundo a norma tributária é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o Imposto sobre a Renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação. Desse modo, passaremos a examinar a acepção do termo “lucro”, base de cálculo da CSLL, de modo a demonstrar que a Impugnante – EFPP não auferiu lucros ou prejuízo, mas superávit ou déficit técnicos, com destinação específica. Não havendo, portanto, a realização da hipótese de incidência prevista na Lei nº 7.689, pela Impugnante, que pudesse obrigá-la ao recolhimento da CSLL;

LUCRO E SUPERÁVIT – CONCEITOS DISTINTOS

• com efeito, a Lei nº 6.435, de 15/07/1977 que regia as EFPP à época dos fatos em análise, determinava em seu §1º, inciso I, do art. 4º, que estas não podiam como ainda não podem, obrigatoriamente, ter finalidade lucrativa. A mencionada lei estabelecia também que as EFPP 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 MPAS, normas estas que posteriormente serão mais detalhadamente analisadas.

A Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que revogou a Lei nº 6.435, de 1977, manteve em seu artigo 31, §1º, a determinação de que: “As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedades civis sem fins lucrativos. Isto posto, tem-se como premissa necessária que a Impugnante é uma associação sem fins lucrativos;

• nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 109/2001 (transcreve), as EFPP não possuem caráter mercantil e todo seu resultado deve, por dever legal, ser revertido para um fundo que terá por objetivo: (i) ou a diminuição das contribuições dos assistidos; (ii) ou a majoração de seus benefícios; e mais, as EFPP estão proibidas de prestarem quaisquer serviços que não estejam no âmbito do seu objeto social, conforme determina o parágrafo único do art. 32 da Lei Complementar nº 109/2001 (transcreve). O não cumprimento dos requisitos indicados sujeita as EFPP às penalidades previstas no Decreto nº 4.942/03. Ora, sendo a Impugnante, por definição legal, uma fundação sem fins lucrativos e, também, por definição legal, impossibilitada de auferir lucros, nos termos da legislação comercial, não há, por impossibilidade lógica, como submeter seu eventual superávit à tributação com base na lei nº 7.689/88, já que esta, ao dispor que a base de cálculo da CSLL é o resultado do exercício, não abrange, o eventual superávit das EFPP, não havendo a possibilidade legítima do alargamento do lucro, unicamente com o intuito de tributar-se o superávit das EFPP. É este o entendimento manifestado pelas diversas Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes (transcreve algumas ementas de acórdãos);

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

- conforme exposto no item anterior, e entendimento pacífico dos Conselhos de Contribuintes, a Impugnante não procedeu ao recolhimento da CSLL, uma vez que não é contribuinte de mencionado tributo. Este fato foi expressamente reconhecido pela própria administração tributária, diga-se, Secretaria da Receita Federal, ao publicar o ADN CST nº 17, de 30/11/1990, que estabelece que a CSLL não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos, reconhecendo que tais entidades por não possuírem caráter mercantil, não auferem lucros. Com efeito, sendo o ADN nº 17/90 norma interpretativa da Administração, se enquadrando no conceito de norma geral de Direito Tributário, nos termos do art. 96 (transcreve) e seguintes do CTN, 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 do mencionado dispositivo seria no caso de mudança expressa de interpretação, o que não ocorreu no presente caso. Por sua vez, o art. 100 do mesmo diploma normativo (transcreve) estabelece quais são as normas complementares que devem ser observadas tanto pelos contribuintes como pelas autoridades, incluindo, dentre as mesmas, “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”;

- ora, quer parecer à Impugnante que as “decisões de efeito interno” pelas quais as autoridades se dirigem a seus subordinados, como é o caso do mencionado ato declaratório normativo, devem ser por estes obedecidas, com o quê não há que se falar em tributação das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos e EFPP. Ainda que se admitisse que a autuação fiscal ora impugnada constitui a expressão de mencionada mudança interpretativa, o que seria possível

- somente a título de argumentação, vez que os agentes fiscais estão subordinados à observância dos atos expedidos pela Coordenadoria do Sistema de Tributação, o auto de infração objeto da presente impugnação não poderia exigir quaisquer valores a título de multa ou juros de mora da Impugnante em razão do disposto no parágrafo único do já mencionado art. 100 do CTN, segundo o qual a observância das normas nele referidas "exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”;

- a solução do CTN é correta. No caso previsto, o contribuinte não deve receber tratamento idêntico ao do infrator, uma vez que agiu atendendo à orientação administrativa. A observância dos atos administrativos normativos pode ser invocada como matéria de defesa pelo contribuinte. Ora, se a legislação tributária deve ser pelos agentes fiscais obedecida, se o ADN nº 17/90 compreende a legislação tributária e se a Impugnante é constituída sob a forma de fundação sem fins lucrativos, tem-se que jamais a autuação ora combatida poderia existir, fato este que impõe a sua declaração de nulidade pelos D. Julgadores. Desta maneira, independentemente das demais questões que serão discutidas na presente impugnação, também suficientes para que se declare o cancelamento integral da exigência autuada, demonstrado está 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 artigo 100 do CTN;

DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

• com relação ao Princípio da Igualdade (ou Isonomia), estabelece a Constituição Federal em seu art. 50 que “todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...”. A autuação imputada à Impugnante visa estrangê-la ao pagamento da CSLL nos mesmos termos em que é cobrada dos demais tipos societários, ou seja, sobre o “lucro”. Nesse sentido, independentemente das particularidades da legislação tributária que determinam os ajustes necessários ao resultado do período (adições, exclusões e compensações efetuadas sobre lucro ou prejuízo contábil), para que seja apurada a base de cálculo da CSLL, há que se reconhecer como fator determinante o resultado do período. No presente caso, a Fiscalização exige a tributação sobre algo que não pode ser chamado de “lucro”, que, se assim o fosse, deveria ter sido apurado excluindo a parcela que representa o capital de terceiros, sob pena de se afrontar Princípio Constitucional da Isonomia. Da mesma forma, consubstancia flagrante violação ao referido Princípio o fato de o lançamento considerar a aplicação da alíquota de 18%, vigente em relação às instituições financeiras, sem, contudo, permitir a exclusão de capitais de terceiros quando da apuração de resultados da Impugnante, permissão esta aplicável às instituições financeiras e que impactaria significativamente em favor da Impugnante;

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

• as Instituições Financeiras têm como fonte de financiamento basicamente duas categorias: (I) capitais próprios, compostos por capital social, reservas e fundos e, (II) capitais alheios compostos de depósitos à vista, a curto e ou médio prazo. Em linhas gerais, valendo-se das duas fontes, os bancos conseguem os recursos indispensáveis para o desenvolvimento de suas operações, objetivando aumento de capital próprio, aumentando seu patrimônio e suas disponibilidades, sem o comprometimento dos capitais alheios, ou seja, sem comprometer a responsabilidade junto aos terceiros, titulares do capital alheio, sob pena de gerar passivo descoberto;

• o que aqui se pretende é evidenciar a condição das EFPP e das Instituições Financeiras. As EFPP também possuem duas fontes de custeio: i) capitais alheios, entendidos como as contribuições de patrocinadores e participantes, e ii) capitais não pertencentes a terceiros vinculados, entretanto, aos planos de benefícios entendidos como a receita decorrente da taxa de administração. As EFPP não possuem finalidade lucrativa, objetivam a garantia de retorno do valor investido aos participantes. Nesse sentido, como já acontece com as Instituições Financeiras, qualquer lucro que se possa alegar em uma EFPP (se este fosse legalmente possível), deveria, em tese, ser apurado sem a consideração dos capitais alheios, ou seja, sem a consideração das receitas de contribuições provenientes de patrocinadores e participantes. Se há de se falar em lucro nas EFPP, dever-se-ia apurá-lo levando-se em conta somente as receitas de propriedade das EFPP. Se há de se falar na tributação das EFPP pela CSLL, há de se equiparar o conceito de lucro, invocado aqui o princípio da isonomia;

DA ALÍQUOTA DE 18% E A VIOLAÇÃO AO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

- com efeito, o lançamento objeto da presente impugnação não só viola o Princípio Constitucional da Isonomia, ao utilizar uma metodologia distinta da metodologia aplicada às instituições financeiras, para efeitos da incidência da CSLL, como viola, novamente, referido Princípio, ao constringer a Impugnante ao pagamento da CSLL à alíquota de 18%, quando na verdade deveria aplicar uma alíquota única – de 8%, aplicável às sociedades mercantis – para todo e qualquer contribuinte. E a Constituição Federal em nenhum momento determina que as instituições financeiras (e equiparadas) ou as EFPP devam ser mais oneradas do que as outras empresas, ou que sua atividade mereça ser desincentivada, a justificar o tratamento desigual erigido pela legislação de regência da Contribuição Social sobre o Lucro. Assim, ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando-as com alíquotas mais gravosas relativamente à CSLL, incorreu em flagrante ofensa ao Princípio da Isonomia, pelas razões acima expostas. Desta forma, não deve prosperar a autuação atribuída à Impugnante;

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

- mesmo que prevaleça o entendimento das D. Autoridades Fiscais no sentido de que a CSLL incide sobre o superávit da Impugnante, há que se verificar que a apuração de um suposto resultado na contabilidade da Impugnante deve necessariamente respeitar suas características peculiares. Na qualidade de EFPP, a Impugnante se submete aos preceitos e planificação contábil emanados pelos entes regulatórios e fiscalizatórios, quais sejam o Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) e a Secretaria da Previdência Complementar (SPC). É importante que se mantenha em foco que a contabilidade é uma ciência que visa, principalmente, o registro de operações e a prestação de informações úteis e necessárias aos seus diversos usuários, independentemente de se tratar de sociedades com fins lucrativos (sociedades mercantis e comerciais) ou de entidades sem fins lucrativos (EFPP);

