



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

Processo nº 10580.011384/2005-89
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1402-002.386 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de fevereiro de 2017
Matéria CSLL
Recorrentes FAELBA - FUNDAÇÃO COELBA DE ASSISTÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda, e, por conseguinte, da contribuição social sobre o lucro líquido, por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada, se for o caso, do pagamento das estimativas, conforme previsto no parágrafo único do artigo 222 do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual prevalece a regra geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

Recurso Voluntário Provido.

Recurso de Ofício Prejudicado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade da autuação por vício material na apuração da exigência e considerar prejudicado o julgamento do recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira declarou-se impedido.

Processo nº 10580.011384/2005-89
Acórdão n.º **1402-002.386**

S1-C4T2
Fl. 1.254

(assinado digitalmente)
Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

FUNDAÇÃO COELBA DE ASSISTÊNCIA E SEGURIDADE SOCIAL recorre a este Conselho, com fulcro no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, objetivando a reforma do acórdão nº 15-33.826 da 2ª Turma da Delegacia de Julgamento em Salvador que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

O Presidente da 2ª Turma da DRJ em Salvador, por sua vez, recorre de ofício a este Conselho, com fulcro no art. 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c , art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, haja vista que na apreciação da impugnação exonerou-se montante de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 1.000.000,00.

Por bem retratar o litígio até a decisão de primeira instância, adoto excertos relatório da 2ª Turma da DRJ em Salvador:

Trata o processo em questão de Auto de Infração, referente aos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, às fls. 05 a 26, no valor de R\$ 25.256.816,89 (vinte e cinco milhões, duzentos e cinquenta e seis mil, oitocentos e dezesseis reais e oitenta e nove centavos), acrescido da multa de ofício e de juros de mora, proveniente de falta de recolhimento dessa contribuição, conforme Termo de Verificação Fiscal, em anexo. O enquadramento legal aponta os arts. 2º e §§ da Lei nº 7.689, de 1988; arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 13 e 19, § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 2º da Lei nº 9.316, de 1996; art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996; art. 6º da MP nº 1.858, de 1999, e suas reedições; arts. 6º e 7º da MP nº 1.991, de 2000, e reedições; IN SRF nº 81, de 1999, e arts. 38, 45, 50 e 51 da IN nº 390, de 2004.

A descrição dos fatos consta do TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL, às fls. 15 a 17, que transcrevo:

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 Ex^a. 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 do lançamento, a contribuinte apresentou impugnação, fls. 127 a 189, em 05/01/2006, com as seguintes razões de defesa:

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

DAS PRELIMINARES

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

– em 09/01/2002, a 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 estas não são contribuintes de mencionado tributo. Por ter sido impetrado pela entidade da qual a Impugnante é associada, mencionada ação não acarreta renúncia ao seu direito de se defender na esfera administrativa, conforme prevê o artigo 38 da Lei n. 6.830/80. Com efeito, o art. 117 da Lei nº 8.078, de 11/09/1990 (Código de Defesa do Consumidor), prescreve que, na defesa dos interesses difusos, coletivos ou individuais, aplicam-se os dispositivos do Título III da lei que instituiu o Código de Defesa do Consumidor (transcreve). Dentre os dispositivos do Título III do Código de Defesa do Consumidor, tem-se o artigo 104, cuja primeira parte prescreve que as ações coletivas previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 81 não induzem a litispendência para as ações individuais;

– desta forma, tratando-se de direitos individuais homogêneos tratados coletivamente, a sentença fará coisa julgada erga omnes apenas no caso de procedência do pedido (artigo 103, III, CDC). No caso de improcedência do pedido, os interessados que não intervieram no processo como litisconsortes, estarão aptos a pleitear os seus direitos a título individual (artigo 103, § 2º, CDC). Assim, resta saber se o Direito Tributário constitui hipótese de direito individual de origem homogênea. Se for este o caso, tem-se que a sentença (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. Isso posto, tem-se que as razões de direito discutidas nesta impugnação que sejam idênticas àquelas também discutidas no mandado de segurança coletivo ajuizado pela ABRAPP, deverão ser por esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento analisadas, pois não é aplicável ao presente caso o disposto no artigo 38 da Lei nº 6.830/80;

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

[...]

DA IMPOSSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO DE RENÚNCIA À ESFERA ADMINISTRATIVA

[...]

OBJETOS DISTINTOS TRATADOS NO MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO E NO PRESENTE PROCESSO

[...]

– nesse sentido, transcreve ensinamentos do Conselheiro Renato Scalco Isquierdo, em relato do acórdão nº 20304.408. Assim, não tendo a Impugnante renunciado expressamente à via administrativa, requer-se seja apreciado pelos Srs. Julgadores o mérito desta Impugnação. Contudo, ad argumentandum, caso não seja reconhecida a inaplicabilidade do referido artigo 38 da Lei nº 6.830/80, portanto, equivocadamente se entenda que existe concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo e o presente caso, há necessariamente que se anular de ofício o lançamento da multa, em cumprimento ao disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430, nos termos abaixo articulados, bem como analisadas as demais questões de mérito, relativas à definição da base de cálculo da exação objeto do processo, dado que esta é matéria que não é abordada em juízo, nos termos definidos no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 3/96, do qual transcreve trecho;

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

– primeiramente, ainda sem adentrar no mérito quanto à não incidência da CSLL, é importante demonstrar que, ainda que não se entenda dessa maneira – o que se admite somente a título argumentativo – operou-se a decadência do direito do fisco em constituir o crédito tributário e, conseqüentemente, de proceder ao lançamento dos valores da CSLL apurada nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, o que acarreta a nulidade de parte do crédito tributário constituído referente a estes exercícios. Isto porque, estando o tributo em tela sujeito ao lançamento por homologação, como ocorre no presente caso, o prazo decadencial para a constituição de eventual crédito pelo Fisco deve ser contado de acordo com o disposto

no artigo 150, §4º, do CTN (transcreve), ou seja, 5 (cinco) anos a partir da ocorrência do fato gerador, como pacificamente reconhecido pela jurisprudência do 1º Conselho de Contribuintes do MF. Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, o prazo para a constituição dos referidos créditos expirou-se em dezembro de 2002 e dezembro de 2003, respectivamente, pelo que não mais podem ser cobrados, já que o auto de infração impugnado foi lavrado somente em 01/12/2005, tendo a Impugnante tomado ciência, tão-somente, em 07/12/2005, quando o prazo para a constituição do crédito relativo aos períodos mencionados já tinha decaído;

– nem se alegue que o prazo para a constituição do crédito da CSLL é de 10 (dez) anos, em virtude do disposto na Lei nº 8.212, de 24/07/1991, pois, em face do art. 146, III, alínea “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar, no caso o CTN, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência. Corroborando tal entendimento, é maciça a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de recursos Fiscais (transcreve ementas). Assim, tendo em vista a decadência de se constituir o crédito tributário por meio do lançamento da CSLL relativa aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999, requer-se a anulação do auto de infração referente a esses períodos;

DO MÉRITO

OBTENÇÃO DE LUCRO - HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA NÃO REALIZADA PELA IMPUGNANTE

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

LUCRO E SUPERÁVIT CONCEITOS DISTINTOS

– com efeito, a Lei nº 6.435, de 15/07/1977 que regia as EFPP à época dos fatos em análise, determinava em seu §1º, inciso I, do art. 4º, que estas não podiam como ainda não podem, obrigatoriamente, ter finalidade lucrativa. A mencionada lei estabelecia também que as EFPP tinham como finalidade a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo as normas aprovadas pelo órgão normativo do MPAS, normas estas que posteriormente serão mais detalhadamente analisadas. A Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que revogou a Lei nº 6.435, de 1977, manteve em seu artigo 31, §1º, a determinação de que: “As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedades civis sem fins lucrativos. Isto posto, tem-se como premissa necessária que a Impugnante é uma associação sem fins lucrativos;

– nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 109/2001 (transcreve), as EFPP não possuem caráter mercantil e todo seu resultado deve, por dever legal, ser revertido para um fundo que terá por objetivo: (i) ou a diminuição das contribuições dos assistidos; (ii)

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

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

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

– ora, quer parecer à Impugnante que as “decisões de efeito interno” pelas quais as autoridades se dirigem a seus subordinados, como é o caso do mencionado ato declaratório normativo, devem ser por estes obedecidas, com o quê não há que se falar em tributação das pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos e EFPP. Ainda que se admitisse que a autuação fiscal ora impugnada constitui a expressão de mencionada mudança interpretativa, o que seria possível somente a título de argumentação, vez que os agentes fiscais estão subordinados à observância dos atos expedidos pela Coordenadoria do Sistema de Tributação, o auto de infração objeto da presente impugnação não poderia exigir quaisquer valores a título de multa ou juros de mora da Impugnante em razão do disposto no parágrafo único do já mencionado art. 100 do CTN, segundo o qual a observância das normas nele referidas “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”;

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

presente impugnação, também suficientes para que se declare o cancelamento integral da exigência autuada, demonstrado está que é incabível a cobrança dos juros de mora e da multa de ofício em face do ADN CST nº 17/90 e do parágrafo único do artigo 100 do CTN;

DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

– com relação ao Princípio da Igualdade (ou Isonomia), estabelece a Constituição Federal em seu art. 50 que “todos são iguais perante a lei sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...”. A autuação imputada à Impugnante visa 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, deveria ter sido apurado excluindo a parcela que representa o capital de terceiros, sob pena de se afrontar Princípio Constitucional da Isonomia. Da mesma forma, consubstancia flagrante violação ao referido Princípio o fato de o lançamento considerar a aplicação da alíquota de 18%, vigente em relação às instituições financeiras, sem, contudo, permitir a exclusão de capitais de terceiros quando da apuração de resultados da Impugnante, permissão esta aplicável às instituições financeiras e que impactaria significativamente em favor da Impugnante;

