



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

Processo n° 10580.011384/2005-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1302-00.951 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 7 de agosto de 2012
Matéria CSLL - ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente FAELBA - FUNDAÇÃO COELBA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR, nova denominação de FUNDAÇÃO COELBA DE ASSISTÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

PROCESSO TRIBUTÁRIO. CONCOMITÂNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INOCORRÊNCIA.

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, já que aquele (mandado de segurança) não induz litispendência e não produz coisa julgada em desfavor do contribuinte nos termos da lei. A renúncia à instância administrativa de que trata o art. 38 da Lei n. 6.830/80 pressupõe ato de vontade do contribuinte expressado mediante litisconsórcio com a associação na ação coletiva ou propositura de ação individual de objeto análogo ao processo administrativo, o que não se verifica na hipótese.

CERCEAMENTO DO DIREITO À AMPLA DEFESA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO.

Afastadas a concomitância e a renúncia à discussão administrativa, é de se reconhecer a nulidade da decisão de primeira instância que deixou de apreciar todos os argumentos de impugnação. Nova decisão deve ser proferida, em atenção ao duplo grau de jurisdição previsto nas regras de regência do processo administrativo fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, anular o acórdão DRJ, para que novo seja proferido com análise de todos os argumentos da impugnante.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo de Andrade, Paulo Roberto Cortez, Márcio Rodrigo Frizzo, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Diniz Raposo e Silva e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

FAELBA – FUNDAÇÃO COELBA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR, nova denominação de FUNDAÇÃO COELBA DE ASSISTÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL, já qualificada nestes autos, inconformada com o Acórdão nº 15-11.443, de 29/09/2006, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, recorre voluntariamente a este Colegiado, objetivando a reforma do referido julgado.

Trata o presente processo de auto de infração para constituição de crédito tributário da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por fatos geradores ocorridos nos anos-calendário 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, ao fundamento principal de que a entidade fechada de previdência privada, situação da interessada, é obrigada ao recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido até 31/12/2001, visto que a concessão de isenção se deu somente a partir de 01/01/2002, instituída pela Lei nº 10.426, de 2001.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/17 descreve a autuação nos seguintes termos:

Intimamos o contribuinte através do Termo de Início anexo à fl. 26, a apresentar, dentre outros elementos, um demonstrativo com a formação da base de cálculo e apuração de débito da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) do período de agosto/98 a junho/2003. Posteriormente, através do MPF Complementar nº 2003-00620-0-3, a fiscalização passou a abranger os períodos compreendidos entre janeiro de 1997 a dezembro de 2001. Ressaltamos que somente a partir de 01 de janeiro/2002, através do art. 5º da Lei nº 10.426/ 2001, as entidades fechadas de previdência privada estão isentas da CSLL. A contribuinte apresentou documento, datado de 27/10/2003, fls.67 a 71, 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 nº 2002.33.00.001.008-0, 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 em relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte, mas não renunciou à Ação em relação à CSLL. Através da sentença prolatada pela Exª. Dra. Juíza Federal Neuza Maria Alves da Silva, em 14/08/2002, cópia anexa às fls.51 a 66, o Mandado de Segurança foi julgado improcedente quanto à CSLL e a liminar concedida tornada sem efeito. Na sentença, a Exª. Dra. Juíza decide:

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.”

Solicitamos através do Termo de Intimação com aviso de recebimento de 11/04/2005, fl. 44, 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/2002, através do art. 5º da Lei nº 10.462/2001. A contribuinte através do documento datado de 20/04/2005, fls. 72 a 74, enviou cópia da petição inicial, sentença e apelação referente ao Mandado de Segurança relativo à CSLL, bem como planilhas com apuração das bases de cálculo da CSLL.

Na planilha apresentada pelo contribuinte com apuração da base de cálculo da CSLL de 1997 a 2001, constam exclusões de itens sem previsão legal como “Contribuições de Participantes e Patrocinadoras”, “Receitas de Contribuições - Programa Assistencial” e “Receitas Financeiras para Pagamento de Benefícios, na apuração realizada pela fiscalização esses itens não foram considerados.

Merece destaque comentar o procedimento adotado pelo contribuinte quanto à Provisão pra Contingências Fiscais. Tendo em vista que a empresa estava questionando judicialmente a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre aplicações financeiras, tendo obtido liminar estabelecendo a suspensão da cobrança, foi constituída provisão para o imposto de renda sobre aplicações financeiras no período de 1998 até 2001, e o imposto de renda somente veio a ser pago a partir de janeiro de 2002, beneficiando-se da anistia prevista na Medida Provisória 2.222/2001. Portanto, não houve reversão das provisões constituídas de 1998 a 2001, tendo influenciado negativamente o resultado da empresa no período citado, uma vez que constam como despesas. Estranhamente, na apuração da base de cálculo da CSLL o valor da provisão para o imposto de renda, computou o referido valor como exclusão de “Reversão para Provisão de Contingências Fiscais”, contrariando duplamente a legislação.

Na apuração da base de cálculo por nós realizada, o valor da provisão para o imposto de renda, obtido a partir dos balancetes do contribuinte e apurado conforme planilhas anexas às páginas 22/25, foi computado como adição à base de cálculo da CSLL, atendendo ao comando do artigo 13 da Lei nº 9.249/95, in verbis:

“Art.13. Para efeito de apuração do lucro real e da base da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, são vedadas as seguintes deduções, independente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I – de qualquer provisão, exceto as constituídas por pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as

alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.”

Esclarecemos que adicionamos os valores referentes à formação de fundos do Programa Administrativo, e do Programa de Investimentos, tendo em vista a falta de previsão legal para a dedução desses fundos.

Por todo o exposto, a partir das Demonstrações de Resultados de cada período, 1997 a 2001, já descontadas as reservas técnicas, considerando os itens previstos na legislação quanto a exclusões e adições constantes das Apurações das bases de cálculo da CSLL apresentadas pelo contribuinte (Adições: Atualização Negativa da Carteira de Ações e Reavaliação de Imóveis. Exclusões: Atualização Positiva da Carteira de Ações, Dividendos Recebidos e Reavaliação de Imóveis, e desconsiderando os itens apresentados que não estão em conformidade com a legislação, levantamos 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, através da planilha anexa à fl. 18, onde estão demonstrados os valores da CSLL a recolher nos anos-calendário de 1997 (R\$4.893.948,22), 1998 (R\$8.796.203,82), 1999 (R\$8.025.469,25), 2000 (R\$2.102.129,05) e 2001 (R\$1.439.066,55).

No item 37 da citada solução de consulta, conclui-se que a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPP 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 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTIGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, fls. 84 a 88.

Cumprе ressaltar que não foram considerados os valores pleiteados pelo contribuinte a título de base de cálculo realizada pelo contribuinte esta em desacordo com a legislação de regência, computando como exclusões contas sem amparo legal a exemplo de Contribuições Participantes e Patrocinadoras e Receitas Financeiras p/ pagamento de Benefícios, conforme planilhas anexas fls. 90 a 93.

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% sobre esta alíquota, elaboramos uma planilha fl. 19, para determinarmos o percentual de 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, fls. 21, de acordo com a IN SRF nº 081, de 30 de junho de 1999. Procedimento semelhante foi realizado relativamente ao ano-calendário 2000, para aplicação da alíquota de 8% com adicional de 4% em janeiro de 2000 e da alíquota de 9% a partir de fevereiro do mesmo ano conforme planilha fl.20 e fl. 21.

Cientificada da exigência em 07/12/2005 (fl. 05), a interessada impugnou o lançamento (fls. 125/187), sendo suas razões assim expostas no relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância:

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

- 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 (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 tais entidades não são contribuintes de mencionado tributo;

- por se tratar de um Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela entidade da qual a IMPUGNANTE é associada, mencionada ação não acarreta a renúncia ao direito da IMPUGNANTE se defender na esfera administrativa, conforme prevê o artigo 38 da Lei n. 6.830/80, como a seguir se demonstrará;

- ademais, não fosse por essa razão, o artigo 117, da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 ("Código de Defesa do Consumidor"), prescreve que, na defesa dos interesses difusos, coletivos ou individuais, aplica-se os dispositivos do Título III da lei que instituiu o Código de Defesa do Consumidor:

Art. 117. Acrescente-se à Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, o seguinte dispositivo, renumerando-se os seguintes:

Art. 21. Aplicam-se à defesa dos interesses difusos, coletivos e individuais, no que for cabível, os dispositivos do Título III da lei que instituiu o Código de Defesa do Consumidor.

- 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;

- 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;

- isso porque não se admite que o mandado de segurança coletivo constitua óbice ao exercício do direito subjetivo à impetração de mandado de segurança individual para resguardo de direito líquido e certo. Nas palavras de Lúcia Valle Figueiredo, "seria admissível que alguém, só por integrar uma classe (associado) ou um sindicato (membro ou integrante da categoria profissional), pudesse ter a garantia constitucional do inc. LXIX, do art. 5º afastada? Assim não nos parece." (In "Mandado de Segurança", Malheiros Ed., São Paulo, 1996, p. 45);

- no mesmo sentido, são as lições de Pedro da Silva Dinamarco (in A Sentença e Seus Desdobramentos no Mandado de Segurança, "Aspectos Polêmicos e Atuais do Mandado de Segurança" - Ed. Revista dos Tribunais, p. 695):

Em relação ao mandado de segurança coletivo, a doutrina majoritária entende que lhe são aplicáveis as regras processuais contidas no título III do Código de Defesa do Consumidor quanto a todos os interesses difusos e coletivo, pois isto está garantido no artigo 21 da LACP, cuja redação é dada pelo artigo 117 do próprio CDC. Ademais, seu artigo 83 dispõe que, 'para a defesa dos direitos e interesses protegidos por este

Código, são admissíveis todas as espécies de ações capazes de propiciar sua adequada e efetiva tutela. De fato, essa corrente doutrinária tem razão, havendo inclusive precedentes jurisprudenciais que admitem essa aplicação (RT 756/387). (g.n.)

Assim, a existência de mandado de segurança coletivo não induz à litispendência com mandado de segurança individual. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça é pacífico nesse sentido."(cf., por exemplo, MS 7.522/DF, AROMS 11.013/PI, REsp 247.884/DF, REsp 237.026/DF, ROMS 12.249/GO, REsp 66.727).

- como visto, por força do seu artigo 117, o Código de Defesa do Consumidor deve ser acolhido para resolver os efeitos da coisa julgada no mandado de segurança coletivo, eis que esse instituto encontra-se regulado no Título III do CDC;

- os artigos 103 e 104 do Código de Defesa do Consumidor prescrevem que a coisa julgada nas ações coletivas se opera *secundum eventum litis* e somente para beneficiar e nunca prejudicar os interessados. Assim, se o objeto do mandado de segurança coletivo for interesse ou direito difuso, a sentença fará coisa julgada *erga omnes*, salvo se o pedido for julgado improcedente por falta de provas (artigo 103, inciso I, CDC);

- por outro lado, quando o objeto for interesse ou direito coletivo, a sentença fará coisa julgada *ultra partes*, mas limitado ao grupo, categoria ou classe, salvo improcedência por falta de provas (artigo 103, inciso II, CDC);

- em qualquer hipótese, os efeitos da coisa julgada não prejudicarão interesses e direitos individuais dos integrantes da coletividade, do grupo, categoria ou classe (artigo 103, § 1º, CDC);

- 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 atuaram no processo, estarão aptos a pleitear os seus direitos a título individual (artigo 103, §2º, CDC);

- desta maneira, 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.05) 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;

- sobre o assunto, Regina Helena Costa (in Sujeitos do Mandado de Segurança em Matéria Tributária, "Aspectos Polêmicos e Atuais do Mandado de Segurança"- Ed. Revista dos Tribunais, p. 745) nos ensina que o Direito Tributário constitui hipótese de direito individual de origem homogênea, ou seja, uma subespécie de direito coletivo que, muito embora seja decorrente de direito comum, possui objeto divisível, ou seja, pode ser distribuído individualmente, em razão da relação jurídica tributária ser tratada individualmente:

Saliente-se ser possível o emprego do mandamus nesse contexto porque as relações tributárias são relações-base, estabelecidas igualmente para um grande número de sujeitos. Assim é que os direitos do contribuinte constituem direitos individuais de origem homogênea, modalidade de direitos coletivos e, portanto, tuteláveis mediante ações coletivas como o mandado de segurança coletivo e a ação civil pública." (g.n.);

- isto posto, por tudo o que se expôs, 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, em razão de a decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.3300.001.008-0 ser desfavorável, o que impede a sua produção de efeitos para a IMPUGNANTE, nos termos do art. 117 do CDC, como já demonstrado;

DA INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 38 DA LEI Nº 6.830/80 AO PRESENTE CASO.

- 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 aquele processo judicial e o presente processo administrativo, que constitua óbice para que esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento 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 n.º 6.830/80, 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). Veja-se:

"Art. 38 - A discussão judicial da dívida ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único - A propositura pelo contribuinte da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto." (g.n.)

- a leitura do parágrafo único não deixa qualquer margem de dúvidas: somente a ação proposta anteriormente é que acarreta os efeitos lá mencionados;

- 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;

- 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, nesses casos, 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 pela colenda Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda ("CC/MF"), no acórdão nº 103-19.844:

IRPJ/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - DIFERENCIAL IPC/BTNF - LANÇAMENTO APÓS O INÍCIO DE PERLENGA JUDICIAL - ENFRENTAMENTO DO MÉRITO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA - ALCANCE À DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA - É nula a decisão monocrática que não enfrenta a matéria impugnatória proposta à Autoridade Julgadora em lançamento sobrevindo no curso de perlanga judicial. A renúncia à discussão administrativa haverá de ser tida como aquela passível de ocorrência quando, formalizado o lançamento, a seguir o contribuinte autuado apela ao Poder Judiciário para a neutralização dos efeitos do Auto de Infração." (g.n.)

- no mesmo sentido, a 2ª Câmara do Segundo CC/MF, manifesta seu entendimento acerca da matéria, que, por sua clareza e exatidão, expunge qualquer dúvida que possa restar sobre o assunto:

Processo Administrativo Fiscal - Abandono de instância - Inocorrência da Hipótese. O fato de o sujeito passivo haver ajuizado Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico - Tributária, junto ao Poder Judiciário, não implica proteção contra o ato de lançamento do crédito pela Fazenda Pública, nem impede que sua Impugnação e recurso sejam julgados de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal. Processo que se devolve para decisão da autoridade julgadora singular, assegurando-se, assim, a ampla defesa e observando-se o princípio do duplo grau de jurisdição. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive." (Processo nº 10835-002054/92-79 - Sessão de 10/06/97 - Recurso nº 99440 - Acórdão nº Processo nº 10835-002054/92-79 - Sessão de 10/06/97 - Recurso nº 99440 - Acórdão nº 202-09260) - (g.n.)

- no mesmo sentido é o entendimento manifestado pelos próprios mentores da Lei nº 6.830/80, conforme se pode entender da leitura da exposição de motivos, manifestada pela Mensagem do Congresso Nacional nº 87, de 1980:

"(...) O parágrafo único deste artigo, consagrando o entendimento firmado no contencioso administrativo, elimina dúvidas e divergências. De fato, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais, ou uma de cada natureza. Outrossim, pela sistemática

constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior ou autônoma. Superior, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo. Autônoma, porque a parte não está obrigada a recorrer, antes, às instâncias administrativas, para ingressar em Juízo. Pode fazê-lo diretamente.

Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objetivo e para o mesmo fim.

Portanto, desde que a parte ingressa em Juízo CONTRA O MÉRITO DA DECISÃO ADMINISTRATIVA - CONTRA O TÍTULO MATERIALIZADO DA OBRIGAÇÃO - essa opção pela via superior e autônoma importa em desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior." (g.n.)";

- note-se: os elaboradores da lei são claros em afirmar que 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 de forma manifestamente ilegal, determina o Ato Declaratório COSIT nº 3/96;

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, que determina que qualquer renúncia à esfera administrativa não mais pode ser presumida, devendo se dar mediante manifestação escrita do contribuinte:

Artigo 51-O interessado poderá, mediante manifestação escrita, desistir total ou parcialmente do pedido formulado ou ainda, renunciar a direitos disponíveis. (g.n.)

- 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;

- é bastante elucidativo o mandamento contido no parágrafo primeiro, do artigo 20 da lei de Introdução ao Código Civil, segundo o qual "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 TRATADOS NO MANDADO DE
SEGURANÇA COLETIVO E NO PRESENTE PROCESSO**

- ademais, 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 cabalmente demonstrado a seguir, motivo pelo qual deverá ser reconhecida a referida impugnação;

- de fato, nos processos judiciais mencionados 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 em que contribuintes estão envolvidos, com independência entre as esferas administrativa e judicial;

- nesse sentido, cumpre transcrever os sábios ensinamentos do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, no relato do acórdão nº 203-04.408:

"Não há que se falar, por conseguinte, em desistência da instância administrativa pela propositura da ação judicial, porquanto a ação proposta pela Impugnante visava o reconhecimento da inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nos 2.445/88 e 2.449/88, e o lançamento foi formalizado sem considerar os efeitos dos referidos decretos-leis.

Além disso, e como não poderia deixar de ser diferente, a impugnação trata de questões diversas do objeto da ação judicial. A impugnação quer que se examine os efeitos da decisão judicial que lhe foi favorável, bem como do parcelamento que obteve. Sustenta, ainda, o não cabimento do lançamento de multa e juros;

A decisão recorrida, portanto, deve ser reformada nesse aspecto. Igualmente, merece reforma a decisão no que se refere à sustação de sua tramitação. A autoridade julgadora de primeira instância deve se manifestar sobre as questões suscitadas pela Impugnante, decidindo pelo cabimento ou não dos juros e da multa, devendo considerar os fatos ocorridos até o momento da decisão;

A existência de ação judicial em andamento, e o fato de que sua decisão possa afetar diretamente o lançamento, não podem ser óbices para o julgamento do processo administrativo, até mesmo porque o processo judicial pode extinguir-se sem julgamento do mérito, em razão de questões formais. Em havendo uma decisão

judicial posterior à decisão administrativa que gere efeitos no lançamento ora em análise, a autoridade fiscal pode revisá-lo de ofício, a qualquer momento, utilizando-se para tanto da faculdade outorgada pelos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional, cujo procedimento encontra-se regulamentado em normas administrativas próprias (v.g. Portaria SRF nº 4.980/94). Inconcebível a sustação do processo administrativo para aguardar a decisão do processo judicial, por inexistência de previsão legal, e, principalmente, pelo princípio da independência das instâncias administrativa e judicial.” (g.n.);

