



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº	10680.018475/2003-55
Recurso nº	143.458 Voluntário
Matéria	CSLL
Acórdão nº	101-95.801
Sessão de	18 de outubro de 2006
Recorrente	FUNDAÇÃO FORLUMINAS DE SEGURIDADE SOCIAL FORLUZ
Recorrida	2ª TURMA DA DRJ EM BELO HORIZONTE - MG

NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO. SÚMULA Nº 1 DO 1º CC - Tendo o contribuinte optado pela discussão da matéria perante o Poder Judiciário, tem a autoridade administrativa o direito/dever de constituir o lançamento, para prevenir a decadência, ficando o crédito assim constituído sujeito ao que ali vier a ser decidido. A submissão da matéria à tutela autônoma e superior do Poder Judiciário, prévia ou posteriormente ao lançamento, inibe o pronunciamento da autoridade administrativa sobre a matéria submetida ao Poder Judiciário.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

Formação da Base de Cálculo - Exclusões da Base de Cálculo

O Superávit deriva do plano previdencial. A reserva matemática, a reserva de contingência e o fundo de oscilação de riscos, sendo obrigatórios nos termos da legislação especial, podem ser excluídos para apuração da base de cálculo da CSLL, nos termos do inciso I do art. 13 da Lei 9.249/75.

Recurso voluntário provido.

Handwritten signatures:
U/ GAB

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FUNDAÇÃO FORLUMINAS DE SEGURIDADE SOCIAL FORLUZ.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR
RELATOR

FORMALIZADO EM: 18 DEZ 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, CAIO MARCOS CÂNDIDO e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.

Relatório

Trata-se de exigência da CSLL, anos-calendário de 1996, 1997, 2000 e 2001, tendo em vista a contribuinte ter se considerado fora do campo de incidência da referida contribuição.

A base de cálculo utilizada na compensação foi o somatório dos saldos disponíveis dos planos previdencial, assistencial e administrativo, diminuídos das reservas matemáticas constituídas, limitando-se a compensação de base negativa de exercícios anteriores a 30% do resultado do exercício, tudo conforme fls. 24 a 26.

Irresignada, a contribuinte apresentou tempestiva impugnação, sendo os seus argumentos assim resumidos conforme relatório do aresto vergastado:

***DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO TENDO EM VISTA A
SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO SUPOSTO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO.***

19. A contribuinte informa que a questão relativa à incidência ou não da CSLL sobre o resultado positivo auferido pelas Entidades Fechadas de Previdência Privada - EFPP, vem sendo discutida pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada - ABRAPP, perante a Justiça Federal do Rio de Janeiro, conforme Mandado de Segurança Coletivo nº 2001.51.01024801-0.

20. Diz que o juiz singular indeferiu o pedido liminar, razão pela qual foi interposto Agravo de Instrumento perante o TRF da 2ª Região, ao qual foi dado efeito suspensivo ativo, impedindo, dessa forma, que a Fazenda Nacional praticasse qualquer ato destinado a constituir ou exigir débitos de tal tributo.

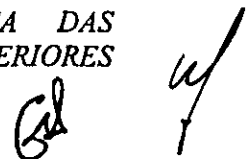
21. Salienta que a sentença denegatória da segurança foi proferida em 19/12/2002, sendo publicada em 26/12/2002. Entretanto, foi interposto o Recurso de Apelação, o qual foi recebido pela Juíza de 1ª instância, nos efeitos devolutivo e suspensivo, mantendo-se, pois, os efeitos da liminar até ulterior decisão do TRF da 2ª Região sobre a matéria (cópia da Apelação, às fls. 196/223).

22. A impugnante alega, então, que a exigibilidade do crédito tributário, relativo à CSLL, encontra-se suspensa (art. 151 do CTN), para as entidades associadas à ABRAPP (dentre as quais, ela). O que impede a Fazenda Pública de formalizar auto de infração e, por conseguinte, cobrá-lo.

23. Diz, por isso, o presente Auto de Infração deve ser anulado. E cita também, nesse sentido, jurisprudência do STJ.

24. Concluindo, reforça que o lançamento deve ser declarado nulo, sob pena de cometimento de ilícito penal.

***DA DECADÊNCIA DO DIREITO À COBRANÇA DAS
CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS ÀS COMPETÊNCIAS ANTERIORES
A OUTUBRO DE 1998.***



25. Assevera que as contribuições referentes aos anos-calendário de 1996 e 1997 não são passíveis de exigência diante da cristalina decadência do direito de o Fisco cobrá-las. Isto porque, à luz do art. 150, § 4º, do CTN, em se tratando de tributo cujo lançamento tenha natureza homologatória, ao Fisco é deferido o prazo de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para cobrar valores não pagos ou quitados, a menor.

26. Enfoca, no presente caso, o crédito tributário restou formalizado em 18/12/2003 e somente se poderia exigir tributo relativo às competências compreendidas no quinquênio que antecedeu à lavratura do Auto de Infração.

27. Defendendo sua tese, a contribuinte cita excertos de jurisprudência judicial e administrativa.

AS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO. CARACTERÍSTICAS GERAIS.

28. Nesta parte da defesa, a impugnante tece comentários acerca das EFPP.

29. Cita a Lei nº 6.435, de 1977, que as regulou até 2001. Posteriormente, a partir de 29/05/2001, a Lei Complementar nº 109, de 2001, passou a definir o regime jurídico delas.