- é neste contexto de adoção de sistemática própria para registro das operações das EFPP que devem ser feitas algumas observações, especificamente em relação à objetividade de registro e natureza das informações contábeis prestadas por tais entidades. Isto porque não são raras as vezes em que os procedimentos e nomenclaturas contábeis propostos e impostos pelos agentes reguladores e fiscalizadores não são compatíveis com a contabilidade fiscal imposta, de forma genérica e indistintamente, para todas as sociedades, sejam elas civis, comerciais, com fins lucrativos ou não. No entanto, não obstante as particularidades do segmento de previdência complementar, as autoridades fiscais se limitaram a analisar as demonstrações contábeis da ora Impugnante única e exclusivamente sob enfoque fiscal, ou seja, utilizaram-se de forma totalmente subjetiva de critérios contábeis/fiscais aplicáveis aos contribuintes em geral, sem observar, em momento algum, as particularidades da planificação contábil das EFPP;

– Critério Legal na Apuração do Resultado

- a apuração do resultado contábil do período é consolidada na Demonstração do Resultado do Exercício ("DRE"), a qual tem por finalidade apresentar as operações realizadas pela entidade durante o exercício social de modo a destacar e apresentar o próprio resultado do período, que representa o acréscimo do seu patrimônio; Para tanto, a apuração do

resultado deve ocorrer sob os critérios determinados pela Lei nº 6.404, de 15/12/1976, especificamente em seu artigo 187 (transcreve). Observe-se que o resultado apurado nesses moldes representa o retorno do investimento feito pela pessoa jurídica, materializado no “lucro”, cujo montante poderá ser vertido, total ou parcialmente, ao patrimônio líquido, compondo o capital próprio da entidade. Conclui-se, portanto, que o eventual “lucro” apurado, ou seja, o resultado positivo do exercício calculado de acordo com a legislação comercial transcrita, corresponde ao acréscimo patrimonial da pessoa jurídica;

- entretanto, este não é o conceito aplicável às EFPP. O resultado que se apura nos livros contábeis da Impugnante, de acordo com as normas regulamentares específicas, não possui a mesma característica e conceito definidos pelas demais entidades. Isto porque o resultado superavitário não representa rendimento da 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. Para fazer frente a esses compromissos assumidos (retorno/futuro) a Lei Complementar nº 109/01 determina, de forma expressa, que “As reservas técnicas, provisões e fundos de cada plano de benefícios e os exigíveis a qualquer título deverão atender permanentemente à cobertura integral dos compromissos assumidos pelo plano de benefícios, ressalvadas excepcionalidades definidas pelo órgão regulador”. Ademais, as contribuições destinadas à constituição de reservas devem ter como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário. Aliás, não é por outra razão que o legislador da Lei Complementar nº 109/01 corroborou esse entendimento no artigo 19 da referida lei;

– A Especificidade da Impugnante

- supondo-se que seja devido tributo sobre o lucro, o que aqui se alega apenas *ad argumentandum tantum*, no mínimo, as EFPP deveriam ser tributadas sobre o lucro apurado na forma em que este é apurado pelos demais segmentos de mercado, ou seja, apurado em função das receitas e despesas decorrentes exclusivamente da atividade, vez que, estas sim, constituem os recursos de real propriedade das EFPP. Considerando que o conceito de lucro adotado pela legislação comercial corresponde ao rendimento líquido auferido no exercício, pertencente à pessoa jurídica, o único recurso que se enquadra neste conceito, por efetivamente pertencer às EFPP é o decorrente do pagamento da taxa de administração; Assim, trazido o conceito de apuração de lucro aplicável aos demais tipos de sociedades para as EFPP, teríamos a seguinte fórmula:

$$\text{LUCRO} = (\text{rta} + \text{ala} - \text{cae})$$

rta – renda auferida no exercício em função da cobrança de taxa de administração de patrocinadores e participantes;

ala – rendimentos decorrentes da aplicação financeira de lucros anteriores (apurados segundo o critério aqui mencionado); e

cae – custo administrativo do exercício

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

- ainda que não sejam admitidas as razões já aduzidas na presente impugnação e, portanto, esse julgador entenda por bem não analisar o seu mérito de direito, o que se admite tão somente a título de argumentação, deverão ser analisadas as questões relacionadas aos critérios adotados pela fiscalização para a lavratura do auto de infração, quanto à apuração da base de cálculo supostamente tributável. A D. Autoridade utilizou como fundamentação legal, para fins de apuração da base de cálculo da suposta CSLL devida, os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001 (transcreve), conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (doc. 05). Este procedimento vem demonstrar que inexistente previsão legal dispondo sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPP, razão pela qual a D. Autoridade Fiscal recorreu aos entendimentos firmados pela SRF em solução de consulta. Contudo, tais esclarecimentos não têm o condão de instituir e definir a base de cálculo a ser aplicada no caso específico das EFPP, como pretendem ao indicar os ajustes a serem feitos quando da apuração da CSLL;

DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL

- não obstante todas as considerações supra tecidas, é imprescindível mencionar que, ainda que fosse possível admitir uma equivalência, por analogia – não admitida em nosso ordenamento jurídico, para fins de incidência tributária – entre o resultado contábil da Impugnante e o lucro, torna-se impossível a formação da base de cálculo para a CSLL no caso em questão, isto porque, considerando que todo o ingresso de recursos é destinado ao financiamento dos benefícios de aposentadoria assegurados aos participantes, não é possível apurar outro resultado como “lucro” que não o resultado “zero”. De fato, por se tratar de atividade específica, a contabilização dos ingressos e saídas de recursos segue uma planificação própria, direcionada aos objetivos sociais da EFPP, visando determinar a destinação dos recursos recebidos e mantidos pela EFPP relativamente ao plano previdenciário, de forma que haja sua reversão integral para pagamento dos benefícios assegurados aos participantes;

- assim, adotando-se a forma de apuração da base de cálculo da CSLL para as empresas em geral ou mesmo adotando-se qualquer outro critério arbitrário para apuração da base deste tributo, o agente fiscalizador, além de agir sem respaldo legal, o valor por ele indicado jamais poderá ser considerado como devido a título de CSLL, por estar eivado de incerteza, o que inviabiliza o lançamento tributário. De fato, essa foi a conclusão dos respeitáveis julgadores do Primeiro Conselho de Contribuintes: “Matéria de fato: apuração da base de cálculo. Não se mantém o lançamento cuja determinação resente de falta de certeza”. Desta forma, fica evidenciado que em julgamento recente das autoridades julgadoras em segunda instância sobre o assunto em questão – incidência da CSLL sobre o resultado das EFPP – restou reconhecida a total inexistência de parâmetros jurídicos para apuração de base de cálculo do referido tributo, ainda que se considere que as EFPP são contribuintes da CSLL;

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

– Da Adição Indevida Dos Valores Referentes às Reservas Para Formação Dos Fundos De Oscilação De Risco

• conforme já comentado anteriormente, o superávit apurado pelas EFPP é destinado para constituição de fundos e reservas técnicas, conforme determinação legal. Ocorre que a D. Autoridade adicionou à base de cálculo da CSLL os valores contabilizados a título destes fundos, por entender que inexistente previsão legal para a referida dedução. Note-se que a inobservância dos dispositivos normativos aplicáveis à contabilização dos recursos detidos por determinada EFPP, além de colocar em risco o futuro pagamento de benefícios de seus participantes, está sujeita a sanções administrativas. Importante observar, dentro do contexto das EFPP, 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 EFPP e, portanto, pela Impugnante. Ora, se os recursos excedentes do superávit são destinados 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 questionamentos por parte do fisco federal, especificamente em relação à sua adição à base de cálculo da CSLL;

• reitere-se que a referida destinação, pelo entendimento das próprias autoridades fiscais, não constituem base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 404 do Regulamento do Imposto de Renda de 1991 (transcreve). Conclui-se, portanto, que ainda que se entenda que a Impugnante é contribuinte da CSLL, o que se admite apenas a título de argumentação, não há que se falar em apuração de base de cálculo da CSLL, tendo em vista que a totalidade do superávit apurado nos exercícios objeto do auto de infração, ou seja, 1999 e 2001 (períodos em que foram apurados resultados positivos), foi revertida para a constituição de fundos, cuja natureza, conforme já demonstrado acima, é de provisão técnica, e assim sendo, são dedutíveis da referida base de cálculo. Com isso, o resultado apurado passível de incidência da CSLL corresponde a “zero”. Não se pode admitir que os agentes da administração pública, na ânsia de apurar bases de cálculos tributáveis, se utilizem de interpretações e critérios subjetivos, ignorando a regulamentação específica e aplicável aos contribuintes fiscalizados;

– Não Exclusão das Receitas Decorrentes das Variações Positivas de Investimentos

• conforme determina o art. 2º da Resolução CGPC nº 04, de 30/01/2002 (transcreve), a Impugnante ajusta o saldo dos ativos mobiliários ainda não liquidados, a valor de mercado, contabilizando, no resultado do exercício do Programa de Investimento, (contas contábeis nº 611.20.10102 e 611.20.40101), as variações ocorridas no período. Logo, as receitas contabilizadas no resultado, a título de “variação positiva de investimento”, referem-se aos ajustes a valor de mercado dos títulos mobiliários ainda não liquidados. Segundo dispõe o art. 35 da Lei nº 10.637/02 (transcreve), tais ajustes não deverão impactar a tributação da pessoa jurídica até que haja a alienação dos respectivos ativos financeiros. Não obstante não ser este o entendimento da D. Fiscalização, uma vez considerando a Impugnante como contribuinte da CSLL – o que se admite apenas a título de argumentação –, o mesmo tratamento dado pelo art. 35 supracitado, deveria ter sido aplicado, pelo princípio da isonomia.