- 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 analisar 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, *verbis*:

(...) DECLARA, em caráter normativo às Superintendências regionais da Receita Federal, às Superintendências Regionais da Receita Federal, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento e aos demais interessados, que:

a) a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto;

b) conseqüentemente, quando diferentes os objetos do processo judicial e do processo administrativo, este terá prosseguimento normal no que se relaciona à matéria diferenciada (p.ex. aspectos formais do lançamento, base de cálculo etc.)(...)" (g.n);

<p style="text-align: center;">DA EXTINÇÃO DOS SUPOSTOS CRÉDITOS EM FACE DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE SUA CONSTITUIÇÃO</p>
--

- 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, 1998 e 1999, visto que o prazo expirou-se em dezembro de 2002 e dezembro de 2003, respectivamente, já que o auto de infração foi lavrado somente em 01 de dezembro de 2005, tendo a contribuinte tomado ciência em 07 de dezembro de 2005;

- nem se alegue que o prazo para constituição do crédito da CSLL é de 10 anos, em virtude do disposto na Lei nº 8.112, de 24 de julho de 1991;

- isto porque, o prazo de 10 anos afronta o disposto no artigo 146, inciso III, alínea "b" da Constituição Federal, na medida que cabe à lei complementar, no caso

o Código Tributário Nacional, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência;

- 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, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional, ou seja, 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador;

- neste sentido, como é cediço a CSLL é tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme pacificamente reconhecido pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda:

CSL –DECADÊNCIA - Considerando que a Contribuição Social Sobre o Lucro é lançamento do tipo por homologação, o prazo para o fisco efetuar lançamento é de 5 anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Preliminar acolhida. (1º Conselho de Contribuintes 8ª. Câmara/ Acórdão 108-08.299 em 15.04.2005)

- ressalte-se que, em não ocorrendo, no prazo de cinco anos, o lançamento pelo Fisco, relativamente ao montante supostamente devido pela IMPUGNANTE, homologado estará o lançamento e extinta a obrigação tributária (homologação tácita);

- neste sentido, transcreve palavras do Professor Eurico Marcos Diniz de Santi às fls. 138 e 139;

- cita ementas de julgados proferidos pelo Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais às fls. 139 a 143;

DO MÉRITO

OBTENÇÃO DE LUCRO - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE

- a CSLL possui respaldo constitucional no artigo 195, I, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, que atribuiu competência à União para a instituição de contribuição social sobre o LUCRO das empresas:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I -do empregador da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei.

(...)

c) o lucro (g.n);

- portanto, a grandeza - medida de riqueza - eleita pelo legislador constitucional e pelo legislador que efetivamente instituiu a CSLL 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 de dezembro de 1988, dispondo que o critério quantitativo do conseqüente da 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;

LUCRO E SUPERÁVIT - CONCEITOS DISTINTOS

- com efeito, a Lei nº 6.435/77, que regia as EFPC à época dos fatos em análise, determinava em seu artigo 4º, parágrafo 1º, inciso II, que estas não podiam, como ainda não podem, obrigatoriamente, ter finalidade lucrativa.

- a Lei Complementar nº 109/2001, que revogou a Lei nº 6.435/77, manteve em seu artigo 31, parágrafo 1º, a determinação de que “as entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos;

- as EFPC 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;

- 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;

- com efeito, a Lei nº 7.789/88, 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 outorgada à União pelo artigo 195. I da Constituição Federal restringe-se a 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 do alargamento do lucro, unicamente com o intuito de tributar-se o superávit das EFPC.

- nesse mesmo sentido é o entendimento manifestado pelas diversas Câmaras do 1º CC/MF. Vejamos:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE Complementar, PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávit ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a

legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 10, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados. Recurso provido."(1ª Câmara -Acórdão nº 101-93.942, g.n.).

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÃO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA - O superávit apurado pelas entidades fechadas de previdência complementar não sofrem incidência da CSLL por não se enquadrar no conceito de lucro conforme definido pela Lei 7.689/88. Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. (3ª Câmara. Acórdão nº 103.21.639, g.n).

- a impugnante não pode, por expressa vedação legal, realizar a hipótese de incidência prevista na Lei nº 7.689/88, ou seja, está legalmente proibida de auferir lucro, em razão de previsão legal expressa sobre a destinação da totalidade do superávit para reversão em benefício dos participantes do plano de previdência complementar;

- observe-se, ainda, que o não cumprimento dos requisitos legais, quais sejam: reversão da totalidade do superávit para a formação de fundos e reservas, visando prover o pagamento dos benefícios de caráter previdenciário, proibição de apuração de "lucros" e desenvolvimento de quaisquer outras atividades não relacionadas ao seu objeto social, sujeita as EFPC às penalidades previstas no Decreto nº 4.942/03

DO ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº17/90 E A EXCLUSÃO DA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES EM FACE DA OBSERVÂNCIA DE NORMAS COMPLEMENTARES

- a Impugnante não é contribuinte do mencionado tributo, fato expressamente reconhecido pela própria administração tributária, diga-se Secretaria da Receita Federal ao publicar o Ato Declaratório Normativo nº 17, de 30 de novembro de 1990, que dispõe:

"...Declara, em caráter normativo, às Superintendências Regionais da Receita Federal e demais interessados que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos.

- sendo o Ato Declaratório Normativo nº 17/90 norma interpretativa da Administração, se enquadrando no conceito de norma geral de Direito Tributário, nos termos do artigo 168 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 presente caso;

- 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 Entidades Fechadas de Previdência Complementar –EFPC;

- ainda que se admitisse o fato de 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, conforme visto, 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 penalidades (multa) ou juros de mora da IMPUGNANTE em razão do disposto no parágrafo único do já mencionado artigo 100 do Código Tributário Nacional, 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, evidentemente, pode ser invocada como matéria de defesa pelo contribuinte;

- nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (in "Curso de Direito Administrativo", São Paulo, 1997, Ed. Malheiros, 12ª edição, p. 417.), o "procedimento administrativo é uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem, todos, a um resultado final e conclusivo". Assim, para que haja procedimento, é necessário que exista uma seqüência ordenada de atos a serem cumpridos pelos Srs. Agentes da Fiscalização;

- é de fundamental importância a existência de um procedimento que obedeça a tais requisitos pois, ainda segundo o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello (op. cit. 424, g.n.), o procedimento administrativo "decorre do fato de ser um meio apto a controlar o iter de formação das decisões estatais, o que passou a ser um recurso extremamente necessário a partir da multiplicação e do aprofundamento das ingerências do Poder Público sobre a sociedade.";

- continua o renomado Mestre citando o jurista Ernest Forsthoff (op. cit. 424, g.n.), "sem a instituição do procedimento administrativo, os mecanismos concebidos pelo Estado burguês para a defesa e garantia das liberdades individuais iriam se tornar insuficientes e inadaptados para enfrentar a problemática gerada pela dilatação e aprofundamento das intervenções estatais na vida social e econômica.";

- assim, o cumprimento adequado do procedimento administrativo, além de um dever da Administração, implica também em um direito do contribuinte, vez que ele serve, sobretudo, para defender os administrados contra eventuais abusos de vontade por parte da Administração, com o conseqüente agravamento das limitações à liberdade e à propriedade, bem como para apresentar uma atuação administrativa mais clarividente;

- ademais, no que tange ao processo de fiscalização o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 194, estabelece procedimentos a serem adotados pelo Fiscal:

"Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação." (g.n.)

- vejamos os entendimentos do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, acerca da questão, *in verbis*:

"Os pareceres normativos, como atos integrantes da legislação tributária complementar, ex vi do art. 100 do CTN, são orientações internas das autoridades a respeito de determinado assunto ou procedimento frente à lei, mas que, por se constituírem em pareceres, somente vinculam a autoridade hierarquicamente organizada, e não os contribuintes, terceiros (IRPJ). Aquele que se orientar por estes pareceres fica livre de imposição futura de multas (penalidades), juros de mora e atualização monetária (parágrafo único); nesse sentido, além de vincularem a autoridade, ditos pareceres, ainda que parcialmente, libertam o sujeito passivo das imposições acima." (Ac. 103- 09.149 -g.n.);

IPI. PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ART. 100 DO CTN. A observância das normas referidas no art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (Acórdão 203-07990 -g.n.);

- ora, se a legislação tributária deve ser pelos agentes fiscais obedecida, se o Ato Declaratório Normativo nº17/90 compreende a legislação tributária, 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;

- e ainda que admitida a autuação ora impugnada, deverá ser afastada qualquer cobrança de multa e de juros, visto que a Impugnante agiu com respaldo na legislação vigente, inclusive, pelo ADN CSTnº 17/90;

- 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

- os princípios consistem em normas dotadas de forte natureza axiológica servindo, em síntese, como vetores para a interpretação das demais regras componentes do Sistema. E sua violação implica a subversão do ordenamento jurídico como um todo;

- com relação especialmente ao Princípio da Igualdade (ou Isonomia), estabelece a Constituição Federal em seu artigo 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.";

- tamanha a importância de tal Princípio dentro de um Estado Democrático de Direito como o brasileiro que o mesmo Texto Constitucional o reforça em matéria tributária, dispondo no artigo 150, inciso II, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.";

- a autuação imputada à IMPUGNANTE visa constrangê-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-o que se admite apenas a título de argumentação - deveria ter sido apurado excluindo a parcela que representa o capital de terceiros, sob pena de se afrontar Princípio Constitucional da Isonomia, com o seguir se demonstrará;

- da mesma forma, consubstancia flagrante violação ao Princípio Constitucional da Isonomia 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 provocaria impacto significativo em favor da IMPUGNANTE;

- em resumo, e como a seguir se demonstrará de forma detalhada, a D. Autoridade Fiscal ignora as particularidades da IMPUGNANTE ao calcular um suposto resultado desta como base de cálculo da CSLL, em flagrante violação ao Princípio da Isonomia, bem como viola este mesmo Princípio ao imputar a alíquota de 18%, privativa das instituições financeiras, sem, contudo permitir à IMPUGNANTE a exclusão de capitais de terceiros quando do cálculo de seu resultado, procedimento este legalmente aplicável às instituições financeiras;

<p style="text-align: center;">DA EXCLUSÃO DOS RECURSOS DE TERCEIROS NA APURAÇÃO DA CSLL E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA</p>
--

- como parâmetro para verificar-se a violação ao Princípio Constitucional da Isonomia, tome-se como exemplo, a título de argumentação, as Instituições Financeiras;

- referidas instituições têm como fonte de financiamento basicamente duas categorias: (I) capitais próprios, compostos por capital social, reservas e fundos e, II) capitais alheios composto de depósitos a vista a curto e ou a 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. Nesse sentido, vejamos entendimento de Armando Aloe, José Alexandre Colli e Marino Fontana (in "Contabilidade Bancária", Ed. Atlas, 3a ed., p. 42, São Paulo, 1986):

O patrimônio da empresa bancária constitui o conjunto de valores que, em determinado momento, estão à sua disposição. Temos, por conseguinte, o ativo, que representa todos os valores materiais e imateriais pertencentes ao banco, e o passivo, que exprime as responsabilidades para com terceiros. O patrimônio líquido será a diferença positiva entre a soma do ativo e a do

passivo, pois em caso contrário teremos um passivo a descoberto.

- assim, a Instituição Financeira percorre a finalidade lucrativa valendo-se do uso dos capitais próprios e alheios, porém, 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 EFPC e das Instituições Financeiras. As EFPC 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 EFPC 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 EFPC (se este fosse apurado sem a consideração dos capitais alheios, ou seja, sem a consideração das receitas de contribuições provenientes de patrocinadores e participantes;

- ora, se a fiscalização constrange a IMPUGNANTE ao recolhimento da CSLL valendo-se da mesma alíquota vigente às Instituições Financeiras, porque não reviu o critério de determinação da base de cálculo e a apurou considerando o critério anteriormente mencionado?

- o alcance da tributação da CSLL sobre algo que não é lucro inviabiliza a manutenção do plano de previdência complementar, compromete o compromisso entre a EFPC e o participante, prejudica aqueles que poupam agora objetivando a recompensa futura. Constranger o pagamento do tributo sobre algo que não é lucro é contra a lógica jurídica, é contra a hipótese tributária legalmente prevista;

- a CSLL incide sobre o lucro e se há de falar em lucro nas EFPC dever-se-ia apurá-lo levando-se em consideração somente as receitas de propriedade das EFPC. Se há de se falar na tributação das EFPC pela CSLL, por óbvio há de se equiparar o conceito de lucro, invocado aqui o princípio da isonomia;

DA ALÍQUOTA DE 18% E A VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO 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 constranger a IMPUGNANTE ao pagamento da CSLL à alíquota de 18%, quando na verdade deveria aplicar uma alíquota única - alíquota de 8% aplicável às sociedades mercantis - para todo e qualquer contribuinte;

- ademais, ainda que fosse permitido apartar somente as entidades financeiras (e equiparadas) ou as EFPC onerando-as de forma mais rígida do que o exigido das demais pessoas jurídicas - o que não se admite o tratamento diferenciado estabelecido pela norma jurídica da CSLL em função da desigualdade por ela colhida há de revelar um valor positivado pelo Texto Constitucional, sendo ensinamento de Celso Antonio Bandeira de Mello que "...não é qualquer fundamento lógico que autoriza desequilibrar, mas tão só aquele que se orienta na linha de interesses prestigiados na ordenação jurídica máxima. Fora daí, ocorrerá

incompatibilidade com o preceito Igualitário. " ("Revista de Direito Público", Editora Revista dos Tribunais, vol. 39/40, p. 43);

- e a Constituição Federal, especialmente o Capítulo VII que trata "Da Ordem Econômica e Financeira", em nenhum momento determina que as instituições financeiras (e equiparadas) ou as EFPC devam ser mais oneradas do que as empresas que não desempenham tal função no mercado, ou que sua atividade mereça ser desincentivada, a justificar o tratamento desigual erigido pela legislação de regência da Contribuição Social sobre o Lucro;

- Gustavo Miguez de Mello é incisivo ao vislumbrar a inconstitucionalidade do tratamento diferenciado dado às instituições financeiras, afirmando que "...é juridicamente impossível a aplicação de alíquotas diferenciadas para diferentes setores da atividade econômica em situações iguais pois é evidente que a diferença de setor não representa por si mesma diferença de capacidade econômica. Comparando-se empresas de setores econômicos diversos ocorre frequentemente que em ambos há contribuintes de pequena e contribuintes de grande capacidade econômica. A igualdade tributária tem de prevalecer entre contribuintes em geral e não apenas entre contribuintes de determinado setor econômico. A discriminação de alíquotas, no caso arbitrária, decorre de critério subalterno e é, portanto, inconstitucional ("Contribuições Sociais", Cadernos de Pesquisas Tributárias, Editora Resenha Tributária, 1992, v. 17, p. 510-1; g.n.);

- assim, ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras (e equiparadas), 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, por todo o exposto, 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

- como a seguir se demonstrará, mesmo que prevaleça o entendimento das D. Autoridades Fiscais no sentido de que a CSLL incide sobre o superávit da IMPUGNANTE, o que se admite apenas para argumentar, há que se verificar que a apuração de um suposto resultado na contabilidade da IMPUGNANTE deve necessariamente respeitar as características peculiares da mesma;

- na qualidade de EFPC, 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");

- neste sentido, mencione-se, primeiramente, que a planificação contábil imposta pelos MPAS e SPC visa garantir o bom funcionamento das EFPC's e, conseqüentemente, proteger os recursos conferidos pelos patrocinadores e participantes, de forma a assegurar a sua futura reversão em benefício dos mesmos (participantes);

- no entanto, 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 (EFPC);

- é neste contexto de adoção de sistemática própria para registro das operações das EFPC 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;

- ressalte-se que ao estabelecer critérios objetivos para a contabilização de operações, as agências reguladoras da matéria visam adaptar a contabilização das entidades a elas subordinadas a uma realidade própria e específica do segmento;

- desta forma, os procedimentos estabelecidos por normas contábeis próprias para determinado segmento ou ramo de atividade, não se prestam para aplicação geral, pois que contém especificidades daquele segmento ou ramo de atividade;

- 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 algum as particularidades da planificação contábil das EFPC;

CRITÉRIO LEGAL NA APURAÇÃO DO RESULTADO

- desta forma, há que se destacar que 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 necessariamente ocorrer sob os critérios determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, especificamente em seu artigo 187:

Art. 187 - A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias vendidas e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V - o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

Parágrafo 1º - Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Parágrafo 2º - O aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registrado como reserva de reavaliação, somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações." (g.n.)

- observe-se que o resultado apurado, nos moldes acima 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 acima, corresponde ao acréscimo do patrimônio pertencente à pessoa jurídica;

- entretanto, este não é o conceito aplicável às EFPC, haja vista que a sua regulamentação contábil específica, a qual está sujeita, corrobora integralmente os princípios e conceitos contábeis vigentes e aplicáveis às demais sociedades;

- ressalte-se que ao estabelecer critérios objetivos para a contabilização de operações, as agências reguladoras da matéria visam adaptar a contabilização das entidades a elas subordinadas a uma realidade própria e específica do segmento.

-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

- observe-se que o resultado apurado nos moldes acima 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 acima, corresponde ao acréscimo do patrimônio pertencente à pessoa jurídica;

- entretanto, este não é o conceito aplicável às EFPC, haja vista que a sua regulamentação contábil específica, a qual está sujeita, corrobora integralmente os princípios e conceitos contábeis vigentes e aplicáveis às demais sociedades.

-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 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, ao se exigir tributo na forma em que é apurado pelas demais sociedades, deveria a fiscalização considerar as diferenças que existem no segmento específico da IMPUGNANTE;

-relembremos que, basicamente, a atividade desenvolvida pela IMPUGNANTE é constituída pela captação de recursos dos participantes (contribuições) para investimentos que garantam o retorno desses mesmos recursos aos participantes em momento futuro (benefícios);

- assim, a IMPUGNANTE tem por finalidade a concessão e a manutenção de benefícios previdenciários, mediante a gestão de recursos dos seus participantes de modo a assegurar-lhes a rentabilidade e retorno do capital investido em momento futuro, atingida condição necessária para a fruição do benefício, I: e., aposentadoria, auxílio por invalidez, etc;

-frise-se que os recursos financeiros não são de propriedade da IMPUGNANTE, sendo destacados para os seus planos de benefícios e sendo recebidos para fins do cumprimento dos seus compromissos futuros, de concessão e manutenção de benefícios previdenciários, única finalidade da IMPUGNANTE;

- para fazer frente a esses compromissos assumidos (retorno futuro) a Lei Complementar nº 109/2001 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, mencione-se que 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 complementar da Lei Complementar nº 109/01 corroborou esse entendimento no artigo 19 de referida lei complementar;

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 EFPC 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, como já mencionado, esta sim, constituem os recursos de real propriedade das EFPC;

- 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 EFPC's 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 EFCP, 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 mencionados); 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 aduzidas anteriormente na presente impugnação e, portanto, este respeitável 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 relativas à autuação lavrada;

- a D. Autoridade, utilizou como fundamentação legal, para fins de apuração da base de cálculo da suposta CSLL devida pela IMPUGNANTE, os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26 de dezembro de 2001, transcrita abaixo, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (doc. 05);

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 07 DE 26/12/2001

EMENTA: ENTIDADE DE PREVIDENCIA PRIVADA FECHADA. CSLL. BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da contribuição social sobre o Lucro líquido (CSLL) das Entidades Fechadas de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C. item "3" da Portaria MPAS nº. 4.858. de 26 de novembro de 1998. deduzindo-se do SALDO DISPONIVEL PARA CONSTITUIÇÃO a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIA. observadas ainda as demais hipóteses de adição e exclusão previstas na legislação da CSLL" (g.n).

- este procedimento vem demonstrar, mais uma vez, que inexistente previsão legal disposta sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPC, e que por esta razão, 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 EFPC, como pretendem ao indicar os ajustes a serem feitos quando da apuração da CSLL;

-poderia apenas esclarecer, dirimindo as dúvidas eventualmente existentes sobre determinado assunto, sem, contudo modificar ou inovar o que a lei já previamente estabeleceu o que não se aplica ao caso em tela;

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO "ZERADA" DA CSLL

- não obstante todas as considerações supra tecidas, as quais demonstram que a IMPUGNANTE não é contribuinte da CSLL, precipuamente por ser entidade sem fins lucrativos e por não auferir lucro, mas sim apurar superávit, 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". Vale dizer: ao se considerar todo o ingresso de recursos (representado pelas contribuições recebidas dos participantes e patrocinadoras) e subtraindo-se o valor destinado à constituição das reservas e provisões técnicas para pagamento dos benefícios futuros aos participantes, tem-se a impossibilidade de apurar base de cálculo para a ora IMPUGNANTE.

- de fato, por se tratar de atividade específica, desenvolvida pela IMPUGNANTE, a contabilização dos ingressos e saídas de recursos segue uma planificação própria, direcionada aos objetivos sociais da EFPC, conforme a regulamentação editada pela 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;

- foi por esta razão que o 1º Conselho de Contribuintes, no Acórdão 101-94.473, manifestou o entendimento de que qualquer que seja o procedimento adotado pela fiscalização para apuração de base de cálculo da CSLL para as EFPC, não guardará ele coerência com a natureza da atividade exercida por tais entidades. Confira-se:

"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 têm uma demonstração financeira que o evidencie."

- 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 EFPC -, restou reconhecido a total inexistência de parâmetros jurídicos para apuração de base de cálculo do referido tributo, ainda que se considere que as EFPC são contribuintes da CSLL;

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

- conforme já comentado anteriormente, o superávit apurado pelas EFPC 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 inexistia previsão legal para a referida dedução, conforme consta no Termo de Verificação Fiscal, *verbis*:

“Esclarecemos que adicionamos os valores referentes à formação de fundos do Programa administrativo e do Programa de Investimentos, tendo em vista a falta de previsão legal para a dedução desses fundos.

- é oportuno esclarecer, mais um vez, que as EFPC devem, obrigatoriamente, pelo que dispõe o art. 40 da Lei nº 6.405, de 15 de julho de 1977 e a Lei Complementar nº 109/01, constituir fundos e reservas específicas para a proteção e manutenção dos recursos por elas mantidas e que constituem os futuros benefícios de seus participantes. Trata-se, por evidente, de proteção dos recursos dos participantes frente às incertezas mercadológicas e econômicas, detidos e administrados pelas EFPC;

- note-se que a inobservância dos dispositivos normativos aplicáveis à contabilização dos recursos detidos por determinada EFPC, além de colocar em risco o futuro pagamento de benefícios de seus participantes, está sujeita a sanções administrativas.

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

-importante observar, 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;

- observe-se também, que neste mesmo contexto das EFPC, estas não destinam somente uma parcela de seu *superavit* para composição do fundo de Oscilação de Riscos e Reserva para Ajustes do Plano, mas sim a TOTALIDADE dos recursos excedentes, isto é, do *superávit remanescente*;

- ora, se a destinação dos recursos excedentes do *superavit* 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 questionamentos por parte do fisco federal, especificamente em relação à sua adição à base de cálculo da CSLL;

- ate porque tais despesas são necessárias e inerentes (normais) à atividade da Impugnante, nos termos do art. 47 da Lei nº 4.506/64. inexistindo qualquer vedação legal para a sua dedução à base de cálculo;

- em outras palavras os superavits apurados foram destinados na sua totalidade para a constituição de reservas e fundos que, pela sua natureza, estão

inseridos nas reservas e provisões técnicas, as quais são totalmente dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme determina o art. 13 da Lei nº 9.249/95;

- 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, ou seja (nos anos de 1997, 1998, 1999, 2000 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", conforme conclusão anteriormente comentada no julgamento do Acórdão 101.94473 do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- não se pode admitir que os agentes da administração pública, na ânsia de apurar bases de cálculo tributáveis, se utilizem de interpretações e critérios subjetivos, ignorando a regulamentação específica e aplicável aos contribuintes fiscalizados;

- por fim, há que se destacar que a tentativa de justificar-se o entendimento de que, para as EFPC's como a IMPUGNANTE, inexistente previsão legal que permita a dedutibilidade da constituição de fundos destinados a Ajuste do Plano é insubsistente;

Com efeito, o E. Conselho de Contribuintes já se manifestou acerca da questão, afastando a aplicação da indigitada Solução de Consulta 07/2001:

...a COSIT não deixou expressa qual a motivação que a levou a não considerar o Fundo de Oscilação de Riscos como dedutível, tal como havia entendido na Solução de Consulta 07/2000, para as entidades abertas, esse entendimento me parece em desacordo com o disposto no artigo 13, inciso da Lei 9.432/95, eis que a legislação especial aplicável às EFPC, no caso do Decreto 606/92, determina (obriga) a constituição da reserva de contingência e do fundo para oscilação de risco.

Ora, uma vez que a legislação especial vigente à época, relativa às entidades fechadas de previdência complementar no âmbito da administração pública federal (Dec. 606/92), exige que a entidade destine parte do superávit à formação de reserva de contingência (até o limite de 25% das reservas técnicas) e o restante a fundo de oscilação de riscos, e considerando que o art. 63 do Decreto 4.942/2003 dispõe que constitui infração deixar de constituir reservas técnicas, fundos e provisões, de acordo com os critérios e normas fixados pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar, parece-nos que não há como entender que o fundo de oscilação de riscos seja indedutível.

Assim, se entendido que a Impugnante se sujeita à CSLL incidente sobre os resultados do exercício (superávit) ajustado, entre os ajustes previstos em lei encontra-se a exclusão das provisões técnicas obrigatórias pela legislação especial (reservas matemáticas, reserva de contingência e fundo de

oscilação de riscos) que obrigatoriamente, absorverão todo o superávit." (Processo nº 10768.015690/2002-53 – Acórdão nº 101-94.473)

REVERSÃO DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS ADICIONADA A MAIOR

- conforme determina as normas gerais de procedimentos contábeis constantes na da Resolução CGPC nº 05/2002, ANEXO E, as EFPC deverão reavaliar, periodicamente, os investimentos imobiliários, em conformidade com os critérios ali estabelecidos;

- como o produto da reavaliação dos investimentos, seja ele positivo ou negativo, é contabilizado no resultado do programa de investimento, a referida receita ou despesa deverá ser ajustada a base de cálculo da CSLL;

- ocorre que no ano-calendário de 1998 foi apurada uma reavaliação negativa dos investimentos imobiliários e, conseqüentemente contabilizada a despesa no resultado do programa de investimento, no valor de R\$3.716.233,00, doc. 07:

- entretanto, o valor considerado pelas autoridades fiscais para fins de apuração da suposta base de cálculo foi de R\$6.434.344,00 divergente do apresentado nos registros contábeis;

- evidencia-se, dessa forma, o equívoco cometido pela fiscalização quando da apuração da base de cálculo da CSLL, vez que a parcela referente a reavaliação negativa dos investimentos imobiliários foi adicionada a maior no montante de R\$2.718.111,00;

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/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 os valores contabilizados até dezembro de 2001 estavam *sub judice*, não sendo, portanto, despesas incorridas e sim meras provisões contábeis, haja vista a incerteza quanto a sua realização, deverão ser ajustados à base de 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 apurada pela D. Fiscalização no ano-calendário de 1999, 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 *subjudice*, 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-calendário de 2001 (conta contábil nº 6129.01).

- entretanto, constata-se, ainda 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.

- constata-se, mais uma vez, 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 se incorrem nos erros como anteriormente demonstrado, 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 aos períodos objeto da autuação ora combatida, e apresentadas pela Impugnante quando da fiscalização, conforme consta o Termo de Verificação Fiscal;

- tal postura dotada pela Fiscalização demonstra a parcialidade na apuração do suposto débito fiscal, a fim de, no afã arrecadatório, atribuir base de cálculo superior àquela que poderia ser adotada usualmente, caso tivesse sido considerada a compensação de base de cálculo negativa;

- com efeito, o lançamento da CSLL de ofício impõe a autoridade a consideração de base negativa eventualmente existente, a que o contribuinte faz jus por determinação legal;

- nota-se que a Impugnante apurou anteriormente ao período objeto de fiscalização, base de cálculo negativa da CSLL passível de compensação, conforme é possível constatar da planilha anexa referente ao ano calendário de 1996 (doc. 10);

- dessa forma, impõe - se a apuração de eventual base de cálculo da CSLL computando-se o valor de base negativa da CSLL referente aos períodos anteriores a 1997;

- nesta hipótese requer seja o presente feito convertido em diligência; afim de apurar-se ainda que com base nos critérios da fiscalização, o montante correspondente desde 1992 até 1996, compensando-se, por derradeiro, com eventual base de cálculo positiva apurada no período posterior;

COMPENSAÇÃO DAS BASES NEGATIVAS –DIREITO ADQUIRIDO

- dispõe o artigo 44, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991", que a base de cálculo negativa da CSLL apurada em um período-base, a partir de 10 de janeiro de 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 de períodos anteriores quando da apuração da CSLL entendida como devida;

- a União introduziu, através da Medida Provisória nº 812, publicada em 31 de dezembro de 1994, posteriormente 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:

Art. 44. Aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) e ao imposto incidente na fonte sobre o lucro líquido (Lei n.º 7.713, de 1988, art. 35) as mesmas normas de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Parágrafo único. Tratando-se da base de cálculo da contribuição social (Lei nº 7.689, de 1988) e quando ela resultar negativa em um mês, esse valor, corrigido monetariamente, poderá ser deduzido da base de cálculo de mês subsequente, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real."

- 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 artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, essa limitação à dedução foi estendida em definitivo às determinações da CSLL nos períodos-base iniciados a partir de 10 de janeiro de 1996.

- o primeiro ponto a ser analisado diz respeito ao fato de que sobre as bases negativas de cálculo geradas até 31 de dezembro de 1994 não se aplica à limitação estabelecida pela Lei nº 8.981/95.

- isto porque, referida limitação foi introduzida, em 31 de dezembro de 1994, por meio da Medida Provisória nº 812 (posteriormente convertida na Lei nº 8.981/95), ainda não produzia efeitos em 31 de dezembro de 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 verifica das, sem observar qualquer limitação quantitativa;

- os fatos econômicos que geraram as bases negativas acumuladas até 31 de dezembro de 1994 já estavam esgotados quando a Medida Provisória nº 812/94, começou a produzir seus efeitos, ou seja, quando adquiriu eficácia em janeiro/95. Por esta razão, qualquer limitação ao aproveitamento dessas bases negativas, estaria infringindo o princípio da irretroatividade das leis.

- como salienta Roque Antonio Carrazza, "a regra geral é no sentido de que as leis tributárias, como de resto, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos. Tal garantia confere estabilidade e segurança às relações jurídicas entre o Fisco e o contribuinte (...) a lei tributária, pois, deve ser irretroativa. Em se tratando de lei que cria ou aumenta tributo, esta regra é absoluta, isto é, não admite exceções (...)" (in "Curso de Direito Tributário", Editora Malheiros, p. 191 - g.n.);

- 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 de janeiro de 1995, por expressa disposição do artigo 116 da Medida Provisória nº 812/94;

- assim, qualquer interpretação diversa ao citado dispositivo legal, acabaria por ferir também, o artigo 50, inciso XXXVI, da Constituição Federal;

- que protege o direito adquirido, como depreende-se da leitura do acórdão a seguir transcrito:

"Tributário. Mandado de Segurança. Liminar Negada. Agravo Regimental. Compensação de Prejuízos. Lei nº 8981/95. Limitação de 30%. Infringência ao Princípio da Irretroatividade. Plausibilidade do Direito e do Perigo da Demora Presentes. Agravo Regimental Provido. 1 -As regras estabelecidas pela lei nº 8981/95 (resultante de conversão em lei da MP nº 812, de 31/12/94, publicada às 19:45 h.) somente poderiam ter vigência a partir do ano de 1996, sendo inviável sua aplicação já no exercício de 1995 por afrontar ao princípio da irretroatividade. 2 -Presentes a relevância da pretensão e o perigo da demora, mister se faz conceder a liminar. 3 -Agravo regimental provido." (g.n.)

- cite-se ainda, o entendimento que vem sendo adotado por este C. Conselho de Contribuintes acerca da matéria, in *verbis*:

"COMPENSAÇÃO DE LUCROS APURADOS NOS EXERCÍCIOS DE 1995 E 1996 COM PREJUÍZOS SUPOSTADOS EM PERÍODOS ANTERIORES. LIMITAÇÃO - O direito adquirido à compensação integral nasce para o contribuinte no instante em que for apurado o prejuízo no levantamento do balanço. A partir desse instante a aplicação de qualquer norma limitativa da sua compensação com lucros futuros, torna-se impossível, por força da proteção constitucional ao direito adquirido. Prejuízo acumulado apurado quando a lei garantia a sua compensação integral. Recurso Provido." (Acórdão nº 101-92.605, processo nº 11080.006894/97-11, sessão de 17/03/99; g.n.);

- no mesmo sentido, Acórdão nº 101-92.694, proferido nos autos do processo administrativo fiscal nº 10980.005787/98-96, em sessão de 09 de junho de 1999;

- 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 artigo 58 da lei n.º 8.981/1995.

A LIMITAÇÃO DA LEI nº 8.981/95 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;

- pretende a limitação à dedução da base tributável imposta pela legislação garantir que, necessariamente, 70% da renda auferida pelo contribuinte seja tributada, independente do saldo acumulado de base de cálculo negativa.

- 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.

- mas não se pode vislumbrar a possibilidade de se fazer valer regra meramente formal desprovida de conceitos valorativos, em detrimento da aplicação do melhor Direito.

- conclui-se, portanto, que as bases negativas apuradas em períodos anteriores ao lançado no Auto de Infração ora impugnado 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);

<p>EXCLUSÃO A MENOR DA RECEITA DECORRENTE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA CARTEIRA DE AÇÕES.</p>

- conforme determina o art. 20 da Resolução CGPC nº 04, de 30 de janeiro de 2002, transcrito abaixo, 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 nºs 6.1.1.2.01.01.02 , 6.1.1.2.04.03.01, doc 11), as variações ocorridas no período:

Art. 20. Os títulos e valores mobiliários classificados na categoria títulos para negociação, de que trata o inciso I do artigo 10, devem ser ajustados pelo valor de mercado, no mínimo por ocasião dos balancetes mensais, balanços e demonstrativos analíticos de investimentos e de enquadramento das aplicações - DAIEA.

- segundo dispõe o art. 35 da Lei nº 10.637/02, tais ajustes não deverão impactar a tributação da Pessoa Jurídica até que haja a alienação dos respectivos ativos financeiros. Vejamos:

"A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados -SUSEP e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valorização a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da contribuição para o PIS/PASEP, quando da alienação dos respectivos ativos."(g.n.).

- criar um tributo significa estabelecer todos os seus elementos, quais sejam: (I) descrição do fato tributável; (li) definição da base de cálculo e alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (lii) sujeito passivo da obrigação e; (Iv) *sujeito ativo desta relação*. Nota-se assim, que compete à lei estabelecer o procedimento da sua atualização, determinando o *quantum* devido pelo contribuinte em situações de retardamento no cumprimento da obrigação tributária;

- assim, admitir-se a aplicação da Taxa SELIC, sem que tenha sido criada pela lei competente, implica em afrontar o princípio constitucional da estrita legalidade, ou seja, aumenta-se o tributo, sem previsão legal para tanto;

- Nem se alegue que a Lei n.º 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.

- Ainda, o artigo 161, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional dispõe que *se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de 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 quantia de 1% ao mês. Nota-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.

- Ademais, recentemente o ínclito **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA** considerou inconstitucional a aplicação da SELIC em matéria tributária, consoante se pode inferir da ementa abaixo transcrita, "*in verbis*":

"RECURSO ESPECIAL. FAZENDA NACIONAL. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO SOBRE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TAXA SELIC. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE NÃO CONHECIDO. ILEGALIDADE. POSSIBILIDADE DE DECLARAÇÃO.

A Taxa SELIC para fins tributários é, a um tempo, inconstitucional e ilegal. Como não há pronunciamento de mérito da Corte Especial deste egrégio Tribunal que, em decisão relativamente recente, não conheceu da arguição de inconstitucionalidade correspectiva (cf. incidente de inconstitucionalidade nestes autos), permanecendo a mácula também na esfera infraconstitucional, nada está a empecer seja essa indigitada Taxa proscriita do sistema e substituída pelos índices oficiais de correção monetária.

A utilização da Taxa SELIC como remuneração de títulos é perfeitamente legal, pois toca ao BACEN e ao Tesouro Nacional ditar as regras sobre os títulos públicos e sua remuneração. Nesse ponto, nada há de ilegal ou inconstitucional. A balda exsurge quando se transplantou a Taxa SELIC, sem lei, para o terreno tributário.

Determinando a lei, sem mais esta ou aquela, a aplicação da Taxa SELIC em tributos, sem precisa determinação de sua exteriorização quântica, escusado obtemperar que mortalmente feridos de frente se quedam os princípios tributários da

legalidade, da anterioridade e da segurança jurídica. Fixada a Taxa SELIC por ato unilateral da Administração, além desses princípios, fica também vergastado o princípio da indelegabilidade de competência tributária

Afastada a aplicação da Taxa SELIC, deve incidir, em substituição, a correção monetária pelos coeficientes oficiais, pois esta representa apenas a atualização do valor real do débito, corroído pela inflação. A esse respeito, é orientação pacífica no âmbito desta Corte que a partir da vigência da Lei n. 8.383/91, a correção monetária na repetição de indébito deve ser feita pela UFIR.

Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por maioria, conhecer do recurso e lhe dar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencidas as Sras. Ministras Laurita Vaz e Eliana Calmon. Os Srs. Ministros Paulo Medina e Francisco Peçanha Martins votaram com o Sr. Ministro Relator.

BRASILIA (DF), 24 DE SETEMBRO DE 2002 (DATA DO JULGAMENTO). MINISTRO FRANCIULLI NETO, Relator. (RECURSO ESPECIAL N.º 215.881-PR (1999/0045345-0)).

- portanto, considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC e a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como sua ilegalidade, conforme a ementa acima transcrita da D. Procuradoria da Fazenda, não há que se admitir a utilização da mesma, no presente caso, com a natureza de juros de mora, sendo necessária a exclusão da referida taxa SELIC do crédito tributário ora discutido.

A 2ª Turma da DRJ em Salvador/BA analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 15-11.443, de 29/09/2006 (fls. 344/400), considerou procedente o lançamento com a seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/12/1997, 31/12/1998, 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito Tributário relativo às contribuições destinadas a financiar a Seguridade Social extingue-se com o decurso do prazo de 10 (dez) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador.

AÇÕES JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA ESFERA ADMINISTRATIVA NA PARTE QUE NÃO HÁ IDENTIDADE DE OBJETO.

As matérias em que não há identidade de objeto, não submetidas, portanto, ao Poder Judiciário, devem ser apreciadas na esfera

administrativa, não ocorrendo, na espécie, desrespeito ao princípio da unicidade jurisdicional adotado pelo sistema jurídico-brasileiro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999, 2000, 2001

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

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Entidades Fechadas de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração, deduzindo-se do saldo disponível as reservas matemáticas e de contingências, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

BASE NEGATIVADA CSLL. LIMITE DE 30% PARA COMPENSAÇÃO.

Nos balanços encerrados a partir de 1º de janeiro de 1995, o lucro somente poderá ser reduzido pela utilização de, no máximo, 30% da base negativa de períodos anteriores.

Destaco, por oportuno, que a Autoridade Julgadora em primeira instância conheceu apenas parcialmente da impugnação apresentada, sendo certo que não foram apreciados os argumentos acerca de ser, ou não, a interessada contribuinte da CSLL. Entendeu a Turma Julgadora pela existência de concomitância entre a ação judicial e a administrativa, conforme se depreende do excerto do voto condutor do acórdão, a seguir transcrito:

A rigor, a questão se as entidades privadas fechadas são contribuintes ou não da CSLL, no caso especificamente da contribuinte, já foi decidida em primeira instância pelo Poder Judiciário, e encontra-se a ação no Tribunal Federal da 1ª Região em fase de Apelação em Mandado de Segurança. Portanto, vedada a apreciação em tese pela instância administrativa se devida ou não pela contribuinte a CSLL.

Ciente da decisão de primeira instância em 10/01/2007, conforme Aviso de Recebimento à fl. 403, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 07/02/2007 conforme carimbo de recepção à folha 404.

No recurso interposto (fls. 405/446), a interessada repete, mais ou menos com as mesmas palavras, os argumentos trazidos na fase impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Veiga Rocha, Relator

O recurso é tempestivo e cumpre verificar, inicialmente, sua admissibilidade, particularmente no que tange à existência, ou não, de concomitância entre a matéria aqui discutida e aquela submetida à apreciação do Poder Judiciário nos autos do Mandado de Segurança Coletivo nº 2002.33.00.001.008-0, impetrado pela ABRAPP.

Questão idêntica foi discutida nos autos do processo nº 10580.006024/2005-65, tratando-se, inclusive, do mesmo Mandado de Segurança Coletivo. A extinta Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu o acórdão nº 101-96.674, de 17/04/2008, no qual, por maioria de votos, decidiu-se pela inoccorrência de concomitância na situação em comento e pela devolução dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento, para que fossem apreciados todos os argumentos de defesa da interessada naquele processo. A seguir, excerto do voto condutor do acórdão, da lavra do eminente Conselheiro João Carlos de Lima Júnior:

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 nº2002.33.00.001.008-0.

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.

[...]

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

Ao final, a decisão restou assim ementada:

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.

A Fazenda Nacional recorreu daquela decisão à Câmara Superior de Recursos Fiscais, do que resultou o acórdão nº 9101-001.216, de 18/10/2011. Aquele Colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso da Fazenda Nacional, confirmando o entendimento da instância *a quo* sobre a inocorrência, no caso concreto, de concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo e a discussão administrativa.

Assim fundamentou seu voto o ilustre relator do acórdão, Conselheiro Antônio Carlos Guidoni Filho:

No mérito, cinge-se a controvérsia em saber se a impetração de mandado de segurança coletivo por associação de classe da qual pertença o contribuinte implica renúncia deste (contribuinte) à instância administrativa por alegada configuração de concomitância entre os processos administrativo e judicial decorrente da identidade dos respectivos objetos. Em outros termos, discute-se no caso a aplicação (ou não) do art. 38 da Lei n. 6.830/80 e do art. 1º, §2º do Decreto-lei n. 1.737/79 às hipóteses de mandado de segurança coletivo impetrado por associação de classe cuja sentença judicial possa eventualmente beneficiar o contribuinte que discute a (mesma) exigência fiscal em seara administrativa.

[...]

Conforme se depreende do trecho acima transcrito, o recurso da Fazenda Nacional está embasado em duas premissas fundamentais, quais sejam: (i) a propositura de demanda judicial por entidade de classe equipara-se à propositura de demanda pelo próprio contribuinte, nas hipóteses em que este pertencer aos quadros associativos daquela; (ii) a coexistência potencial de duas decisões na hipótese violaria o princípio da unicidade de jurisdição, já que não caberia mais à Administração manifestar-se sobre tema levado à apreciação (pelo Contribuinte) ao Poder Judiciário.

Entendo que a insurgência da Fazenda Nacional não procede.

Primeiramente, não é correta a reiterada afirmação da Fazenda Nacional de que a impetração de mandado de segurança coletivo por associação de classe corresponde propositura da ação pelo contribuinte associado.

Embora a ação coletiva possa potencialmente beneficiar o contribuinte a depender do resultado da ação, é absolutamente certo na lei (v.g., LACP, Lei do Mandado de Segurança e CDC, especialmente), na doutrina e na jurisprudência que as demandas coletiva e individual não se confundem.

Basta dizer 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. A ação coletiva não induz litispendência entre ela e demandas individuais dos respectivos associados (tal como seria de rigor se se estivesse tratando de ações de mesmas partes, objeto e pedido) e não produz coisa julgada em desfavor do contribuinte.

As assertivas acima não decorrem tão somente dos expressos textos de lei neste sentido (LACP, art. __), (LACP, arts __, CDC, art. __, Lei do Mandado de Segurança (Lei n. 12.016/__), mas principalmente da garantia constitucional do direito de ação, segundo o qual é defeso subtrair da pessoa o direito de defender seus interesses (em seara administrativa ou judicial) por força da existência de lide pretérita na qual não lhe tenha sido dado o direito de atuar direta e pessoalmente, "com os ônus, riscos e responsabilidades que somente assim se aceita sejam realmente contraídos". Veja-se, nesse sentido, lição de Lúcia Valle Figueiredo, *verbis*:

"Se o impetrante for sindicato, como lhe incumbe a tutela dos direitos de seus associados e da categoria (art. 513 da CLT) concluímos que a sentença atinge toda categoria.

Todavia, se estivermos diante de associações, a questão colocar-se-á de forma diversa. Às associações cabe tutelar os interesses e direitos de seus associados. Até porque há, ou pode haver, diversas associações de classe (vejam-se por exemplo, o Instituto dos Advogados e a Associação dos Advogados). Se assim é, não nos parece pudessem cogitar de a sentença transcender a esfera dos associados. Seria mesmo intromissão indevida.

Problema crucial é o da coisa julgada. Entendemos deva-se procurar a solução secundum eventum litis. É dizer: se favorável fará coisa julgada. Entretanto, se desfavorável poderá ser interposto novo mandado de segurança individual"

No mesmo sentido, explica Ferraz: "Sendo o writ ajuizado por sindicato, não só os seus associados mas toda a categoria

*econômica ou operária por ele tutelada são atingidos pelos efeitos da coisa julgada. Assim é por força da extensão da representação sindical, expressamente assentada, p. ex., no art. 513 da CLT (esse, é também, o pensamento de Lúcia Valle Figueiredo, Perfil do Mandado de Segurança Coletivo, Ed RT: p.36). Por isso, a decisão concessiva da segurança, aqui terá cunho declaratório amplo, normativo mesmo, e beneficiará toda a gama de componentes do universo que o sindicato, por força legal, tutela, e não apenas seus efetivos associados. ... **desfavorável a sentença ao impetrante, independentemente da extensão de sua representatividade poderá ser formulado novo mandado de segurança individual (plúrimo ou não): efetivamente, é inadmissível que a ampla garantia constitucional do direito de ação (CF; art. 50, XXXV e LXIX) possa ser extraída de alguém por força de uma lide na qual não lhe foi dado atuar direta e pessoalmente, com os ônus, riscos e responsabilidades que somente assim se aceita sejam realmente contraídos**" (negritos nossos)*

(FIGUEREIDO, Lúcia Valle. Perfil do mandado de segurança coletivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989).

Não é outro o entendimento jurisprudencial sobre o tema. Veja-se, a título ilustrativo, ementas de v. acórdãos proferidos pelo E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, *verbis*:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUCUMBÊNCIA MÍNIMA. INEXISTÊNCIA DE DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. MANDADOS DE SEGURANÇA COLETIVO E INDIVIDUAL. LITISPENDÊNCIA INEXISTENTE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LC Nº 118/05.

(...)

5. "A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe e de writ individual não induz litispendência, tendo em vista que aquele não retira o direito de agir de seus associados" (AgRg no REsp 675.992/AC, Rel. Min. Laurita Voz, DJU de 07.04.08).

(...)

(REsp 1091597 / DF (2008/0212550-9), STJ, 2ª Turma, Relator Ministro CASTRO MEIRA, j. 18/11/2008, DJe 15/12/2008, RDDT vol. 162 p. 183).

No mesmo sentido:

"AGRAVO REGIMENTAL. MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL. ART 18 DA LEI N. 1.533/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INEXISTÊNCIA DE LITISPENDÊNCIA. DIREITO

LÍQUIDO E CERTO. APLICAÇÃO DAS SÚMULAS N. 280 E 283 DO STF.

(...)

2. A impetração de mandado de segurança coletivo por entidade de classe não impede o exercício do direito subjetivo de postular, mediante a proposição de ação mandamental individual, o resguardo de direito líquido e certo, não incidindo, nessa hipótese, os efeitos da litispendência. Precedentes.

(...)

(AgRg no Ag 549988/RJ (2003/0170689-6), STJ, 2ª Turma, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, j. 20/04/2004, DJ 21/06/2004 p. 201).

Em respeito ao direito constitucional de ação e de petição, é até intuitiva a assertiva de que a renúncia à instância administrativa de que trata o art. 38 da Lei n. 6.830/80 pressupõe ato de vontade do próprio contribuinte. Não há como admitir renúncia a direito por ato praticado exclusivamente por terceiro (no caso, a associação), ainda que tal ato possa circunstancialmente influenciar na esfera jurídica de interesses da pessoa (no caso, o associado). O titular do direito (no caso, de instauração de lide administrativa) apenas pode renunciar a este por ato próprio, tal como se daria, por exemplo, se tivesse tido aceite eventual pedido de litisconsórcio com a associação na ação coletiva ou se tivesse proposto ação individual de objeto análogo ao processo administrativo em referência.

É imprópria a alegação da Fazenda Nacional de que o não acolhimento da concomitância afrontaria ao princípio da unicidade de jurisdição.

Como é de conhecimento geral, o princípio da unicidade de jurisdição prescreve que caberá ao Poder Judiciário estabelecer, em última análise e instância, a interpretação e aplicação da legislação ao caso concreto. Assim, submetido o caso à apreciação do Poder Judiciário, não há sentido na manutenção (concomitante) da discussão do (mesmo) tema em seara administrativa, já que é do Poder Judiciário a atribuição de exercer a jurisdição. Evita-se o risco de contradição (prática) entre decisões proferidas em processos instaurados pelo contribuinte nas diferentes instâncias (administrativa e judicial). Eis a razão da renúncia à instância administrativa e a preponderância da instância judicial.

No caso, a par da inexistência de demanda judicial proposta pelo contribuinte, o que por si só seria suficiente para afastar a alegação de concomitância, diga-se que não há risco de contradição (prática) entre as decisões proferidas neste processo administrativo e naquele processo judicial.

O sistema jurídico brasileiro prevê expressamente a co-existência e convivência pacífica entre duas decisões (uma de natureza coletiva e outra individual). Como se disse, o jurisdicionado pode insurgir-se pessoalmente contra o ato lesivo independentemente (e nada obstante) a existência de demanda (contra este mesmo ato) já movimentada por ente coletivo. Não há desrespeito ao princípio da unicidade de jurisdição pois o comando proferido em demanda de natureza coletivo não é "único e definitivo" ao contribuinte por definição legal, já que o sistema jurídico admite que o contribuinte pessoalmente busque (e obtenha) um comando novo e distinto daquele proferido na demanda coletiva. Nesses casos, via de regra, apenas a decisão proferida em seara individual é eficaz para o contribuinte (seja ela

favorável ou contrária aos seus interesses), independentemente do resultado da demanda coletiva.

Esta Corte Administrativa já possui inúmeros precedentes no sentido de que a impetração de mandado de segurança coletivo por associação de classe não configura renúncia à instância administrativa pelo contribuinte associado. Veja-se, nesse sentido, precedente da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

A impetração de mandado de segurança coletivo, por substituto processual, não se configura hipótese em que se deva declarar a renúncia à esfera administrativa. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso." (Acórdão n. 9202-00.278, de 22.9.2009, da 2ª Turma da CSRF).

No mesmo sentido:

PRELIMINAR - CONCOMITÂNCIA

Não há que se falar em concomitância entre a discussão judicial travada em Mandado de Segurança Coletivo impetrado por associação de classe, e a discussão travada em sede de processo administrativo fiscal, no qual se discute lançamento efetuado em face de unia de suas associadas. (Acórdão n. 106-17.185, de 16.12.2008, da 6ª Camara do 1º Conselho de Contribuintes).

No mesmo sentido:

CSLL — MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO COISA JULGADA — A decisão meritória de improcedência do pedido, ao final do processo, em mandado de segurança coletivo impetrado por entidade de classe, não faz coisa julgada contra seus associados, salvo em caso de procedência. (Acórdão n. 101-96.687, de 17.4.2008, da 1ª Camara do P Conselho de Contribuintes).

No mesmo sentido:

PAF — NORMAS PROCESSUAIS — PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL — MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO — CONCOMITÂNCIA - INEXISTÊNCIA — Pelas regras emergentes da Constituição Federal e da legislação processual em vigor, a propositura, por entidade que defende interesses coletivos de determinada coletividade, de mandado de segurança coletivo, não impede que seus associados, individualmente, postulem em Juízo ou fora dele seus direitos, mormente quando presente no lançamento de ofício questões que desbordam o direito litigado pela entidade em face do Poder Judiciário. (Acórdão n. 107-08.985, de 25.4.2007, da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

No mesmo sentido:

*RENÚNCIA AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL POR
CONCOMITÂNCIA COM MEDIDA JUDICIAL.
INOCORRÊNCIA.*

A existência de Medida Judicial Coletiva interposta por entidade sindical não tem o condão de caracterizar renúncia à esfera administrativa por concomitância, pois, ainda que haja alcance dos efeitos jurídicos da decisão para os representados da entidade sindical, não se materializa a identidade entre os sujeitos dos processos, ou seja, autor da medida judicial e recorrente no âmbito administrativo, diante da qual é possível aferir a manifestação de vontade (critério subjetivo) que exige a renúncia. (Acórdão n. 301-34.861, de 13.11.2008, da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes).

Por tais fundamentos, voto no sentido de conhecer do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento.

Eis, ao final, a ementa do mencionado acórdão nº 9101-001.216, de 18/10/2011:

PROCESSO TRIBUTÁRIO. CONCOMITÂNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. INOCORRÊNCIA. 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, já que aquele (mandado de segurança) não induz litispendência e não produz coisa julgada em desfavor do contribuinte nos termos da lei. É impróprio falar-se em afronta ao princípio da unicidade de jurisdição neste caso, pois o sistema jurídico admite a coexistência e convivência pacífica entre duas decisões (uma de natureza coletiva e outra individual), sendo que, via de regra, aplicar-se-á ao contribuinte aquela proferida no processo individual. A renúncia à instância administrativa de que trata o art. 38 da Lei n. 6.830/80 pressupõe ato de vontade do contribuinte expressado mediante litisconsórcio com a associação na ação coletiva ou propositura de ação individual de objeto análogo ao processo administrativo, o que não se verifica na hipótese.

Como se observa, está consolidada a jurisprudência, tanto na esfera judicial quanto no âmbito deste órgão administrativo, no sentido de que a propositura de mandado de segurança coletivo, impetrado por associação à qual a interessada é filiada não permite que se conclua pela concomitância com discussão administrativa travada individualmente em processo administrativo fiscal.

Desta forma, adoto os fundamentos acima transcritos para, neste processo, concluir de igual forma pela inoportunidade de concomitância entre a discussão judicial, travada em sede de mandado de segurança coletivo, e a discussão administrativa, travada nestes autos. Como consequência, impõe-se o reconhecimento de que a decisão de primeira instância cerceou o direito de defesa da interessada, ao não apreciar em sua integralidade os argumentos de impugnação.

Processo nº 10580.011384/2005-89
Acórdão n.º **1302-00.951**

S1-C3T2
Fl. 906

Em conclusão, voto por afastar a declaração de concomitância com o processo judicial, não reconhecer a renúncia à esfera administrativa e anular a decisão de primeira instância, determinando que nova decisão seja proferida, com a apreciação de todos os argumentos de defesa da interessada.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha

CÓPIA