30. Observa que tais entidades sempre atuaram supletivamente ao sistema oficial de previdência.

31. Alega que não auferem lucros, pois é uma entidade fechada de previdência sem fins lucrativos. Não há, pois, conformação do fato gerador da imposição tributária em comento.

32. Saliencia que, por força de lei, não pode auferir lucros, devendo ser constituída sob a forma de sociedade civil ou fundação, não havendo ocorrência do fato gerador da CSLL.

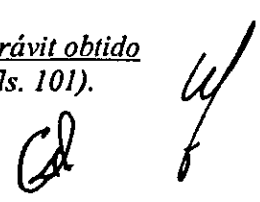
DA ILEGITIMIDADE DA BASE DE CÁLCULO UTILIZADA.

33. Substancialmente, alega que o Fisco equivocou-se na apuração da base de cálculo da CSLL.

34. Em primeiro lugar, citando a Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, assevera que, para apuração da base tributável, deve ser deduzido, do saldo disponível para constituições, a formação de reservas matemáticas e de contingências. Ou seja, os valores destinados à formação de reservas de contingência deixam de ser considerados puramente resultados líquidos e passam a representar dedução da base de cálculo, como provisões técnicas.

35. Diz, a periodicidade de apuração adotada no âmbito tributário é incompatível com uma atividade cujo horizonte de apuração do equilíbrio econômico-financeiro atuarial tende ao infinito.

36. Destaca que, no período autuado, destinou todo o superávit obtido para a formação de reservas técnicas (conforme indica às fls. 101).



37. *Salienta, apenas esse fato já constitui argumento suficiente para contestar qualquer formação de base tributável, à luz do que dispõe a referida Solução de Consulta.*

38. *A seguir, a impugnante indica (fls. 101), nos respectivos períodos autuados, os valores que a Fiscalização deixou de excluir da base tributável, a título de Reserva de Contingência, a saber: para 1996, R\$ 26.606.429,05; para 1997, R\$ 19.342.631,44; para 2000, R\$ 149.550.086,29; e para 2001, R\$ 217.131.190,57.*

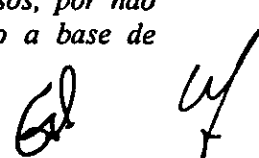
39. *Enfatizando, diz, dessa forma, vê-se que a base de cálculo utilizada pelo Fisco não estava de acordo com os termos da Solução de Consulta COSIT nº 07, de 2001.*

40. *Citando o item "29" da referida Solução de Consulta, argumenta que é lógico e tecnicamente correto concluir que o Saldo Disponível para Constituições a que se refere essa Solução de Consulta é aquele encontrado no Programa Previdencial, tendo em vista que este Programa é o único que apura superávit ou déficit, na sistemática contábil das EFPP. Neste contexto, admite-se que superávit não representa resultado atribuído às operações da entidade administradora, mas situação de momentâneo equilíbrio econômico-financeiro-atuarial dos seus planos de benefícios, não considerando o fato de o superávit ser ou não passível de equiparação ao lucro. Note-se que o próprio Ato Normativo o define, entre parênteses, como superávit. Caso abrangesse o Saldo Disponível para constituições de outros programas, provocaria imperfeições técnicas, a seguir descritas.*

41. *Quanto ao Saldo apresentado no Programa Administrativo, alega tratar-se de um programa-meio, basicamente gerador de custos, os quais são cobertos pelos demais programas através de transferências contábeis. O Programa Previdencial contribui com percentual das contribuições vertidas para o plano, calculadas atuarialmente, de modo a permitir a acumulação de sobras no período de capitalização que serão destinadas à cobertura de insuficiências de verbas para gastos administrativos, no período em que o plano estiver maduro, sem recursos de contribuições normais. Sendo relevante esse aspecto, cita o art. 69, "caput" e § 1º, da Lei Complementar nº 109, de 2001.*

42. *Mencionando a legislação pertinente, fala, essa verba poderá ser vertida para as reservas do Programa Previdencial sempre que houver necessidade de cobertura de deficiência técnica, tal como reserva de contingência, que não compõe a base. Portanto, é parcela das contribuições destinada ao custeio de seus planos previdenciários.*

43. *Quanto ao Saldo apresentado no Programa Assistencial, aduz, esse programa apresenta planos que não são geradores de receita para a Entidade. Nessa modalidade, a impugnante incorre em despesas de benefícios assistenciais por conta dos participantes e recebe reembolsos desses gastos. O registro do reembolso é feito como receita. Eventualmente, são geradas diferenças negativas ou positivas, que são equacionadas ao longo do tempo. Esses recursos, por não serem receitas próprias, não deveriam estar compondo a base de cálculo.*

Two handwritten signatures are visible at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, cursive 'G' followed by a vertical line. The second signature is a more complex, cursive mark that appears to be a combination of letters, possibly 'U' and 'F'.

44. A impugnante indica, às fls. 104, o resultado da base tributável, nos períodos autuados, caso os Saldos Disponíveis para Constituição dos Programas Administrativo e Assistencial não fossem considerados.

45. Discorre a contribuinte a respeito da anulação dos efeitos das adições e exclusões à base de cálculo. Nesse sentido, diz, a citada Solução de Consulta COSIT traz uma imperfeição que torna inócuo o efeito de qualquer adição ou exclusão realizada. Isso por que a formação da Reserva de Contingências é a própria destinação do resultado.