Contudo, verifica-se, da análise da planilha, que tal tratamento tributário não foi adotado, quando da apuração da base de cálculo da CSLL. Isto porque, como estas receitas estão compondo o resultado, que serviu de base para o cálculo da suposta CSLL devida, para que não houvesse impacto tributário desses ajustes dos títulos ainda não liquidados a valor de mercado, tais receitas deveriam ser excluídas da base de cálculo da CSLL;

– Dividendos recebidos – Rendimentos não tributáveis

- a Impugnante é titular de diversas ações, contabilmente registradas no programa de investimentos, na rubrica renda variável. Por ocasião da remuneração dos referidos títulos, os dividendos recebidos são contabilizados na mesma rubrica de receitas de renda variável (conta nº 611.20.10101). Posteriormente, o total dos rendimentos auferidos neste programa é transferido para o programa previdencial, que foi utilizado pela fiscalização como base de cálculo da CSLL. Ora, se os dividendos recebidos não são tributáveis, por determinação legal, 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. Trata-se de erro material tributar-se algo que já foi tributado pela fonte pagadora dos dividendos. Isto porque a remuneração dos títulos tem como base o lucro da empresa investida, o qual somente se dá após a incidência tributária, não bastasse disposição expressa que veda a tributação sobre os dividendos recebidos;

– Adição em Duplicidade – Atualização Monetária do IRRF Provisionado

- a Impugnante discutiu judicialmente a cobrança do IRRF sobre as aplicações dos recursos das provisões, reservas técnicas e fundos, efetuadas até dezembro de 2001, sendo que, em 27/02/2002, desistiu da referida ação recolhendo os valores provisionados com a anistia de multa e juros concedida pela MP nº 2.222/01. Como tais valores estavam *sub judice*, não eram despesas incorridas e sim meras provisões, haja vista a incerteza quanto a sua realização, deverão ser ajustados à base cálculo da CSLL, conforme determina o art. 20 da Lei 7.689/88, alterado pelo art. 20 da Lei nº 8.034/90. Ocorre que, ao analisar a base de cálculo do ano de 1999, apurada pela D. Fiscalização, verifica-se que a parcela da despesa de 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 valor não sujeito a tal exação. Novamente, se verifica evidente equívoco da fiscalização quando da apuração da base de cálculo da CSLL;

– Reversão de Provisão para Contingência Fiscal Atualização Monetária do IRRF

- conforme comentado no item acima, as atualizações monetárias contabilizadas nos resultados dos exercícios, referentes ao IRRF apurado no período em que estava *sub judice*, foram adicionadas à base de cálculo da CSLL, para fins de apuração do suposto crédito fiscal, objeto do auto de infração ora rechaçado. Ocorre que, em função da anistia fiscal concedida pela MP 2.222/01, os valores provisionados a título de atualização monetária de IRRF foram estornados e contabilizados como “reversão de provisão de contingência fiscal”, no ano de 2001 (conta contábil nº 6129.01). Entretanto, constata-se, pela

análise da planilha de cálculo elaborada pela fiscalização, que a referida reversão não foi considerada nas exclusões feitas à base de cálculo da CSLL. De acordo com a legislação tributária vigente, as reversões de provisões, seja em virtude da realização da condição provisionada, seja ainda por mero ajuste contábil, não implicam na tributação da receita registrada em contrapartida de tais reversões, constatando-se que os procedimentos adotados pela fiscalização, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, estão eivados de erros, motivo pelo qual a referida base deverá ser desconsiderada e, conseqüentemente, anulado o referido auto de infração;

– Da Base de Cálculo Negativa da CSLL

- quando da elaboração de seus cálculos, as autoridades fiscais, além de incorrem nos erros já demonstrados, cometeram outro grave equívoco: não consideraram, para fins de apuração da tributação, que, frise-se, pretendem, inadequadamente, imputar à Impugnante o recolhimento da CSLL, as bases de cálculo negativas apuradas nos períodos anteriores. Ora, se for entendido como devida a CSLL, como pretendem os agentes fiscais, então que se proceda ao cálculo na forma da legislação vigente! Desta forma, é necessário considerar a compensação de bases de cálculo negativas de CSLL verificadas em períodos anteriores;

– Compensação das Bases Negativas – Direito Adquirido

- dispõe o art. 44 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991 (transcreve), que a base de cálculo negativa da CSLL apurada em um período-base, a partir de 01/01/1992, poderá ser deduzida das bases de cálculo positivas apuradas em períodos-base posteriores. Esclareça-se que os períodos anteriores sequer foram considerados pela fiscalização, com a conseqüente desconsideração das bases negativas anteriores, quando da apuração da CSLL entendida como devida. A União introduziu, através da MP nº 812, publicada em 31/12/1994, convertida na Lei nº 8.981/95, modificações quanto ao cálculo e recolhimento dessa exação, limitando a 30% da base apurada o aproveitamento, por dedução, das bases negativas da CSLL. Como a limitação trazida pela Lei nº 8.981/95 se aplicava, exclusivamente, à determinação da CSLL relativa ao período-base de 1995, através dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, essa limitação foi estendida em definitivo à CSLL nos períodos-base iniciados a partir de 10/01/1996;

- o primeiro ponto a ser analisado diz respeito ao fato de que sobre as bases negativas de cálculo geradas até 31/12/1994 não se aplica à limitação imposta pela Lei nº 8.981/95. Isto porque a referida limitação foi introduzida, em 31/12/1994, por meio da MP nº 812 (posteriormente convertida na Lei nº 8.981/95), ainda não produzia efeitos em 31/12/1994, quando da apuração efetiva da base de cálculo negativa, incorporando-se ao patrimônio jurídico da Impugnante o direito de utilizar a totalidade das bases negativas até então verificadas, sem observar qualquer limitação quantitativa. Ora, está claro que uma lei só pode obrigar a partir do momento em que passa a produzir efeitos, ou seja, a partir do momento em que se torna eficaz. In casu, isto se deu em 10/01/1995, por expressa disposição do art. 116 da MP nº 812/94. Qualquer interpretação diversa acabaria por ferir o art. 50, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que protege o direito adquirido, como se depreende da leitura de ementas de acórdãos (transcreve), tanto de órgão do Judiciário como do Conselho de Contribuintes. Isto posto, verifica-se que a Impugnante, supondo-se, ad argumentandum, que fosse ela contribuinte da CSLL, tem o direito de compensar integralmente as bases de cálculo negativas

geradas até 1994, não se lhe aplicando a indigitada limitação de 30% prevista no art. 58 da Lei nº 8.981/1995;

– A Limitação da Lei nº 8.981/1995 tributa o Patrimônio

- outra questão a ser suscitada é concernente à limitação imposta à compensação das bases negativas apuradas a partir de 1995. Restou claro, pelo até aqui exposto, que as bases de cálculo negativas geradas até 1994 devem ser integralmente compensadas, pois a elas não se aplica a limitação a 30%. No entanto, tampouco se aplica tal limitação às bases negativas geradas a partir de 1995. Ocorre que tal limitação provoca não só a tributação do lucro auferido pelo contribuinte como também do seu próprio patrimônio, o que não se pode admitir. Conclui-se, portanto, que as bases negativas apuradas em períodos anteriores ao lançado no Auto de Infração devem ser consideradas para efeito de cálculo, embora, ratifique-se, a tributação seja indevida, sendo, ademais, integralmente compensadas com a base apurada, seja pela não eficácia da lei até 1994 (bases apuradas até 1994), seja pelo absurdo de acabar por incorrer na tributação do patrimônio do contribuinte (bases apuradas a partir de 1995);

– DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA

- ainda que se entenda que a Impugnante encontra-se em situação de mora perante o Fisco, não pode prosperar a cobrança dos juros moratórios mediante a utilização da Taxa SELIC, criada pela Resolução nº 1.124/96 do Conselho Monetário Nacional e definida pela Resolução nº 2.868/99 e pela Circular nº 2.900/99 do Banco Central do Brasil (BACEN) como taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais. É, portanto, uma taxa de juros remuneratórios, que visa a premiar o capital investido pelo tomador de títulos da dívida pública federal, e não a aplicação de uma sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação. Isto posto, a Taxa SELIC, na forma como calculada, jamais poderia ser utilizada como “juros moratórios”, uma vez que tem natureza jurídica remuneratória e não indenizatória;

- ademais, deve-se ressaltar que a referida Taxa não foi criada por lei, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, segundo o qual, não existe a possibilidade de criar ou aumentar tributo sem lei específica, previsto no art. 150, inciso I, do texto constitucional. Nem se alegue que a Lei nº 9.430/96 é suficiente para caracterizar obediência ao disposto constitucionalmente, pois, não traz nenhuma definição do que venha a ser a Taxa SELIC, mas, apenas, disciplina qual deve ser o seu uso. O art. 161, §1º do CTN dispõe que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros e mora são calculados à taxa de 1% ao mês (...)”.

Como não existe lei ordinária que tenha criado a Taxa SELIC, os juros que deveriam ser aplicados ao presente caso estão limitados à quantia de 1% ao mês. Note-se que o artigo em questão não veda a simples atualização do tributo, desde que esta esteja prevista em lei. Assim, não existindo a previsão legal, deve-se aplicar aos juros de mora a taxa de 1% ao mês. Nesse sentido, transcreve ementa de julgado do STJ. Portanto, considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC e a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como sua ilegalidade, não há que se admitir sua utilização, no presente caso, com a natureza de juros de mora, sendo necessária a exclusão da referida taxa do crédito tributário ora discutido.

• isto posto, requer o recebimento o conhecimento e provimento da presente impugnação, com a consequente desconstituição do crédito tributário e o cancelamento do Auto de Infração, quer pela matéria preliminar, quer pelo mérito.

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 177 a 274.

Primeiro Acórdão da DRJ/SDR

Por meio do Acórdão nº 8528, de 11/11/2005, às fls. 276 a 338, a DRJ/SDR declarou: i-) a existência de concomitância, ainda que parcial, entre os assuntos tratados neste processo administrativo e aqueles discutidos judicialmente, admitindo a impugnação apresentada, na parte não submetida ao Poder Judiciário, rejeitou as preliminares de decadência, inconstitucionalidade e nulidade e, ii-) no mérito, julgou procedente o crédito tributário relativo à CSLL.

Cientificada do referido acórdão em 13/01/2006 (AR de fl. 341) e inconformada com o decisório, a pessoa jurídica, em 10/02/2006, interpôs recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes (documento de fls. 358 a 440), juntando ainda os documentos de fls. 441 a 568 e 572 a 676.

Acórdão do Conselho de Contribuintes

Consoante acórdão nº 10196.674, de fls. 681 a 698, datado de 17/04/2008, formalizado em 24/09/2008, a Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, sem entrar no mérito da questão, decidiu afastar a declaração de concomitância com o processo judicial e determinou o retorno dos autos a esta Delegacia de Julgamento para apreciação integral da impugnação apresentada pela Contribuinte.

Posteriormente, conforme Despacho nº 392 – 2ª Turma da DRJ/SDR, às fls. 706 a 707, os autos foram remetidos ao Primeiro Conselho de Contribuinte, com o intuito de que fosse cientificado do acórdão o Procurador da Fazenda Nacional, nos termos dos artigos 52 e 61 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes

Recurso Especial

Após o Recurso Especial, às fls. 713 a 721, interposto pela Fazenda Nacional, o sujeito passivo, às fls. 727 a 743, apresentou suas contrarrazões, com fundamento no artigo 69 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Por sua vez, a Câmara Superior de Recursos Fiscais conheceu do recurso especial interposto pela Fazenda para, no mérito, negar-lhe provimento, confirmando, portanto, que a impetração de mandado de segurança coletivo por associação de classe não impede que o contribuinte associado pleiteie individualmente tutela de objeto semelhante ao da demanda

coletiva, uma vez que o sistema jurídico admite a convivência pacífica entre duas decisões (uma de natureza coletiva e outra individual).

Desse modo, o processo retornou à Delegacia de Julgamento, para que fosse cumprida a decisão do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 681 a 698), ou seja, que fosse analisada integralmente a impugnação (fls. 124 a 175) oferecida pela Interessada, resguardando assim o duplo grau de jurisdição.

Segunda Decisão DRJ/SDR

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, por unanimidade, decidiu afastar as preliminares de nulidade e inconstitucionalidade e acatar, em parte, a preliminar de decadência, quanto ao ano-calendário de 1997 e, no mérito, considerar PARCIALMENTE PROCEDENTE a Impugnação, mantendo, parcialmente, o lançamento relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$6.285.464,08 (seis milhões, duzentos e oitenta e cinco mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e oito centavos, acrescido da multa de ofício, no percentual de 75%, e dos juros de mora, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1997, 1999, 2001

NULIDADE.

Descabe a arguição de nulidade quando o Auto de Infração foi lavrado por pessoa competente e em consonância com a legislação vigente.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1997, 1999, 2001

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

Ainda que se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não havendo pagamento antecipado, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decai com o transcurso do prazo de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, como veio a ocorrer no caso do ano-calendário de 1997, diferentemente dos anos-calendário de 1999 e 2001, nos quais a decadência não se operou.

AÇÕES JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INEXISTÊNCIA DE IDENTIDADE DE OBJETO.

O Mandado de Segurança Coletivo impetrado por entidade associativa da qual faz parte o contribuinte não acarreta renúncia ao direito deste se defender, individualmente, na esfera administrativa, uma vez que a decisão judicial só fará coisa julgada se for favorável ao contribuinte, não havendo, portanto,

que se falar em concomitância entre as demandas judicial e administrativa.