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

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

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

DA ALÍQUOTA DE 18% E A VIOLAÇÃO AO 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 – de 8%, aplicável às sociedades mercantis – para todo e qualquer contribuinte. E a Constituição Federal em nenhum momento determina que as instituições financeiras (e equiparadas) ou as EFPP devam ser mais oneradas do que as outras empresas, ou que sua atividade mereça ser desincentivada, a justificar o tratamento desigual erigido pela legislação de regência da Contribuição Social sobre o Lucro. Assim, ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando-as com alíquotas mais gravosas relativamente à CSLL, incorreu em flagrante ofensa ao Princípio da Isonomia, pelas razões acima expostas. Desta forma, não deve prosperar a autuação atribuída à Impugnante;

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

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

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

CRITÉRIO LEGAL NA APURAÇÃO DO RESULTADO

– a apuração do resultado contábil do período é consolidada na Demonstração do Resultado do Exercício ("DRE"), a qual tem por finalidade apresentar as operações realizadas pela entidade durante o exercício social de modo a destacar e apresentar o próprio resultado do período, que representa o acréscimo do seu patrimônio; Para tanto, a apuração do resultado deve ocorrer sob os critérios determinados pela Lei nº 6.404, de 15/12/1976, especificamente em seu artigo 187 (transcreve). Observe-se que o resultado apurado nesses moldes representa o retorno do investimento feito pela pessoa jurídica, materializado no "lucro", cujo montante poderá ser vertido, total ou parcialmente, ao patrimônio líquido, compondo o capital próprio da entidade. Conclui-se, portanto, que o eventual "lucro" apurado, ou seja, o resultado positivo do exercício calculado de acordo com a legislação comercial transcrita, corresponde ao acréscimo patrimonial da pessoa jurídica;

– entretanto, este não é o conceito aplicável às EFPP. O resultado que se apura nos livros contábeis da Impugnante, de acordo com as normas regulamentares específicas, não possui a mesma característica e conceito definidos pelas demais entidades. Isto porque o resultado superavitário não representa rendimento da Entidade, ou seja, “lucro” da Entidade, na medida em que a sua totalidade é revertida para a formação de fundos e reservas, os quais estão atrelados a compromissos futuros da entidade para com os participantes. 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 e não simplesmente tributar a CSLL tomando como base resultado que não se coaduna com o apurado pela legislação comercial;

– a legislação tributária dispõe que para fins de determinação do resultado do exercício, o balanço ou balancete será levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais, conforme art. 27 da Instrução Normativa SRF nº 390/04, transcrita. Como o resultado contábil da Impugnante, sobre o qual se pretende tributar a CSLL, não foi determinado de acordo com a legislação comercial (Lei nº 6.404/76) e sim com base na legislação específica (Resolução CGPC nº 05/02) e sendo, em alguns pontos, tais legislações incompatíveis, não há como considerar como base para apuração desta contribuição o resultado apurado no balancete da Impugnante (“Anexo C” da referida Resolução), seja porque as EPPC não apuram “lucro”, única hipótese de incidência da CSLL, seja porque, ainda que se admitisse a sua ocorrência, o que se alega meramente a título de argumentação, não há certeza na sua determinação, na medida em que valores ali constantes não refletem o real acréscimo patrimonial pertencente à Impugnante, devendo, desta forma, ser anulado o lançamento, objeto do auto de infração;

A ESPECIFICIDADE DA IMPUGNANTE

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

$$LUCRO = (rta + ala cae)$$

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

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

cae – custo administrativo do exercício

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

– ainda que não sejam admitidas as razões já aduzidas na presente impugnação e, portanto, esse julgador entenda por bem não analisar o seu mérito de direito, o que se admite tão-somente a título de argumentação, deverão ser analisadas as questões relacionadas aos critérios adotados pela fiscalização para a lavratura do auto de infração,

quanto à apuração da base de cálculo supostamente tributável. A D. Autoridade utilizou como fundamentação legal, para fins de apuração da base de cálculo da suposta CSLL devida, os esclarecimentos contidos na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001 (transcreve), conforme consta no Termo de Verificação Fiscal (doc. 05). Este procedimento vem demonstrar que inexistia previsão legal dispondo sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPP, razão pela qual a D. Autoridade Fiscal recorreu aos entendimentos firmados pela SRF em solução de consulta. Contudo, tais esclarecimentos não têm o condão de instituir e definir a base de cálculo a ser aplicada no caso específico das EFPP, como pretendem ao indicar os ajustes a serem feitos quando da apuração da CSLL;

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO “ZERADA” DA CSLL

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

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

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO “ZERADA” DA CSLL

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

– assim, adotando-se a forma de apuração da base de cálculo da CSLL para as empresas em geral ou mesmo adotando-se qualquer outro critério arbitrário para apuração da base deste tributo, o agente fiscalizador, além de agir sem respaldo legal, o valor por ele

indicado jamais poderá ser considerado como devido a título de CSLL, por estar eivado de incerteza, o que inviabiliza o lançamento tributário. De fato, essa foi a conclusão dos respeitáveis julgadores do Primeiro Conselho de Contribuintes: “Matéria de fato: apuração da base de cálculo. Não se mantém o lançamento cuja determinação resse de falta de certeza”. Desta forma, fica evidenciado que em julgamento recente das autoridades julgadoras em segunda instância sobre o assunto em questão – incidência da CSLL sobre o resultado das EFPP – restou reconhecida a total inexistência de parâmetros jurídicos para apuração de base de cálculo do referido tributo, ainda que se considere que as EFPP são contribuintes da CSLL;

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

– Da Adição Indevida Dos Valores Referentes à Formação de Fundos dos Programas Administrativos e de Investimento

– conforme já comentado anteriormente, o superávit apurado pelas EFPP é destinado para constituição de fundos e reservas técnicas, conforme determinação legal (§ 3º, art. 18 da Lei Complementar nº 109/01). 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. Note-se que a inobservância dos dispositivos normativos aplicáveis à contabilização dos recursos detidos por determinada EFPP, além de colocar em risco o futuro pagamento de benefícios de seus participantes, está sujeita a sanções administrativas. Importante observar, dentro do contexto das EFPP, que a constituição e manutenção de reservas/provisões técnicas, com os recursos excedentes apurados após as destinações efetuadas para as reservas matemáticas e de contingência é de observância obrigatória pelas EFPP e, portanto, pela Impugnante. Ora, se os recursos excedentes do superávit são destinados à constituição e manutenção de reservas e fundos integrantes das suas reservas/provisões técnicas, por determinação legal/normativa, então jamais poderia a despesa registrada na contabilização de tais valores ser objeto de questionamentos por parte do fisco federal, especificamente em relação à sua adição à base de cálculo da CSLL;

– 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 da CSLL. Em outras palavras, os SUPERÁVITS apurados pela Impugnante foram destinados na sua totalidade para a constituição de reservas e fundos que, pela sua natureza, estão inscritos nas reservas e provisões técnicas, as quais são integralmente dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL, conforme determina o art. 13 da Lei nº 9.249/95 (transcreve). Conclui-se, portanto, que ainda que se entenda que a Impugnante é contribuinte da CSLL, o que se admite apenas a título de argumentação, não há que se falar em apuração de base de cálculo da CSLL, tendo em vista que a totalidade do superávit apurado nos exercícios objeto do auto de infração, ou seja, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, foi revertida para a constituição de fundos, cuja natureza, conforme já demonstrado acima, é de provisão técnica e, assim sendo, são dedutíveis da referida base de cálculo. Com isso, o resultado apurado passível de incidência da CSLL corresponde a “zero”. Não se pode admitir que os agentes da administração pública, na ânsia de apurar bases de cálculos tributáveis, se utilizem de interpretações e critérios subjetivos, ignorando a regulamentação específica e aplicável aos contribuintes fiscalizados;

REVERSÃO DE REAVALIAÇÃO DE IMÓVEIS ADICIONADA A MAIOR

– conforme determinam as normas gerais de procedimentos contábeis constantes da Resolução CGPC nº 05/2002, ANEXO E, as EFPP deverão reavaliar, periodicamente, os investimentos imobiliários, em conformidade com os critérios ali estabelecidos. Como o produto da reavaliação dos investimentos é contabilizado no resultado

do programa de investimento, a referida receita ou despesa deverá ser ajustada à 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, evidenciando o equívoco cometido pela fiscalização uma vez que a parcela referente à 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 de 2001, sendo que, em 27/02/2002, desistiu da referida ação recolhendo os valores provisionados com a anistia de multa e juros concedida pela MP nº 2.222/01. Durante o período em que se discutiu a inconstitucionalidade da referida cobrança, as despesas com o imposto de renda foram contabilizadas no resultado do programa de investimentos e registradas nas contas contábeis que compõem o grupo 6.2 (Doc. 08), sendo transferidas para o programa previdencial mediante “transferência interprogramas”, passando a compor o resultado deste programa, o qual é utilizado pela fiscalização para fins de apuração da base de cálculo da CSLL. Dessa forma, referidas despesas foram adicionadas à base de cálculo da CSLL, conforme determina o art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 390/04, haja vista que tais valores impactaram a apuração do resultado do citado programa;

– ocorre que a atualização monetária destes valores provisionados a título de imposto de renda foi contabilizada no grupo de investimentos na constituição de fundo para contingência fiscal (conta contábil nº 6.4.3.00.00.00 – Doc. 08). Desta forma, o valor transferido do programa de investimentos para o programa previdencial não contempla a despesa com a atualização monetária;

– evidencia-se, portanto, a tributação em duplicidade desta despesa, e conseqüentemente, aumento indevido da base de cálculo referente aos anos-calendário de 1999, 2000 e 2001, cujos montantes representam, respectivamente, R\$33.152.976,00; R\$7.169.799,00 e R\$6.004.265,00;

NÃO EXCLUSÃO DA REVERSÃO DE PROVISÃO INDEDUTÍVEL

– conforme determina o § 1º, inciso II, do art. 39 da Instrução Normativa SRF nº 390/04, as receitas decorrentes de reversão de provisão indedutíveis não compõem a base de cálculo da CSLL. Ocorre que no ano-calendário de 2000 foi contabilizada a reversão para perda de aplicações em renda fixa (Doc. 09) no valor de R\$126.131,00, impactando o resultado contábil que serviu de base para apuração da CSLL. Desta forma, por se tratar de reversão de provisão indedutível, deveria tal valor ser excluído da base de cálculo da CSLL, o que não ocorreu;

PROPORCIONALIDADE DO FATURAMENTO – APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 12% DA CSLL

– tendo em vista a cobrança do adicional da CSLL de 4% para os fatos geradores ocorridos no período de maio de 1999 a janeiro de 2000, prevista no art. 6º da Medida Provisória nº 1.807/99 (transcreve), a Instrução Normativa SRF nº 81/99 e o Ato Declaratório Normativo – ADN COSIT nº 3/00, estabelecem os critérios a serem adotados na apuração da base de cálculo sujeita à alíquota de 8% e à alíquota de 12%, dispondo o citado

ADN que o contribuinte poderá optar pelo critério da proporcionalidade do faturamento, previsto no art. 3º da IN SRF nº 81/99, ou com base na segregação dos resultados acumulados nos períodos de vigência de cada uma das alíquotas. O critério da proporcionalidade de que trata o art. 3º da IN SRF nº 81/99 refere-se à relação percentual entre o total das receitas apuradas no período de maio a dezembro de 1999 (período em que se aplica a alíquota de 12%), sobre o total das receitas brutas computadas no resultado deste ano;

– ocorre que ao adotar o critério da proporcionalidade das receitas, as autoridades fiscais consideraram apenas as receitas apuradas no programa previdencial, desconsiderando as receitas dos demais programas, tais como o de investimentos, que deveriam compor o cálculo da proporcionalidade, haja vista que o resultado contábil, base para apuração da CSLL, compreende os resultados de todos os programas, mediante transferência interprogramas, e não apenas a receita auferida do programa previdencial;

DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL

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

– na hipótese de não serem acatados todos os argumentos e fundamentos demonstrados, no sentido de que não deve subsistir a presente autuação em face de a Impugnante não ser contribuinte da CSLL – o que se admite apenas por amor à argumentação – requer seja o presente feito convertido em diligência, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, a fim de se apurar ainda com base nos critérios adotados pela D. Fiscalização, o montante correspondente à base de cálculo negativa da CSLL 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 art. 44 da Lei nº 8.383, de 30/12/1991 (transcreve), que a base de cálculo negativa da CSLL apurada em um período-base, a partir de 01/01/1992, poderá ser deduzida das bases de cálculo positivas apuradas em períodos-base posteriores. A União introduziu, através da MP nº 812, publicada em 31/12/1994, convertida na Lei nº 8.981/95, modificações quanto ao cálculo e recolhimento dessa exação, limitando a 30% da base apurada o aproveitamento, por dedução, das bases negativas da CSLL. Como a limitação trazida pela Lei nº 8.981/95 se aplicava, exclusivamente, à determinação da CSLL relativa ao período-base de 1995, através dos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, essa limitação foi estendida em definitivo à CSLL nos períodos-base iniciados a partir de 10/01/1996;

– o primeiro ponto a ser analisado diz respeito ao fato de que sobre as bases negativas de cálculo geradas até 31/12/1994 não se aplica à limitação imposta pela Lei nº 8.981/95. Isto porque a referida limitação foi introduzida, em 31/12/1994, por meio da MP nº 812 (posteriormente convertida na Lei nº 8.981/95), ainda não produzia efeitos em 31/12/1994, quando da apuração efetiva da base de cálculo negativa, incorporando-se ao patrimônio jurídico da Impugnante o direito de utilizar a totalidade das bases negativas até então verificadas, sem observar qualquer limitação quantitativa. Ora, está claro que uma lei só pode obrigar a partir do momento em que passa a produzir efeitos, ou seja, a partir do

momento em que se torna eficaz. In casu, isto se deu em 10/01/1995, por expressa disposição do art. 116 da MP nº 812/94. Qualquer interpretação diversa acabaria por ferir o art. 50, inciso XXXVI, da Constituição Federal, que protege o direito adquirido, como se depreende da leitura de ementas de acórdãos (transcreve), tanto de órgão do Judiciário como do Conselho de Contribuintes. Isto posto, verifica-se que a Impugnante, supondo-se, ad argumentandum, que fosse ela contribuinte da CSLL, tem o direito de compensar integralmente as bases de cálculo negativas geradas até 1994, não se lhe aplicando a indigitada limitação de 30% prevista no art. 58 da Lei nº 8.981/1995;

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. Ocorre que tal limitação provoca não só a tributação do lucro auferido pelo contribuinte como também do seu próprio patrimônio, o que não se pode admitir. Conclui-se, portanto, que as bases negativas apuradas em períodos anteriores ao lançado no Auto de Infração devem ser consideradas para efeito de cálculo, embora, ratifique-se, a tributação seja indevida, sendo, ademais, integralmente compensadas com a base apurada, seja pela não eficácia da lei até 1994 (bases apuradas até 1994), seja pelo absurdo de acabar por incorrer na tributação do patrimônio do contribuinte (bases apuradas a partir de 1995);

EXCLUSÃO A MENOR DA RECEITA DECORRENTE DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA DA CARTEIRA DE AÇÕES.

– conforme determina o art. 20 da Resolução CGPC nº 04, de 30 de janeiro de 2002 (transcreve) a Impugnante ajusta o saldo dos ativos mobiliários ainda não liquidados, a valor de mercado, contabilizando, no resultado do exercício do Programa de Investimento, (contas contábeis nºs 6.1.1.2.01.01.02 , 6.1.1.2.04.03. 01, doc 11), as variações ocorridas no período;

– 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 (transcreve), sendo oportuno mencionar que as disposições transcritas se aplicam às entidades de previdência complementar de capital aberto, até porque as entidades de previdência complementar sem fins lucrativos, como a Impugnante, não são contribuintes da CSLL. Não obstante não ser este o entendimento da D. Fiscalização, uma vez considerando a Impugnante como contribuinte da CSLL – o que se admite apenas a título de argumentação –, o mesmo tratamento dado pelo art. 35 supracitado, deveria ter sido aplicado, pelo princípio da isonomia;

– de fato, as variações monetárias negativas e positivas dos títulos mobiliários, contabilizadas no resultado do programa de investimentos, foram ajustadas à base de cálculo da CSLL elaborada pela fiscalização, nos termos da referida lei. Ocorre que ao analisar a base de cálculo apurada pela fiscalização relativa ao ano-calendário de 2001, verifica-se que as variações monetárias positivas excluídas da referida base, no valor de R\$27.120.469,00, não correspondem ao montante efetivamente contabilizado no resultado do Programa de Investimento, cujo valor representa R\$29.753.418,00. Consequentemente, a base de cálculo da CSLL apurada pela fiscalização está a maior no montante de R\$2.632.949,00;

DA UTILIZAÇÃO DA TAXA SELIC COMO JUROS DE MORA

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

– ademais, deve-se ressaltar que a referida Taxa não foi criada por lei, o que ofende ao princípio constitucional da legalidade, segundo o qual, não existe a possibilidade de criar ou aumentar tributo sem lei específica, previsto no art. 150, inciso I, do texto constitucional. Nem se alegue que a Lei nº 9.430/96 é suficiente para caracterizar obediência ao disposto constitucionalmente, pois, não traz nenhuma definição do que venha a ser a Taxa SELIC, mas, apenas, disciplina qual deve ser o seu uso. O art. 161, §1º do CTN dispõe que “se a lei não dispuser de modo diverso, os juros 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 à quantia de 1% ao mês. Note-se que o artigo em questão não veda a simples atualização do tributo, desde que esta esteja prevista em lei. Assim, não existindo a previsão legal, deve-se aplicar aos juros de mora a taxa de 1% ao mês. Nesse sentido, transcreve ementa de julgado do STJ. Portanto, considerando-se a natureza remuneratória da taxa SELIC e a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como sua ilegalidade, não há que se admitir sua utilização, no presente caso, com a natureza de juros de mora, sendo necessária a exclusão da referida taxa do crédito tributário ora discutido;

DO PEDIDO

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

Juntamente com a impugnação, a Interessada trouxe aos autos os documentos de fls. 190/342.

Em seguida, esta Delegacia de Julgamento expediu o Acórdão DRJ/SDR nº 1511443, de 29/09/2006, às fls. 346/448, por intermédio do qual declarou a existência de concomitância, ainda que parcial, entre os assuntos tratados neste processo administrativo e aqueles discutidos judicialmente, admitindo a impugnação apresentada, na parte não submetida ao Poder Judiciário, rejeitou o pedido de diligência e as preliminares de decadência, inconstitucionalidade e nulidade e, no mérito, julgou procedente o crédito tributário relativo à CSLL.

Cientificada do referido acórdão em 10/01/2007 (AR de fl. 405) e inconformada com o decisório, a pessoa jurídica, em 07/02/2007, interpôs recurso voluntário ao Primeiro Conselho de Contribuintes (documento de fls. 406 a 448), juntando ainda os documentos de fls. 449 a 938.

Consoante acórdão nº 130200.951 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 945 a 987), datado de 07/08/2012, sem entrar no mérito da questão, decidiu afastar a declaração de concomitância com o processo judicial e determinou o retorno dos autos a esta Delegacia de Julgamento para apreciação integral da impugnação apresentada pela Contribuinte.

À fl. 989, a Procuradoria da Fazenda Nacional declarou ter tomado ciência do acórdão nº 130200.951 e que não haveria interposição de recurso à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Desse modo, o processo retornou a esta Delegacia de Julgamento, para que seja cumprida a decisão da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (fls. 945 a 987), ou seja, que se analise integralmente a impugnação (fls. 127 a 189) oferecida pela Interessada, resguardando assim o duplo grau de jurisdição.

No novo julgamento realizado pela 5ª Turma da DRJ em Salvador, o colegiado, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a impugnação, indeferindo o pedido de diligência, rejeitando as preliminares de nulidade e inconstitucionalidade, e acatar, em parte, a preliminar de decadência, exonerando o crédito tributário referente aos anos-calendário de 1997 e 1998.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 01/11/2013, uma sexta-feira (fl. 1.096), apresentando recurso voluntário em 03/12/2013 (fls. 1.097-1.183).

Em suas razões, reforça os argumentos de sua impugnação, acrescentando ainda:

- que a contagem do prazo decadencial deve ser realizada com base no art. 150, § 4º do CTN, independentemente da existência de pagamento antecipado;

- aduz que se considerados os períodos trimestrais de apuração do IRPJ, o crédito tributário referente ao ano-calendário de 1999 deveria ser extinto por decadência; além disso, haveria vício material no lançamento pela realização do lançamento em bases anuais sem que o contribuinte houvesse optado por essa forma de tributação, o que implicaria o cancelamento da exigência, pois o lançamento deveria ter sido feito respeitando-se a regra geral de apuração trimestral;

- ainda que a contagem do prazo fosse realizada com base no art. 173, I, do CTN, e considerando-se o fato gerador do IRPJ como sendo anual, o início da contagem do prazo seria o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato impositivo, conforme decidido pelo STJ em julgamento de recurso representativo de controvérsia (RESP 973.733/SC);

- que não auferir lucro, mas sim superávits, conceitos distintos, o que inviabilizaria a cobrança da CSLL, quer por decorrência da própria dicção do art. 195, I, da Constituição Federal, quer pelo teor da Lei nº 7.689/89 que prevê a incidência da contribuição também, e por óbvio, somente sobre o lucro das pessoas jurídicas;

- que o Ato Declaratório Normativo nº 17 da Coordenação do Sistema de Tributação além de claro, vincularia a atuação da Receita Federal, no sentido de que "a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos", interpretação corroborada com a posterior edição do art. 17 da IN SRF nº 588, de 2005, evidenciaria tal entendimento ("Art. 17. As entidades de previdência complementar sem fins lucrativos estão isentas do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.");

- que tais atos normativos deveriam ter redundado na exclusão de multa e juros aplicados no lançamento, a teor do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN;

- não haveria fundamentação legal para exigência de CSLL;

- haveria violação ao princípio da isonomia, pois teria sido aplicada alíquota de 18% prevista para as instituições financeiras, sem, contudo, permitir-se à Recorrente a “exclusão” de capitais de terceiros quando do cálculo de seu resultado, procedimento este legalmente aplicável às instituições financeiras; questiona ainda a aplicação da alíquota de 18% em descompasso com a exigível às demais pessoas jurídicas;

- que a DRE apurada em razão da Portaria MPAS nº 4.858/98 não possui o objetivo de demonstrar o resultado do período, mas sim o resultado dos planos de benefícios administrados pela Recorrente;

- que em razão da especificidade de sua atividade, na pior das hipóteses deveria haver a tributação sobre o “lucro” apurado na forma em que este é determinado pelos demais seguimentos de mercado, ou seja, apurado em função das receitas e despesas decorrentes exclusivamente da atividade;

- deveria haver a exclusão dos recursos de terceiros da base de cálculo da exação;

- a base de cálculo real deveria ser “zerada” em razão da necessidade de exclusão das reservas para ajuste do plano e o fundo de oscilação de riscos (previsão no Decreto 606/1992), e o seu enquadramento nas disposições do art. 404 do RIR/99 (“exclusão das provisões técnicas previstas para as companhias de seguros e capitalização”);

- a autoridade fiscal desconsiderou diversos ajustes obrigatórios na apuração da suposta base de cálculo, não levando em consideração também compensação de bases negativas de períodos anteriores, o que seria um direito adquirido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

1 PERÍODO DE APURAÇÃO E VÍCIO NO LANÇAMENTO

Segundo o Recorrente, o lançamento seria nulo por ter sido realizado em bases anuais sem que o contribuinte houvesse optado por essa forma de tributação, o que implicaria o cancelamento da exigência, pois o lançamento deveria ter sido feito respeitando-se a regra geral de apuração trimestral.

Compulsando os autos, verifico, de fato, que o lançamento foi realizado baseando-se no lucro real anual. Intimado a demonstrar a apuração das bases de cálculo da CSLL, o Recorrente apresentou as planilhas de fls. 77-80 com demonstração de resultado do exercício em bases anuais. Com base em tais informações o lançamento foi realizado com base no lucro real anual, tendo a decisão de primeira instância mantido a exigência justamente em razão da prestação das informações, por parte da Recorrente, em bases anuais.

Contudo, aduz o Recorrente que não foi realizada qualquer opção pela apuração anual, sendo aplicável a regra geral de tributação do lucro real, e, por conseguinte, da CSLL, na forma trimestral, o que implicaria a nulidade do lançamento, já que o lançamento foi formalizado com base na apuração anual da CSLL.

No caso concreto, além de o Recorrente entender não estar sujeito à incidência de CSLL, quando instado a demonstrar qual seria a base de cálculo da CSLL apresentou demonstrativos onde teria apurado, em tese, base de cálculo negativa de CSLL nos períodos objeto de lançamento.

Em princípio, corroborando a decisão de primeira instância, tendo sido apresentadas demonstrações de resultado de exercício em bases anuais em resposta à intimação para demonstração das bases de cálculo da CSLL, restaria suprida a necessidade de opção formal pela tributação com base no lucro real anual.

Contudo, conforme consta nas fls. 85-89 dos autos, foram apresentadas também pelo Recorrente demonstrações das bases de cálculo da CSLL não em bases anuais, mas sim mensais. A partir das exclusões e compensações ali indicadas, repita-se, em bases mensais, é que a autoridade fiscal autuante as somou para fins de quantificação anual das adições e exclusões que entendeu cabíveis na apuração da base de cálculo da CSLL.

Nesse cenário, não resta evidente a opção do contribuinte pela forma de apuração anual, devendo prevalecer, a meu juízo, a regra geral de apuração trimestral do lucro real, a teor do que dispõem os artigos 220 e 222 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999, transcritos a seguir:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias de 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Conforme se observa, embora a regra geral de apuração do IRPJ (e, conseqüentemente, da CSLL) seja apuração trimestral, pode o contribuinte optar pela tributação anual, desde que haja manifestação expressa da pessoa jurídica nesse sentido, o que, a meu ver, não consta nos autos.

Tal entendimento, neste mesmo colegiado, não é inédito, conforme se observa no acórdão 1402-001.415, cuja ementa transcreve-se parcialmente a seguir:

LUCRO REAL. REGRA GERAL. APURAÇÃO TRIMESTRAL. PRETENSÃO DE APURAÇÃO ANUAL SEM OBSERVÂNCIA DAS SITUAÇÕES PREVISTAS EM LEI. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 220, do Regulamento do Imposto de Renda, a regra geral é a exigência do imposto de renda por período de apuração trimestral. Para que o critério temporal passe de trimestral para anual é necessário expressa manifestação do sujeito passivo, acompanhada do pagamento das estimativas, conforme previstos nos artigos 222, parágrafo único do Regulamento do Imposto de Renda. Em não havendo manifestação de opção pelo lucro real anual, acompanhado do recolhimento de estimativas, prevalece a regra geral de apuração trimestral, sendo incabível, nestas situações, a exigência de imposto de renda de forma anual.

No mesmo sentido também há inúmeros outros precedentes desta Corte Administrativa, entre os quais destaco os seguintes:

IMUNIDADE. SUSPENSÃO. ERRO NO LANÇAMENTO FISCAL. BASE DE CÁLCULO. LUCRO REAL ANUAL. NULIDADE.

O artigo 3º da Lei nº 9.430/96 prescreve que a opção pelo contribuinte quanto à apuração pelo lucro real anual se dá com o pagamento do tributo correspondente ao mês de janeiro do ano calendário. No caso em análise o contribuinte declarou ser imune. Portanto, deveria o fisco apurar o IRPJ e a CSLL do ano de 1998 com base no lucro real trimestral. Não fazendo dessa forma incorre em nulidade o lançamento por erro na base de cálculo. Recurso conhecido e provido. (Acórdão 1201-001.166, por unanimidade de votos, sessão de 04 de março de 2015, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Quando o contribuinte não faz opção pela tributação com base no Lucro Presumido, nem pelo Lucro Real anual, nas formas prescritas na legislação fiscal, cumpre efetuar o lançamento de ofício com base no Lucro Real Trimestral, ou com base no Lucro Arbitrado, dependendo do caso. (Acórdão

Processo nº 10580.011384/2005-89
Acórdão n.º **1402-002.386**

S1-C4T2
Fl. 1.275

*1302-00.820, por unanimidade de votos, sessão de 31 de janeiro de 2012,
Relator Conselheiro Marcos Rodrigues Mello)*

Logo, entendo que a exigência - formalizada em desacordo com os artigos 220 e 222 do RIR/99 - não deve prevalecer, até mesmo por infringência ao art. 142 do CTN, devendo ser anulada por vício material.

Por conseguinte, resta prejudicada a análise do mérito de recurso, bem como do recurso de ofício.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por acolher a preliminar de nulidade da autuação por vício material na apuração da exigência e considerar prejudicado o julgamento do recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO - Relator