46. A impugnante diz, ainda, que, antecipando-se ao processo de segregação contábil previsto na Resolução CGPC nº 05, de 2002, promoveu, em 2001, uma reclassificação contábil de provisões que gerou reflexo, apenas, nas posições individualizadas dos planos. Nos registros contábeis consolidados o efeito é nulo, visto que o débito efetuado na rubrica "3.2.3", no valor de R\$ 40.306.507,17, teve contrapartida, a crédito, nas rubricas "3.1.4.1", "3.1.4.2" e "3.1.4.3". A Fiscalização detectou, apenas, a conta devedora de contingência, sem atentar para o fato de que o lançamento foi anulado no resultado do exercício, não cabendo a referida adição.

47. A defendente, então, explicita os seguintes efeitos nas apurações das bases tributáveis:

a)anulação da adição, no exercício de 1997, de provisão de contingências no valor de R\$ 6.598,66, culminando em base de cálculo com saldo zero naquela período;

b)anulação da adição, no exercício de 2000, de provisão de contingências no valor de R\$ 2.798.204,24, culminando em base de cálculo com saldo zero naquele período;

c)anulação das adições, no exercício de 2001, de provisões de contingências no valor de R\$ 40.306.000,00 e de R\$ 90.000,00 (ambas de origem previdencial), assim como de R\$ 753.000,00 (de origem assistencial), culminando em base de cálculo zero naquele período.

48. Por outro lado, buscando coerência de procedimento com as adições ora anuladas, desconsidera-se, também, as exclusões relativas às receitas provenientes de dividendos de ações, conforme prevê o art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, nos seguintes valores:

a)R\$ 10.605.509,94 em 1996;

b)R\$ 7.977.335,71 em 1997;

c)R\$ 3.442.206,63 em 2000; e)R\$ 2.567.417,69 em 2001.

INTRIBUTABILIDADE DAS ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA PELA CSLL.

49. Nessa parte da defesa, salienta a suplicante a ausência de correlação entre o regime jurídico ao qual se encontra subordinada e aquele aplicável à CSLL.

50. Citando a Lei nº 7.689, de 1988, e a Lei nº 6.404, de 1976, diz, a expressão lucro, contida na alínea "c", I, art. 195, da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretada restritivamente, ou seja, nos moldes delineados pela legislação comercial.

51. Menciona excerto doutrinário: " (...) o balanço de um Fundo de Previdência é constituído de contas ativa e passiva, não existindo, assim, resultados operacionais, receita operacional, receita líquida, lucro operacional, lucro líquido, lucro bruto, etc., pois os recursos líquidos do mês são canalizados para: pagamento dos benefícios já concedidos e aplicação em novos investimentos, além de reinvestir os recursos já existentes."

52. Alega que todas as contribuições dos associados e da patrocinadora, bem como a receita derivada das aplicações destes recursos em bens móveis e imóveis, são direcionadas, apenas, para dois objetivos: constituição de provisões e reservas; e aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios.

53. Nesse mesmo teor de idéias, citando o Ato Declaratório CST nº 17, de 30/11/1990, aduz, vê-se, pois, que a própria Receita Federal reconhece a impossibilidade da incidência da CSLL para entidades que não possuem fins lucrativos, simplesmente pelo fato destas não realizarem o fato impositivo da norma tributária.

54. Acentua, a Autoridade Administrativa não pode transmutar superávit em lucro. Incorre a exação ora combatida em notória repulsa ao art. 110, do CTN.

55. Noutras alegações, sustenta que a União somente poderia tributar o superávit mediante lei complementar, à luz do art. 154, I, da Constituição Federal de 1988.

DA AUSÊNCIA DE SUPORTE LEGAL PARA A EXIGÊNCIA DA CSLL.

56. Nesse ponto da defesa, a impugnante discorre defendendo a tese de que não há lei que eleja as EFPP como contribuintes da CSLL e muito menos preveja o superávit como base de cálculo da contribuição.

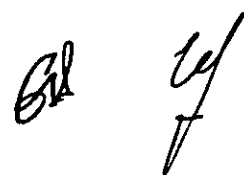
DA JURISPRUDÊNCIA DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES EM CASOS IDÊNTICOS.

57. Às fls. 112/115, a contribuinte transcreve acórdãos do Conselho de Contribuintes.

A decisão recorrida manteve parcialmente o lançamento, concedendo para o ano de 2000 dedução relativa a contingências contabilizadas.

Afastou a nulidade argüida por entender cabível o lançamento, ainda que suspensa a exigibilidade por liminar, posteriormente confirmada em sentença, fls. 304 a 342.

Já quanto à decadência, indicou a falta de pagamento para ensejar a contagem a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte ao que poderia ter ocorrido o lançamento, sendo também aplicável o disposto no artigo 45 da Lei 8.212/91.



Rejeitou os argumentos de formação da base de cálculo, fulcrando seu entendimento no Parecer COSIT n.º 1/2002, indicando que a base parte dos saldos disponíveis de todos os planos, deduzidos das reservas matemáticas e de contingência do plano previdencial, conforme ANEXO C, item 3, da Portaria MPAS n.º 4.858/98.

Afastou o argumento quanto à exclusão dos dividendos por falta de comprovação do alegado, seja quanto ao critério de registro dos investimentos, ou se houve realmente receita a esse título.

Indicou que não foram constituídas reservas de contingência em outros períodos que não o ano de 2000, afirmando ainda que as contingências incertezas que devem ser quantificadas, limitando-se tal valor a 25% das reservas matemáticas. Ademais, só são dedutíveis as reservas referentes ao plano previdencial.

Sobreveio o recurso de fls. 381, no qual a contribuinte repisa os argumentos expendidos quando da impugnação.

É o Relatório.



Voto

Conselheiro MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR, Relator

Recurso tempestivo preenchendo os demais requisitos de admissibilidade.

A definição da entidade como contribuinte da CSLL está posta ao Judiciário, fato impeditivo do conhecimento do recurso quanto a esta matéria, conforme Súmula nº 1 do 1º CC.

Resta apenas a análise das preliminares de nulidade e decadência e o mérito na formação da base de cálculo.

A preliminar de nulidade há de ser rejeitada. O lançamento é devido ainda que suspensão a exigibilidade do crédito tributário, conforme artigo 63 da Lei 9.430/96. No entanto, estando o contribuinte com liminar em mandado de segurança, já inclusive confirmada em sentença concessiva, impertinente a aplicação da multa de ofício.

Também deve ser rejeitada a preliminar de decadência, pois a ciência foi em 18/12/2003, para fatos geradores dos anos-calendário de 1996, 1997, 2000 e 2001.

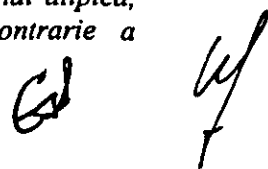
À CSLL aplica-se o prazo de 10 anos, conforme artigo 45 da Lei 8.212/91. Embora não seja este o entendimento da respeitável maioria desta Câmara, no presente caso, em face do que abaixo abordarei quanto ao mérito, fica a questão da decadência prejudicada.

A matéria já foi apreciada por esta Câmara, mediante o acórdão 101-94.473, Relatora a ilustre Conselheira Sandra Faroni, no qual ficou demonstrado a possibilidade de exclusão das reservas de contingência e do fundo de oscilação de riscos, fato que eliminaria qualquer base de cálculo da CSLL, por consumir integralmente o superávit. Outrossim, restou decidido naquele aresto que o único plano que gera superávit é o previdencial, sendo incabível a inclusão de saldos disponíveis dos demais planos.

Transcrevo, com as devidas homenagens e rogando permissão, o seguinte excerto do voto condutor do citado aresto:

Cumpre, entretanto, apreciar as questões não submetidas ao Poder Judiciário e que consistem nos efeitos do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, nos questionamentos relacionados com o levantamento da matéria tributável feito pela fiscalização, e na utilização da Taxa Selic para os juros moratórios.

Preambularmente, registro que os argumentos de defesa relacionados com inconstitucionalidade de atos legais, não serão conhecidas. A possibilidade de os órgãos administrativos negarem aplicação a dispositivos legais em vigor por contrariarem a Constituição tem sido uma das questões mais controversas, quer na doutrina, quer na jurisprudência. Assim nos extremos, encontram-se, de um lado, uma corrente a entender que ao Poder Executivo cumpre apenas aplicar a lei de ofício, e do outro, uma corrente que entende que os órgãos julgadores administrativos exercem uma função jurisdicional atípica, devendo deixar de aplicar qualquer preceito que contrarie a



Constituição. A jurisprudência deste Conselho situa-se em posição intermediária.

O entendimento dominante neste Conselho firmou-se no sentido de que, desde que houvesse reconhecimento pelo STF da inconstitucionalidade, ainda que em recurso extraordinário, poderia o Colegiado deixar de aplicar a lei. Nesse sentido pronunciou-se a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no PGFN/CFR 439/96. Também a antiga Consultoria Geral da República reiteradamente manifestou-se na mesma linha (Parece 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer; Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima).

Em que pesem as respeitáveis manifestações em sentido diverso, entendo que quem melhor abordou o questão foi o Prof. Hugo de Brito Machado¹, que assim se expressou:

".....Na verdade, a autoridade administrativa não deve aplicar uma lei inconstitucional. Ocorre que a verdadeira questão não reside em saber se uma autoridade administrativa pode recusar aplicação a uma lei inconstitucional, mas em saber se ela tem competência para dizer se uma lei é inconstitucional.

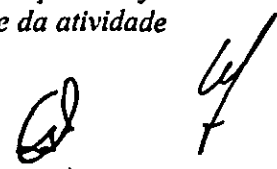
A competência para dizer da conformidade da lei com a Constituição, ou resulta expressamente indicada na própria Constituição, ou encarta-se no princípio da atividade jurisdicional. Em qualquer caso, pressupõe a possibilidade de uniformização das decisões, de sorte que uma lei não venha ser considerada inconstitucional, em algum caso, e considerada constitucional, em outros, sem que exista a possibilidade de superação dessas diferenças de entendimento, lesivas ao princípio da isonomia.

Nossa Constituição não alberga norma que atribua às autoridades da Administração competência para decidir sobre a inconstitucionalidade de lei. Assim já é possível afirmar-se que no desempenho de atividades substancialmente administrativas o exame da inconstitucionalidade é inadmissível. Resta, assim, saber se tal exame é possível nas situações em que a autoridade da Administração desempenha atividade substancialmente jurisdicional, como, por exemplo, quando aprecia uma questão fiscal.

.....

Quando os órgãos do Contencioso Administrativo Fiscal julgam as questões entre o contribuinte e a Fazenda Pública praticam atividade substancialmente jurisdicional, desempenhada, aliás, em processo de certo modo idêntico àquele no qual se desenvolve a atividade peculiar, própria do Poder Judiciário. Poder-se-ia, assim, admitir, em tais situações, o exame de arguições de inconstitucionalidade pela autoridade administrativa. A competência da autoridade administrativa resultaria implícita na competência para o desempenho da atividade jurisdicional. Isto, porém, é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade

¹ Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999



administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração.

Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização.

Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, a Fazenda não pode ir ao Judiciário contra a decisão de um órgão que integra a própria Administração. O contribuinte, por seu turno, não terá interesse processual, nem de fato, para fazê-lo. A decisão tornar-se-á, assim, definitiva, ainda que o mesmo dispositivo tenha sido, ou venha a ser, considerado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, que é, em nosso ordenamento jurídico, o responsável maior pelo deslinde de todas as questões de constitucionalidade, vale dizer, o "guardião da Constituição".

É certo que também uma decisão de um órgão do Poder Judiciário, dando pela inconstitucionalidade de uma lei, poderá tornar-se definitiva sem que tenha sido a questão nela abordada levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal. Isto, porém, pode acontecer eventualmente, como resultado da falta de iniciativa de alguém, que deixou de interpor o recurso cabível, mas não em virtude de ausência de mecanismo no sistema jurídico, para viabilizar aquela apreciação.

Diversamente, uma decisão do Contencioso Administrativo Fiscal, que diga ser inconstitucional uma lei, e por isso deixe de aplicá-la, tornar-se-á definitiva à míngua de mecanismo no sistema jurídico, que permita levá-la ao Supremo Tribunal Federal.

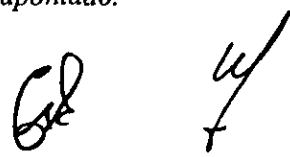
É sabido que o princípio da supremacia constitucional tem por fim garantir a unidade do sistema jurídico. É sabido também que ao Supremo Tribunal Federal cabe a tarefa de garantir essa unidade, mediante o controle da constitucionalidade das leis. Não é razoável, portanto, admitir-se que uma autoridade administrativa possa decidir a respeito dessa constitucionalidade, posto que o sistema não oferece instrumentos para que essa decisão seja submetida à Corte Maior.

A solução mais consentânea com o jurídico brasileiro vigente, portanto, há de ser no sentido de que a autoridade administrativa não pode deixar de aplicar a lei por considerá-la inconstitucional, ou, mais exatamente, a de que a autoridade administrativa não tem competência para decidir se uma lei é ou não inconstitucional.

Tal conclusão, que aparentemente contraria o princípio da supremacia constitucional, na verdade o realiza melhor que a solução oposta, na medida em que preserva a unidade do sistema jurídico, que é o objetivo maior daquele princípio.

Poder-se-ia sustentar, de lege ferenda, a solução de permitir o ingresso da Administração em Juízo, para suscitar a invalidade de suas próprias decisões. Com isto estaria removido o obstáculo por nós apontado.

.....



Nos casos em que esteja superada a questão de se saber se a lei é inconstitucional, porque a inconstitucionalidade já tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal, aí sim, tem pertinência a tese segundo a qual a autoridade administrativa deve recusar aplicação à lei inconstitucional.

.....
É importante, repita-se, a distinção que existe entre: a) aplicar uma lei que, embora reputada inconstitucional pela autoridade administrativa, não teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF; b) aplicar uma lei que já teve sua inconstitucionalidade declarada pelo STF em sede de controle difuso, mas ainda o Senado Federal não suspendeu sua vigência; e, finalmente, c) aplicar uma lei cuja inconstitucionalidade já foi declarada pelo STF em sede de controle concentrado, ou cuja vigência já foi suspensa pelo Senado Federal, em face de decisão definitiva do STF em sede de controle difuso.

Na hipótese a, a autoridade administrativa tem o dever de aplicar a lei, e não responde por nenhum dano daí decorrente.

Na hipótese b, a autoridade administrativa pode aplicar a lei, e não pode ser responsabilizada por qualquer dano daí decorrente.

Na hipótese c, a autoridade administrativa não pode aplicar a lei, e se o faz, responde pelo dano porventura daí decorrente.

Nas hipóteses a e b, é razoável entender-se que o Estado responde pelo dano, se a lei vier a ser declarada inconstitucional e extirpada do ordenamento jurídico. Na hipótese c, além da responsabilidade pessoal da autoridade, é inegável a responsabilidade, também, do Estado....."

Postas essas considerações, registro que não serão apreciadas, entre outras, as alegações sobre a limitação da compensação das bases negativas, a violação do princípio da isonomia no estabelecimento de alíquotas diferenciadas, a inconstitucionalidade/ilegalidade da incidência de juros à taxa Selic.

Passo a analisar os argumentos dissociados de inconstitucionalidade e não submetidos ao Poder Judiciário.

Efeitos do Ato declaratório Normativo CST nº 17/90.

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 653 a 679, registra o autuante que os efeitos do referido Ato Declaratório perduraram até o advento da Lei 8.212/91, que afastou quaisquer dúvidas acerca da incidência da CSLL sobre as entidades de previdência privada fechada, nomeando-as expressamente. E destaca, no texto constitucional, o art. 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a redação dada pelas Emendas Constitucionais 01/94, 10/96 e 17/97.

Em ocasião precedente, já tive oportunidade de apreciar essa matéria, tendo assim me manifestado:



"A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e alterado pela EC nº 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela "parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

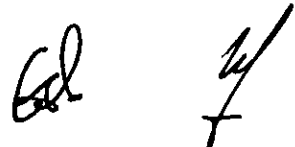
Essas Emendas Constitucionais (ECR nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro. Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido. (Até porque, segundo a melhor doutrina, o contribuinte derivado não se equipara ao contribuinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSSL, mesmo após a ECR nº 01/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferam lucro.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

"Art. 22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.{Inciso I com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:{Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}



- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

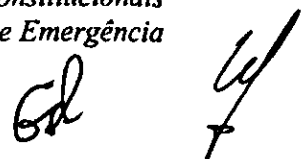
III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; {Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. {Inciso IV com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois virgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo."

Observe-se, pois, que o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, ao qual a ECR 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim, de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso, evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não aufram lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o caput do artigo e o § 1º mencionam "além das contribuições referidas no art. 23", mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência



a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo sujeitas à contribuição, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Equívocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.

(.....)

Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.” (destaques acrescentado)

Levantamento da matéria tributável feito pela fiscalização.

Sob o título “Matéria de Fato”, a Recorrente contesta a base apurada pela fiscalização, levantando várias objeções.

Por conseguinte, independentemente da apreciação de ser a entidade sujeita à CSLL, questão que já está posta ao Poder Judiciário, é dever deste Colegiado analisar se a apuração da base de cálculo feita pela fiscalização está de acordo com a lei, tendo em vista as objeções opostas pela Recorrente. .

Subvertendo um pouco a ordem como foram apresentadas as questões, começo por apreciar a ponderação da Recorrente quanto à obrigatoriedade de destinar todo o superávit para a formação de reservas de contingência e de fundo para oscilação de riscos.



O art. 3º do Decreto nº 606, de 20/06/92, determina:

“Art. 3º- O superávit apurado pelas entidades, a cada ano, será destinado à formação de reservas de contingência, até o limite de 25% (vinte e cinco por cento) do valor das reservas matemáticas.

§ 1º- Encerrado o balanço anual e ultrapassado o limite de que trata este artigo, a parcela excedente será contabilizada e destinada ao fundo de oscilação de riscos.”

A Lei 9.249/95, art. 13, inciso I, determina que são dedutíveis 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.

A Coordenação Geral do Sistema de Tributação, em processo de consulta cuja ementa foi publicada no DOU de 09/06/2000, assim se manifestou:

“As provisões para oscilação de risco e oscilação financeira, quando constituídas em consonância com as normas estabelecidas pelo órgão regulador das sociedades de previdência privada, por se destinarem a complementar os valores de provisões já escrituradas, enquadram-se nas disposições do art. 404 do RIR/99, sendo, portanto, dedutíveis tanto na determinação do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido” (COSIT, Solução de Consulta Decisão nº 7/2000, DOU 09/06/2000). “

Trata-se, no caso, de consulta do interesse de entidades de previdência privada abertas. Não obstante, é importante analisar algumas considerações feitas pelo órgão competente, na análise da consulta.

“ 4.São as seguintes as disposições da legislação aplicáveis à espécie:

Do RIR/99:

“Art. 336. São dedutíveis 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).”

(...)

“Art. 404. As companhias de seguro e capitalização, e as entidades de previdência privada poderão computar, como encargo de cada período de apuração, as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas para garantia de suas operações, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável (art. 336) (Lei nº 4.506, de 1964, art. 67, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso I).”

Da Resolução SUSEP nº 25, de 1994:



“12. Nota Técnica Atuarial – NTA é o documento elaborado pelo atuário que contém a descrição e o equacionamento técnico dos benefícios.

(...)

“46. Para garantia de suas operações, as EAPP constituirão mensalmente as provisões técnicas sob a forma de reserva, de acordo com o Regime Financeiro adotado e a NTA aprovada, com exceção da provisão técnica prevista de item VII, a qual é constituída anualmente:

- I – Matemática de Benefícios a Conceder;
- II – Matemática de Benefícios Concedidos;
- III – Matemática de Obrigações em Curso;
- IV – Oscilação de Risco;
- V – Oscilação Financeira;
- VI – Riscos não Expirados;
- VII – Contingência de Benefícios;
- VIII – Excedente Técnico;
- IX – Excedente Financeiro;
- X – Benefícios a Liquidar;
- XI – Rendas Vencidas e Não Pagas;
- XII – Resgates ou Outros Valores a Regularizar;

(...)

“48. As Provisões Técnicas serão calculadas de acordo com os métodos estabelecidas na NTA aprovada pela SUSEP, observado o disposto a seguir.

(...)

“48.3. A Provisão de Oscilação de Riscos será calculada de acordo com a forma e critérios previstos na NTA.

“48.3.1 Em planos estruturados no regime de capitalização é facultativa a constituição da Provisão de Oscilação de Riscos.

“48.4 A Provisão de Oscilação Financeira é optativa e calculada de acordo com os critérios previstos na NTA de forma cumulativa até o limite máximo da 15% (quinze por cento) dos Valores das Provisões Matemáticas correspondentes ao final do exercício.” (Os grifos não são do original).

5.O cerne da questão consiste, conforme visto, em entender-se como dedutíveis, para efeito do imposto de renda e da contribuição social



sobre o lucro líquido, os valores das referidas provisões quando constituídas segundo os critérios e limites fixados pelo órgão regulador, ainda que indicadas como facultativa e optativa na forma da legislação de regência antes transcrita.

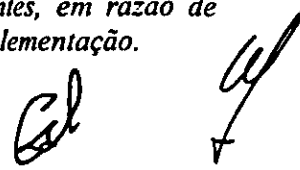
6. Examinando os sobreditos artigos 336 e 404 do RIR/99, ambos fundamentados no art. 13, inciso I, da Lei 9.249, de 1995, contata-se que, efetivamente, consoante o primeiro deles, autoriza-se a dedutibilidade das provisões técnicas das companhias de seguro e capitalização, bem assim das entidades de previdência privada - objeto de consulta - constituídas na forma da legislação especial a elas aplicável. Saliente-se, aliás, que tais disposições já constavam do Regulamento anterior - RIR/94, em seu art. 346, com base no art. 67 da Lei 4.506/64, agora citado como fundamento do art. 404 do RIR atual.

7. Verifica-se, então, que, no caso das provisões técnicas de que se trata, as disposições regulamentares estabeleceram requisitos para sua dedutibilidade, condicionando-a - corretamente, considerando-se especificidade do assunto - à obediência da legislação especial aplicável às entidades que as constituem.

8. Destarte, a Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, entidade que, consoante o art. 36 do Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1996, é a executora da política traçada pelo CNSP para as sociedades seguradoras e de previdência privada, baixou a supracitada Resolução nº 25, de 1994, onde, entre outras normas, elencou, no art. 46 transcrito, as provisões técnicas necessárias para garantir as operações das EAPP, conforme o regime financeiro a que se submeteram as referidas operações. Essas provisões, portanto são aquelas a que se refere o art. 336 do RIR/99.

9. Cumpre, nesse ponto, examinar o disposto no art. 404 do RIR/99, que decorre, não literalmente e sim quase que interpretando o dispositivo - também do citado art. 13, I, da Lei nº 9.249, de 1995. Por esse artigo, serão igualmente admitidas como encargo do período de apuração as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas, para garantia das operações praticadas pelas sociedades seguradoras e entidades de previdência privada. Ora, completar pressupõe a existência anterior de uma provisão, a qual, por alguma razão, deixou de cumprir o seu papel de garantidora das operações concernentes e, por isso, necessita ser complementada. Nada mais natural, por conseguinte, que ambas, isto é, tanto a provisão técnica original (art.336) como a que eventualmente a complementa (art. 404), tenham o mesmo tratamento tributário.

10. E de que forma, ou seja, em quais circunstâncias ocorrem os diferentes tipos de provisões de que se fala? Esclarece bem esse aspecto a consulente nos itens 6 a 10 da petição, onde se vislumbra com clareza, inclusive através da descrição do tratamento contábil a elas aplicável, quais as provisões técnicas que irão adquirir o caráter de complementares de outras provisões já existentes, em razão de acontecimentos supervenientes que justificam a complementação.



11. Repita-se aqui, porquanto elucidativos, os referidos esclarecimentos prestados pela consulente:

“7.3 – Para melhor esclarecer o assunto, é necessário verificar, previamente, como é constituída a **Provisão Matemática de Benefícios a Conceder** : básica para todo o plano no regime de capitalização, é constituída na medida em que são recebidos os pagamentos dos participantes, observadas as **Tábuas Biométricas** , que são índices estatísticos das probabilidades de vida e morte de se tornar inválido, medidas por idade, e as **Tábuas Financeiras** , que são índices estatísticos das probabilidades de rendimentos dos ativos em que são aplicadas os recursos recebidos.

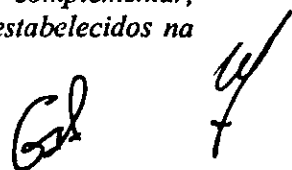
“No ato do recebimento, os valores são escriturados em conta representativa de disponibilidade em contrapartida à conta de receita vinculada ao plano.

“Ao final de cada mês, calcula-se o valor mínimo a ser destinado à provisão técnica, com base nas mencionadas tábuas, procedendo-se, em seguida, à escrituração contábil, mediante débito à conta de resultado e a crédito da respectiva conta de reserva técnica.

“8. Já se percebe que as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas, de que trata o art. 404 do RIR/99, nada têm a ver com os valores escriturados na forma anteriormente mencionada, eis que estes são **constituidores** da provisão pelo valor mínimo pré-estabelecido, na medida em que são recebidas as obrigações dos participantes ao passo que a **complementação** da provisão exige, no caso, a adoção de critérios mais conservadores para sua constituição, o que gera uma diferença entre o valor desejado e o valor mínimo já constituído, que somente será preenchida mediante a destinação de novos valores.”

12. Afigura-nos então suficientemente evidenciado que as provisões objeto da consulta – a de Oscilação de Riscos e a de Oscilação Financeira – serão sempre, quando formadas, complementares a provisões constituídas, com o objetivo de melhor garantir as operações – e, por via de consequência, os participantes – praticadas pelas entidades de previdência privada. Conforme exemplificado pela consulente, a primeira delas poderá decorrer do surgimento de uma indicação firme de aumento de riscos de ter de pagar mais benefícios pelo fato de um maior número de participantes do que o estimado atingirem o final de determinado período com vida. Ou, no caso da Oscilação Financeira, quando houver evidências de queda nos rendimentos dos ativos vinculados.

13. É importante salientar, ainda, que todas as provisões técnicas, inclusive, por conseguinte, as constituídas em caráter complementar, terão de ser calculadas de acordo com os métodos estabelecidos na

Two handwritten signatures in black ink are located at the bottom right of the page. The first signature is a stylized 'G' followed by a flourish. The second signature is a more complex, cursive script.

NTA e aprovados pela SUSEP (item 48 da Resolução SUSEP n.º 25, de 1994)."

Vê-se, assim, que a COSIT, no caso das entidades de previdência privada abertas, embora a legislação especial destinada àquelas entidades, no caso a Resolução SUSEP 25/94, declare que a constituição da Reserva para Oscilação de Risco e da Reserva para Oscilação Financeira seja facultativa ou optativa, tais reservas são dedutíveis, pois se destinam a complementar a reserva matemática.

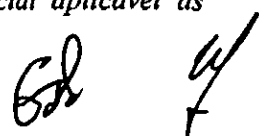
No Termo de Verificação Fiscal o autuante menciona a Solução de Consulta COSIT n.º 07, de 26/12/2001, em que a Coordenação Geral do Sistema de Tributação assim se manifestou:

" Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do exercício do Anexo C, item "3" da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, as provisões a serem deduzidas do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES, no programa previdenciário, são apenas as RESERVAS MATEMÁTICAS e a RESERVA DE CONTINGÊNCIA, as quais após serem deduzidas, via de regra, fornecem o resultado superávitário a se sujeitar à incidência da CSLL, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões à base de cálculo previstas na legislação da CSLL.

São aqui consideradas técnicas as reservas matemáticas e de contingência. A primeira, necessária para garantir os compromissos atuariais dos planos de benefícios, e a segunda, constituída na forma do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992 e da Lei Complementar n.º 109, de 001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item "3", da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998, a reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto n.º 606, de 20 de julho de 1992."

Nessa manifestação, dirigida às entidades de previdência privada fechadas, entendeu a COSIT que, para apuração da base de cálculo, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item "3" da Portaria MPAS n.º 4.858, de 1998. Ainda nessa Solução COSIT 07/2001 ficou entendido que o resultado a se sujeitar à incidência da CSLL, ao qual seriam feitas as adições e exclusões, seria o superávit técnico obtido a partir do saldo disponível para constituições, no programa previdenciário, deduzido das reservas matemáticas e da reserva de contingência.

Nas considerações contidas na 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 07/2000, para as entidades abertas. E 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 o Decreto 606/92, determina (obriga) a constituição da reserva de contingência e do fundo para oscilação de risco,

Além disso, o Decreto nº 4.942, de 30/12/2003, publicado no DOU de 31/12/2003, que regulamentou o processo administrativo para apuração de responsabilidade por infração à legislação no âmbito do regime da previdência complementar, operado pelas entidades fechadas de previdência complementar, de que trata o art. 66 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, a aplicação das penalidades administrativas, prevê seu artigo 63 :

“Art. 63- Deixar de constituir reservas técnicas, provisões e fundos, de conformidade com os critérios e normas fixados pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar e pela Secretaria de Previdência Complementar.

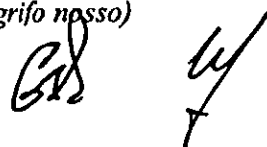
Penalidade: multa de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), podendo ser cumulada com suspensão pelo prazo de até cento e oitenta dias ou com inabilitação pelo prazo de dois a dez anos. “

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 Recorrente se sujeita à CSLL incidente sobre o resultado do exercício (superávit) ajustado, entre os ajustes previsto 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.

.....

Para as entidades fechadas de previdência privada (entidades sem fins lucrativos) não há uma demonstração do resultado do exercício linear, pois a planificação contábil especial dessas entidades prevê que os lançamentos contábeis são registrados em quatro programas. Cada um desses programas tem suas receitas e despesas próprias, sendo que há transferências inter-programas . Na “Demonstração do Resultado do Exercício” aprovada pela Portaria MPAS nº 4.858/98 para essas entidades, o resultado do exercício figura ao final da demonstração relativa ao programa previdencial (que é o primeiro dos quatro programas da seqüência da demonstração), e se encontra afetado por transferências de ou para outros programas. Daí as dificuldades para aferir a correção da determinação da base de cálculo. (grifo nosso)



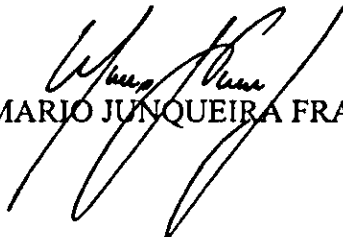
Excluídas tais parcelas, não haveria base de tributação, com exceção do ano-calendário de 2002, no qual entendeu a fiscalização indedutíveis os valores de contingências contabilizadas, o que foi confirmado pela decisão recorrida, sob o fundamento de que “não se pode aceitar como dedutíveis as formações de contingências no ano-calendário de 2001, no plano previdencial, nos valores de R\$ 40.306.000,00 e R\$ 90.000,00, uma vez que, nesse período, não houve a formação de reservas matemáticas”.

No entanto, o cálculo do limite 25% na constituição das reservas de contingências é sobre a base de reservas já constituídas, e não o acréscimo no período. Ademais, explicou a contribuinte, e isso não foi rebatido pela decisão, que se tratava de mera transferência entre rubricas contábeis.

Despiciendas quaisquer considerações acerca da exclusão dos dividendos, pela inexistência de base de cálculo.

Ex positis, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, (DF), em 18 de outubro de 2006


MARIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR