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO SEM EXIGIBILIDADE SUSPensa. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Cabe o lançamento de multa de ofício na constituição do crédito relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade não houver sido suspensa, na forma do artigo 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A cobrança de débitos para com a Fazenda Nacional, após o vencimento, acrescidos de juros moratórios calculados com base na taxa referencial do SELIC está amparada em lei ordinária e não contraria disposições constitucionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 1997, 1999, 2001

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CAMPO DE INCIDÊNCIA. ISENÇÃO.

Às Entidades Fechadas de Previdência Privada (EFPP) não é vedada a apuração de lucro, tecnicamente chamado de resultado superavitário, desde que este não represente um fim em si mesmo, mas sim um meio para satisfazer o objeto que justifica sua existência, assim como não se encontram fora do campo de incidência da CSLL, além do que, no caso concreto, a entidade não gozava de isenção nos períodos de apuração tratados no presente lançamento.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. BASE DE CÁLCULO DA CSLL.

A base de cálculo da CSLL das EFPP é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração, com base na Demonstração do Resultado do Exercício, deduzindo-se do saldo disponível as reservas matemáticas e de contingência, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL. LIMITE DE 30%.

Nos balanços encerrados a partir de 1º de janeiro de 1995, a base de cálculo da CSLL somente poderá ser reduzida em 30%, no máximo, pela compensação das bases negativas apuradas em períodos anteriores.

Recurso Voluntário

A Contribuinte apresentou Recurso Voluntário por meio do qual reforçou e ratificou seus argumentos de Impugnação.

Recurso de Ofício

Em razão do cancelamento de parte do lançamento fiscal, foi apresentado Recurso de Ofício.

Despacho - Prevenção

Os presentes autos foram distribuídos para relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa que em despacho de 04/12/2014 declinou da relatoria do processo vez que caracterizada prevenção, tendo sido os autos redistribuídos ao Conselheiro João Carlos de Lima Júnior.

Com a saída do Conselheiro João Carlos de Lima Júnior, os autos foram devolvidos para novo sorteio, tendo vindo para minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Admissibilidade

Os Recursos são tempestivos e preenche todos os demais requisitos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Do Recurso de Ofício

Da Ausência de renúncia à discussão na via administrativa

Da leitura dos autos pude verificar que em momento algum a ora Recorrente renunciou expressamente à presente discussão na via administrativa, e tenho como certo que a renúncia à via administrativa não pode ser presumida. Tal regra está disposta no art 51 da Lei n. 9.784/99, que assim dispõe:

Art. 51. O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou, ainda, renunciar a direitos disponíveis.

Destaco aqui que não se aplica ao presente caso o disposto na Súmula CARF n. 01 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Isso porque a ação judicial não foi ajuizada pela Recorrente mas sim pela ABRAPP, associação da qual a Recorrente é associada, hipótese que não é alcançada pela Súmula CARF n. 01.

Além disso, existem diversos pontos que sequer são abordados na ação judicial mas que são objeto do presente litígio, cabendo destacar toda a controvérsia acerca da base de cálculo a ser utilizada para fins de determinação da CSLL no caso de entidade fechada de previdência privada. Em outras palavras, na ação judicial está sendo discutido o direito de entidades fechadas de previdência privada (associadas à ABRAPP) não se sujeitarem à incidência da CSLL.

No presente processo se discute, ainda, o cálculo do quantum, o que envolve o conceito daquilo que deva ser considerado lucro de uma entidade fechada de previdência e respectivas adições e exclusões permitidas.

Assim, entendo inexistente a concomitância entre a ação judicial ajuizada pela ABRAPP e o presente processo, além de inaplicável a Súmula CARF n. 01, tendo sido acertada a decisão da DRJ neste sentido.

Nulidade - Vício Material - Regime de Apuração Trimestral

Consta dos autos que a autoridade fiscal adotou o regime de apuração anual da CSLL para efetuar o lançamento fiscal.

Contudo, me parece que a autoridade fiscal cometeu um erro. Isso porque, para fins de CSLL considera-se que o regime de tributação escolhido pelo contribuinte é o regime de apuração trimestral, salvo se o contribuinte optar expressamente e por meio de recolhimento do tributo com código de arrecadação específico, optar pelo regime de apuração anual. Este não é o caso da contribuinte no presente caso.

Desta forma, o lançamento fiscal perfectibilizado com base no regime de apuração anual da CSLL quando o contribuinte apura seu imposto pelo regime trimestral constitui, a meu ver, vício material insanável do lançamento.

Assim, tendo em vista que a nulidade do lançamento pode ser reconhecida de ofício, independentemente de sua alegação pelo contribuinte em seu recurso, reconheço a nulidade do lançamento por vício material, restando assim prejudicada a apreciação do Recurso de Ofício.

Conclusão

Diante do exposto, ACOLHO a preliminar de NULIDADE do lançamento por vício material e, por decorrência, julgo prejudicada a apreciação do RECURSO DE OFÍCIO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteadó