



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. 10768.015690/2002-53
Recurso nº. : 137.098
Matéria: : CSLL- Ano-calendário 1997
Recorrente : TELOS-FUNDAÇÃO EMBRATEL DE SEGURIDADE SOCIAL
Recorrida : 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília
Sessão de : 28 de janeiro de 2004
Acórdão nº. : 101-94.473

NORMAS PROCESSUAIS- DISCUSSÃO JUDICIAL
CONCOMITANTE COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO.
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

Exclusões da Base de Cálculo

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.

Juros de Mora - Entidades de Previdência Complementar Fechadas

Tendo em vista o Ato Declaratório Normativo 17/90, e
considerando o parágrafo único do artigo 100 do CTN,
eventual exigência de Contribuição Social Sobre o Lucro
Líquido de entidade fechada de previdência complementar
não pode ser feita com acréscimo de juros de mora.

Matéria de fato: apuração da base de cálculo

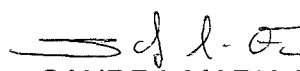
Não se mantém o lançamento cuja determinação da base se
ressente de falta de certeza.

Recurso provido.

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

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, deixo de conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, e dou provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 19 MAR 2004

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, CLÁUDIA ALVES L. BERNARDINO (Suplente Convocada) e VALMIR SANDRI. Ausente, justificadamente, os Conselheiros CELSO ALVES FEITOSA e RAUL PIMENTEL.

Recurso nº. : 137.098

Recorrente : TELOS- FUNDAÇÃO EMBRATEL DE SEGURIDADE SOCIAL

RELATÓRIO

Contra Telos- Fundação Embratel de Seguridade Social foi lavrado o auto de infração de fls.676/679, por meio do qual está sendo exigido crédito tributário referente à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido correspondente ao ano calendário de 1997.

A autuada impugnou tempestivamente a exigência alegando, em síntese, que: (a) o auto de infração é nulo, por transgressão ao art. 62 do Decreto nº 70.235/72, uma vez que é detentora de liminar em agravo de instrumento; (b) as leis de regência sempre caracterizaram e continuam a caracterizar a impugnante como entidade de previdência juridicamente impedida de gerar lucros e que, se houver superávits, serão eles absorvidos pelos benefícios ou serão reduzidas as contribuições dos participantes; (c) desse modo, as entidades de previdência fechada não têm disponibilidade econômica ou capacidade para pagar tributos sobre a renda ou lucros; (d) a metodologia adotada pelo autuante está equivocada, pois sugere que a impugnante não poderia deduzir as contingências, nelas incluída a provisão para o imposto de renda e outros tributos; (e) se não tivesse provisionado/contingenciado o imposto de renda, outros tributos e provisões para perda, estes valores seriam constituídos como reserva de contingência e, portanto, a base de cálculo seria zero, razão pela qual não aceita a alegação de "incorreção na apuração", pois não existiu irregularidade na apuração da base de cálculo da CSLL; (f) o Primeiro Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão 101-93.942, de 17/09/2002, dá guarida à pretensão da contribuinte de cancelar a autuação.

O órgão julgador de primeira instância manteve integralmente a exigência. É a seguinte a ementa da decisão:

" Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL

Período de apuração : 31/01/1997 a 31/12/1997

Ementa: Exclusões da Base de Cálculo

As exclusões da base de cálculo da contribuição social permitidas são as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário, bem assim as



provisões técnicas, cuja constituição é exigida pela legislação especial aplicável às entidades de previdência privada.

Crédito Tributário Sub Judice

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito pelo lançamento. A concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, a sua cobrança, porém não impede sua constituição pelo lançamento.

Concomitância entre Processo Administrativo e Judicial.

Não se toma conhecimento da impugnação administrativa no tocante a matéria de ação judicial quando o auto de infração seja lavrado antes ou após a interessada ter ingressado com ação judicial, da parte que tenha o mesmo objeto do processo administrativo.

Lançamento Procedente.

Inconformada, a entidade recorre a este Conselho.

Preliminares:

Como preliminares, alega a inexistência de concomitância entre o presente processo e o mandado de Segurança Coletivo nº 2001.5101024801-0, impetrado pela Associação Brasileira das Entidades de Previdência Complementar-ABRAPP, da qual é associada, inaplicabilidade do art. 38 da Lei 6.830/80 ao presente caso, e aplicabilidade da Lei 9.784/99.

Diz que o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela ABRAPP não acarreta a renúncia ao seu direito de se defender na esfera administrativa. Argumenta que o art. 117 da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) prescreve que se aplicam à defesa dos direitos difusos, coletivos e individuais, no que for cabível, os dispositivos do Título III da lei que instituiu o Código de Defesa do Consumidor. E que o referido Título III contém norma (o art. 104) que prescreve que as ações coletivas previstas nos incisos I e II do parágrafo único do art. 81 não induzem litispendência para as ações individuais. Argumenta que, apesar de mencionar apenas as ações cujo objetivo seja a tutela dos interesses ou direitos difusos ou coletivos, entende-se que o art. 104 do CDC também se aplica aos casos de tutela jurisdicional dos interesses individuais homogêneos (CDC, art. 81, § único, III), que é o caso do Direito Tributário. Isso porque não se admite que o mandado de segurança coletivo constitua óbice ao resguardo do direito subjetivo à impetração de mandado de segurança individual para resguardo de direito líquido e certo. Menciona doutrina de Lucia Valle Figueiredo, Pedro da Silva Dinamarco e Regina



Helena Costa para argumentar que o Direito Tributário constitui hipótese de direito individual de origem homogênea e que, por isso, a decisão proferida no mandado de segurança coletivo só faz coisa julgada individualmente aos representados se for favorável. Portanto, no caso da Recorrente, tem-se que ela pode exercer, individualmente, a plenitude de seu direito de defesa, tanto na esfera judicial quanto na administrativa, já que a renúncia prevista no art. 38 da Lei 6.830/80 jamais poderá ser presumida.

Acrescenta que pela interpretação do art. 38 da Lei 6.830/80 resta claro que o legislador pretendeu considerar apenas as hipóteses de interposição de medida judicial após a lavratura do auto de infração (ação anulatória de ato declarativo de dívida, ação de repetição de indébito, mandado de segurança contra ato coator de autoridade que realizou a autuação). Argumenta que situação diversa é quando a lavratura do auto de infração ocorre após o contribuinte ter ajuizado medida judicial para discutir exigência de tributo que considera inconstitucional. A Lei 6.830/80 nada diz a respeito de ações ordinárias declaratórias negativas de débito fiscal. Faz referência à exposição de motivos que encaminhou o projeto de lei (Mensagem do Congresso Nacional nº 87, de 1980), que, falando sobre o parágrafo único do art. 38 diz : *“Portanto, desde que a parte ingresse em Juízo contra o mérito da decisão administrativa – contra o título materializado da obrigação – essa opção pela via superior e autônoma importa desistência de qualquer eventual recurso porventura interposto na instância inferior”*.

Aduz que, além de inaplicável o art. 38 da Lei 6.830, aplica-se o art. 51 da Lei 9.784/99, que determina que a renúncia à esfera administrativa deve ser mediante manifestação escrita.

Finalmente, diz que os objetos são distintos, porque nos processos judiciais se discute o direito em tese, e no processo administrativo examina-se a hipótese em concreto.

Mérito

No mérito, discorre sobre o fundamento constitucional da CSLL, que é o lucro, dizendo tratar-se de hipótese de incidência não realizada pela Recorrente. Desenvolve ainda argumentação no sentido de demonstrar que lucro e superávit são conceitos distintos, que a Recorrente, por vedação legal, não auferiu lucros. Diz que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas do direito privado utilizados na Constituição, expressa ou



implicitamente, para definir ou limitar competências tributárias. Faz referência ao art. 13, inciso I, da Lei 9.430/96, que menciona que as entidades de previdência privada são contribuintes da CSLL, dizendo que tal artigo só pode se referir às entidades abertas, eis que são as únicas que perseguem fins lucrativos.

Acrescenta que, ainda que fosse possível a lavratura do presente auto de infração, o que admite apenas para argumentar, seriam inaplicáveis penalidades e juros de mora, face à existência do ADN 17/90, e tendo em vista o disposto no art. 100 do CTN.

Menciona acórdão deste Conselho sobre a correta interpretação do § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91.

A seguir, discorre sobre suas especificidades. Diz que se submete aos preceitos e planificação contábil emanados pelos entes regulatórios e fiscalizatórios (Ministério da Previdência e Assistência Social e Secretaria de Previdência Complementar). Diz, ainda, que ao estabelecer critérios objetivos para a contabilização de operações, as agências reguladoras visam adaptar a contabilização das entidades a elas subordinadas a uma realidade específica do segmento, e que as autoridades fiscais se limitaram a analisar as demonstrações contábeis da Recorrente única e exclusivamente sob o enfoque fiscal, utilizando-se de normas aplicáveis aos contribuintes em geral, sem observar as particularidades da planificação contábil da Recorrente.. Essa planificação foi desenvolvida para o ramo das previdências complementares, não tendo a intenção de burlar a legislação fiscal. Não poderiam os agentes fiscais intentar revestir as demonstrações contábeis e o resultado da Recorrente de características que não correspondem a sua natureza e realidade.

Aduz que a autuação visa a constranger a entidade a pagar a CSLL nos mesmos termos em que é cobrada dos demais tipos societários, ou seja, o lucro. Pondera que ao exigir tributo na forma em que é apurado pelas demais sociedades, a fiscalização também deveria considerar as diferenças que existem no segmento específico.

Lembra que a atividade desenvolvida é constituída de captação de recursos dos participantes (contribuições) para investimentos que garantam o retorno desses mesmos recursos aos participantes em momento futuro (benefícios). Ressalta que os recursos financeiros não lhe pertencem, tendo como contrapartida o compromisso do futuro retorno. E que os únicos recursos que pertencem



efetivamente à entidade correspondem à remuneração paga pelos participantes, representada pela taxa de administração. Assim, supondo que fosse devida a CSLL, a base de cálculo deveria ser representada pela receita auferida com a taxa de administração, mais os rendimentos decorrentes da aplicação financeira de lucros anteriores, menos o custo administrativo do exercício.

Invoca o princípio da isonomia para, fazendo uma analogia com as instituições financeiras, que têm como fonte de financiamento capitais próprios (capital social) e capital alheio (depósitos a vista, a médio e curto prazo), dizer que suas fontes de custeio também são capitais alheios (as contribuições dos participantes e dos patrocinadores) e capitais próprios (receita decorrente da taxa de administração).

Diz que também a aplicação da alíquota de 18% viola o princípio da isonomia.

Matéria de fato:

Sob o título “**matéria de fato**”, articula longo arrazoado indicando equívocos cometidos pela fiscalização, que, segundo afirma, consistiram, em síntese, no seguinte:

- a) A fiscalização ofereceu à tributação tanto as despesas consideradas indedutíveis em cada programa (Previdencil, Assistencial, Administrativo e Investimento) como também o valor líquido (despesa) apurado no subgrupo “constituição líquida”, que é um mero reflexo dos saldos de receitas e despesas contabilizados em determinado programa, acrescido dos ajustes ocorridos em função da transferência de saldos entre os programas. Tal procedimento acaba por adicionar duas vezes o valor das despesas.
- b) A fiscalização adicionou os saldos referentes a provisões contábeis para pagamento de imposto de renda, os quais posteriormente foram objeto de pagamento por meio do regime especial de tributação (“RET”). A indedutibilidade da constituição se restringe ao momento de sua constituição. Quando ocorrido o evento que ensejou a constituição da provisão, tem-se a ocorrência de uma despesa e, como tal, deve-se observar sua operacionalidade em relação às atividades do contribuinte, de modo a enquadrá-la ou não como dedutível. Os valores provisionados devem ser adicionados para fins de determinação da base de cálculo no período em que as provisões são constituídas. Por outro lado, considerando-se que em



momento futuro tais valores serão revertidos e portanto considerados como exclusão, a fiscalização deveria ter aplicado às provisões a exigência sob efeito meramente temporal.

- c) Ainda que se admitisse como válida a base de cálculo efetuada pela fiscalização, sua determinação pelo regime trimestral é inadequada e mais onerosa que se utilizado o regime anual, mediante levantamento de balancetes de suspensão/redução ou recolhimento por estimativa. É descabido entender pela aplicação do regime trimestral, pois não há como se verificar o déficit ou superávit antes de transcorrido todo o ano, por conta das transferências de valores quase ininterruptas entre as diversas e peculiares contas de seus registros. A entidade se propõe a aplicar os recursos a ela conferidos pelos patrocinadores e participantes, comprometendo-se a prestação futura. E toda sua movimentação contábil visa proporcionar o adimplemento dessa obrigação futura, só sendo verificado déficit ou superávit depois de todas as transferências internas, no sentido de aplicar os recursos no mercado, ou no resgate dessas aplicações ou ainda no pagamento dos benefícios, tenham ocorrido, de forma a balancear as contas no que lhe é devido. Dessa forma, não há como aplicar o regime trimestral. Ainda que assim não se entenda, a legislação faculta ao contribuinte a opção pelo regime mensal, o que deveria ter sido considerado pela fiscalização. Assim, caso se entenda que a Recorrente é contribuinte da CSLL, deve ser-lhe reconhecido o direito de calcular o tributo relativo ao ano-calendário de 1997 pelo regime anual.
- d) O art. 44 da Lei 8.383/91 permite que a base de cálculo negativa apurada em um período-base seja deduzida das bases positivas apuradas em períodos posteriores. Os períodos anteriores sequer foram considerados pela fiscalização, com a conseqüente desconsideração das bases negativas. Embora a partir de 01/01/95 a compensação tenha que observar o limite de 30%, essa limitação (trazida pela Lei 8.981/95) não se aplica às bases geradas até 1994, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial que transcreve.
- e) .O art. 3º do Decreto 606/92 obriga a que as EFPC constituam, com todo o superávit apurado, reserva de contingência e fundo de oscilação de riscos, Traçando-se um paralelo entre os conceitos de reservas e de fundos, vê-se



que ambos reduzem os lucros das sociedades e ambos visam reforçar seu patrimônio, de forma a protegê-las de eventos futuros. As EFPV, obrigatoriamente, não destinam somente uma parcela de seu superávit para composição do Fundo de Oscilações de Riscos e Reserva para Ajustes de Plano, mas a totalidade do superávit remanescente após a constituição da reserva matemática. A Coordenação Geral do Sistema de Tributação, em consulta de interesse de entidades abertas, decidiu que “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, Processo de Consulta Decisão nº 7/2000, DOU 08/05/2000). Portanto, ainda que tivesse apurado resultado positivo excedente, o mesmo seria revertido à constituição de reservas/provisões técnicas, o que resultaria em frustrar a tentativa de composição de base possível para a CSLL.

- f) A utilização da Taxa Selic como juros moratórios é inconstitucional e ilegal, por ter caráter remuneratório, por ofender o princípio da legalidade e o art. 161 do CTN.

É o Relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e teve seguimento porque feito o arrolamento de bens.

O primeiro aspecto a ser analisado diz respeito ao não conhecimento da impugnação em relação à matéria submetida ao Poder Judiciário. Alega a Recorrente inexistência de concomitância entre o presente processo e o Mandado de Segurança Coletivo nº 2001.5101024801-0, impetrado pela Associação Brasileira das Entidades de Previdência Complementar- ABRAPP, da qual é associada, e inaplicabilidade do art. 38 da Lei 6.830/80 ao presente caso, e aplicabilidade da Lei 9.784/99.

O não conhecimento da matéria na instância administrativa não decorre, especificamente, de previsão legal, qual seja, o art. 38 da Lei 6.830/80, mas sim, do nosso sistema constitucional, que atribui ao Poder Judiciário o monopólio da jurisdição. Nesse sentido, cabe exclusivamente ao Poder Judiciário decidir definitivamente, e com obrigatoriedade de observação de suas decisões, sobre qualquer matéria. É claro que isso não exclui a possibilidade de auto- composição das partes interessadas, sem demandar a intervenção do Poder Judiciário . Mas, uma vez submetida a matéria ao Poder Judiciário, só ao Poder Judiciário cabe sobre ela decidir.

Os atos administrativos sujeitam-se a controle externo, realizado pelos Poderes Judiciário e Legislativo, e interno, realizado por órgãos integrantes do Poder Executivo.

O controle exercido pelo Poder Judiciário encontra seu fundamento constitucional no art. 5º, inciso XXXV da Constituição, cuja dicção prevê que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário ameaça ou lesão a direito”.

O controle interno encontra seu fundamento no art. 37 da Constituição. Tendo em vista o princípio da legalidade, a administração pública está obrigada a zelar pela legalidade dos atos de seus agentes. Conforme Hely Lopes



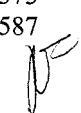
Meirelles¹, os meios de controle administrativo (controle interno ou auto controle), de um modo geral, bipartem-se em *fiscalização hierárquica* e *recursos administrativos*. “*Recursos administrativos*, em acepção ampla, são todos os meios hábeis a propiciar o reexame de decisão interna pela própria administração. No exercício de sua jurisdição a Administração aprecia e decide as pretensões dos administrados e servidores, aplicando o Direito que entenda cabível segundo a interpretação de seus órgãos técnicos e jurídicos.”². O processo administrativo tributário é, pois, um meio de controle interno inserido no que Hely chama de *recursos administrativos*. Trata-se de uma revisão interna do ato administrativo do lançamento, representando uma fase anterior à formação da relação jurídica processual (fase da auto-composição, em que as partes – a Administração Tributária e sujeito passivo - tentam pôr fim à lide sem a interveniência do Poder Judiciário). Porém, como já dito, submetida a matéria à apreciação judicial, o processo administrativo, como fase de auto-composição, perde sua função. O sistema, em razão de prever o exercício exclusivo da função jurisdicional do Estado através do Poder Judiciário, não comporta que uma mesma questão seja discutida, **simultaneamente**, na via administrativa e na via judicial. Prevalece sempre o que for decidido na Justiça, e prosseguir com o processo administrativo é desperdiciar inutilmente tempo e recursos, o que viola os princípios da moralidade e da economicidade, pelos quais deve se pautar a administração pública. Conseqüentemente, o ingresso na via judicial para discutir determinada matéria implica abrir mão de fazê-lo pela via administrativa.

O fato de ser o processo judicial anterior à formalização da exigência em nada modifica esse entendimento. Porque, a partir do momento em que o contribuinte submete um assunto ao Poder Judiciário, ultrapassou ele uma fase anterior, **não obrigatória nem definitiva**, de discutir o assunto no âmbito administrativo. Assim, estando a matéria *sub judice*, uma vez formalizada a exigência, cabe apenas ao sujeito passivo, para evitar a execução, obter a suspensão da exigibilidade do crédito pelo depósito ou liminar, se tal já não houver se concretizado.

Irrelevante que a ação impetrada seja declaratória, anulatória, ou qualquer outra, e que no processo judicial se discuta o direito em tese, e no

¹ Meirelles, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro; São Paulo: Malheiros Editora, 18 ed. 1993, p.573

² Meirelles, Hely Lopes, Direito Administrativo Brasileiro; São Paulo: Malheiros Editora, 18 ed. 1993, p.587



processo administrativo a hipótese em concreto. É que na instância administrativa só não se conhecerá daquela matéria cuja tese esteja sendo apreciada pelo Poder Judiciário, conhecendo-se, entretanto, os aspectos *in concreto* não submetidos àquela instância.

O argumento da inexistência de concomitância com o processo judicial, por se tratar de Mandado de Segurança Coletivo impetrado por entidade da qual a Recorrente é associada, não prevalece, visto que a matéria decidida naquele processo será de observância obrigatória pela Secretaria da Receita Federal em relação à Recorrente. Conforme documentos de fls. 753 e 754, a Telos desistiu expressamente, perante o Poder Judiciário, a eventual direito que porventura decorra da sentença prolatada no mandado de Segurança Coletivo, exceto quanto aos pedidos relacionados à Contribuição Social sobre o Lucro.

Portanto, correta a decisão de primeira instância ao não tomar conhecimento do mérito em relação a essa matéria.

Cumpr, 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 Machado³, 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 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

³ Pesquisas Tributárias- Nova série-5 – Ed. Revista dos Tribunais- 1999



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 constituinte derivado não se equipara ao constituinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, 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 auferiram 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 vírgula 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.

Equivocada, 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 consultante, 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 NTA e aprovados pela SUSEP (item 48 da Resolução SUSEP nº 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 nº 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 nº 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 nº 606, de 20 de julho de 1992 e da Lei Complementar nº 109, de 001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, a reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 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 nº 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.

Essas considerações são aqui abordadas porque foram levantadas pela Recorrente. As planilhas elaboradas pela fiscalização, entretanto, não permitem vislumbrar a existência do “fundo de oscilação de risco.” Trata-se de planilhas trimestrais elaboradas a partir dos balancetes mensais, e conforme consta do Anexo E da Portaria MPAS 4.858/98, no item 11.1, o “Fundo de Oscilação de Riscos – Dec. 606/92” é constituído no encerramento do balanço anual. Aliás, esse é outro aspecto contestado pela Recorrente : a não observação do período anual para tributação.

Refere-se, ainda, a Recorrente, ao efeito meramente temporal da tributação das provisões. O imposto de renda incidente sobre o resultado dos



investimentos efetuados pela pessoa jurídica e por ela provisionado, com a exigibilidade suspensa, é dedutível por ocasião do pagamento. Assim, se o tributo já tivesse sido pago quando da lavratura do auto de infração, o lançamento deveria ser apenas a título de antecipação de despesas. Ocorre que, para que este Conselho pudesse apreciar a correção do lançamento (sob o enfoque de postergação), caberia à Recorrente trazer as provas do pagamento posterior, o que não foi feito.

Passo agora a apreciar a alegação de equívocos cometidos na determinação da base de cálculo, pois, repita-se, 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.

Quando se trata de empresa (entidades que têm por objeto o lucro), a aferição da base de cálculo não oferece complexidade, pois a demonstração do resultado do exercício obedece a um fluxo linear, ao fim do qual aparece o lucro líquido, ponto de partida para os ajustes fiscais.

Assim, na “Demonstração do Resultado do Exercício” daquelas entidades, o lucro líquido aparece ao fim da seguinte série de operações: (+) receitas operacionais (-) despesas operacionais (=) lucro bruto (+) outras receitas operacionais (-) outras despesas operacionais (+ /-) resultados não operacionais (=) lucro líquido. Ao lucro líquido que figura na demonstração são feitas as adições e exclusões previstas no art. 2º da Lei nº 7.689/88, obtendo-se a base de cálculo. Tais adições e exclusões dizem respeito a valores que foram computados (negativa ou positivamente) na apuração do resultado operacional (lucro líquido), mas que a legislação tributária prevê a neutralização dos seus efeitos para fins de tributação.

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.



Há vários aspectos que dificultam a aplicação direta da norma prevista para as empresas em geral às entidades fechadas de previdência privada. Isso porque a norma prevê que a incidência se dê sobre o lucro (resultado positivo do exercício) ajustado, e as entidades fechadas de previdência privada, por não visarem o lucro, não têm uma demonstração financeira que o evidencie.

A autoridade fiscal, no Termo de Verificação, diz que a contribuição incide sobre o resultado (com os ajustes fiscais), e esclarece que o ponto de partida ao qual são feitos os ajustes é o resultado positivo ou superávit.

A Recorrente, entre outros aspectos, questiona as adições e exclusões procedidas pela autoridade fiscal, tendo em vista as particularidades da planificação contábil das EFPC e de sua demonstração de resultado, alegando ocorrer duplicidade.

Para avaliar os questionamentos da Recorrente, utilizarei, exemplificativamente, os dados da planilha referentes ao mês de janeiro.

COLUNA	A	b	c	d	e
LINHA	Nome da conta	Programa Previdenciário	Programa Assistencial	Programa Administrativo	Programa Investimentos
1	Receitas	7.914.890	581.379	25.613	27.579.809
2	Despesas	(4.081.434)	(167.329)	(849.807)	(8.094.058)
3	Transf.Progr. Investimento	18.807.194	493.155	70.947	
4	Transf.Progr. Administrativo	(789.224)	(33.781)		(70.947)
5	Transf.Progr. Previdenciário			789.223	(18.807.193)
6	Transf.Progr. Assistencial			33.781	(493.155)
7	Constituições líquidas	(16.334.590)*	(873.414)	(69.755)	(118.495)
8	Superávit téc. Exerc. atual	(5.516.836)			
9	Resultado	zero	zero	zero	zero

* Reservas matemáticas = 16.661.586; Fundos: = (.326.996)

No quadro acima:

- a linha 1 corresponde às contas código 3.1, 4.1, 5.1 e 6.1, conforme se trate



de receitas dos programas Previdencial, Assistencial, Administrativo e Investimentos, respectivamente;

- a linha 2 corresponde às contas código 3.2, 4.2, 5.2 e 6.2, conforme se trate de despesas dos programas Previdencial, Assistencial, Administrativo e Investimentos, respectivamente;
- as linhas 3, 4, 5 e 6 correspondem às transferências interprogramas;
- a linha 7 (constituições líquidas) representa a soma algébrica das linhas 1, 2, 3, 4 e 5, ou seja, (+) receitas (-) despesas (+/-) transferências interprogramas;
- a linha 7 da coluna b (constituições líquidas do Programa Previdencial = 16.334.590) representa a soma algébrica das parcelas negativas (16.732.254) e positivas (397.654) da conta 3.4 (constituições líquidas);
- a linha 7 da coluna c (constituições líquidas do Programa Assistencial = 873.414) representa a soma algébrica das parcelas negativas (880.628) e positivas (7.214) da conta 4.4 (constituições líquidas);
- a linha 7 da coluna e (constituições líquidas do Programa Investimentos = 118.495) representa a soma algébrica das parcelas negativas (120.348) e positivas (1.853) da conta 6.4 (constituições líquidas)

As adições /exclusões para o mês de janeiro foram as seguintes:

	Prog Prev	Ad/exc	Prog.Ass	Ad/exc	Prog.Adm	Ad/exc	Prog.Invest.	Ad/exc
Receitas	7.914.890		581.379		25.613		27.579.809	(53.919)
Despesas	(4.981.434)		(167.329)	167.329	(849.807)	13.403	8.094.058	3.011.825
Tr..Pr..Invest.	18.807.194		493.155		70.947			
Tr..Pr..Adm.	(789.224)		(33.781)				(70.947)	
Tr..Pr..Previ.					789.223		(18.807.193)	
Tr..Pr..Assist.					33.781		(493.155)	
Const..Líquid.	(16.334.590)	70.658 (397.654)	(873.414)	873.414	(69.755)	69.755	(118.495)	118.495
Superávit	(5.516.845)							
Resultado	Zero		Zero		zero		zero	

Passo a analisar as adições, tendo em vista as considerações feitas pela Recorrente:

- a) Programa Previdencial: Do total das Constituições Líquidas (código 3.4, no valor de 16.334.590), foi adicionado o valor de 70.658, correspondente a parcela negativa a título de fundo pecúlio complementar e excluído o valor de 397.654, correspondente à parcela positiva (reversão) a título de fundo previdenciário.



- b) Programa Assistencial: foi adicionada, como parcela indedutível, o total das despesas (código 4.2, no valor de 167.329) e, do total das Constituições Líquidas (código 4.4, no valor de 873.414), foi adicionado o valor de 880.628, correspondente ao total das parcelas negativas e excluído o valor de 7.214, correspondente às parcelas positivas, o que equivale a adicionar o total das constituições líquidas.
- c) Como as constituições líquidas do programa assistencial já estão afetadas pelas despesas, o seu total já está influenciado pelas despesas de 167.329 consideradas indedutíveis e já adicionadas, ficando, aparentemente, caracterizada duplicidade de adição.
- d) Programa Administrativo: foi adicionada, como parcela indedutível, parcela das despesas (código 5.2, no valor de 13.403) e, o total das Constituições Líquidas (código 5.4, no valor de 69.755).
- e) Como as constituições líquidas do programa administrativo já estão afetadas pelas despesas, o seu total já está influenciado pelas despesas de 69.755 consideradas indedutíveis e já adicionadas, ficando, aparentemente, caracterizada duplicidade de adição.
- f) Programa Investimentos: Foram adicionadas as despesas correspondentes aos códigos 6.2.1.1.02, 6.2.1.1.03, 6.2.1.1.04 e 6.2.1.1.05, identificadas como Imposto de Renda, e 6.2.2.2.01, identificada como juros, correção monetária e multas a imposto de renda, juros, e, das Constituições Líquidas (código 6.4, no valor de 118.495), foi adicionado o valor de 120.349, correspondente à parcela negativa e excluído o valor de 1.853, correspondente à parcela positiva, o que equivale a adicionar o total das constituições líquidas. Foram, também, excluídas as receitas correspondentes a dividendos (53.919).
- g) Como as constituições líquidas do programa investimento já estão afetadas pelas despesas, o seu total já está influenciado pelas despesas consideradas indedutíveis e já adicionadas, ficando, aparentemente, caracterizada duplicidade de adição
- h) Segundo o Anexo B (Função e Funcionamento das Contas) da Portaria MPAS nº 4.858, de 26/11/98, são os seguintes os títulos e função das referidas contas:
 - i. 6.2.1.1.02- Conta: Títulos de Responsabilidade dos Governos Estaduais; Função: Registrar as despesas diretamente



relacionadas com as aplicações em títulos dos governos estaduais.

- ii. 6.2.1.1.03- Conta: Títulos de Responsabilidade dos Governos Municipais; Função: Registrar as despesas diretamente relacionadas com as aplicações em títulos dos governos municipais.
- iii. 6.2.1.1.04 – Conta: Aplicações em Instituições Financeiras; Função: Registrar as despesas diretamente relacionadas com as aplicações em instituições financeiras
- iv. 6.2.1.1.05 - Conta: Títulos de Empresas; Função: Registrar as despesas diretamente relacionadas com as aplicações em títulos de empresas.
- v. (não há identificação da conta 6.2.2.2. Além do código 6.2.1: despesas relacionadas com investimentos, o código 6.2. compreende os códigos 6.2.2.1: despesas relacionadas com o disponível, e 6.2.2.9: outras despesas indiretas do programa investimentos)

Portanto, os valores adicionados, referidos na alínea h, são despesas relacionadas com o programa investimentos e, por sua natureza, dedutíveis. No Termo de Verificação Fiscal, declara o autuante que adicionou “os valores contabilizados a título de Imposto de Renda (a base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é o Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda) e as atualizações monetárias (Juros e Correção Monetária) desse tributo (por se caracterizarem como provisões por estarem com a exigibilidade suspensa conforme declarado pela empresa às fls. 83)”. Quanto à primeira observação do autuante (a base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido é o Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda), o imposto de renda referido no art. 2º da Lei 7.689/88 é a provisão para o imposto incidente sobre o lucro da pessoa jurídica, e não o imposto incidente sobre resultado dos investimentos efetuados pela pessoa jurídica. Quanto à indedutibilidade em razão da exigibilidade suspensa, encontra ela respaldo no § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95. Se o tributo já tivesse sido pago quando da lavratura do auto de infração (o que não restou comprovado nos autos), seu valor seria dedutível, e o lançamento deveria ser apenas a título de

antecipação de despesas.

- i) O autor do procedimento dá a entender que as aparentes duplicidades de adição referidas nos itens **c**, **e**, e **g** supra teriam sido neutralizadas na apuração por ele feita. Segundo registra no Termo de Verificação (fl. 671/672), *“para efeito de determinação das adições, exclusões e compensações, foram analisadas as contas que compõem os demais programas (assistencial, administrativo e de investimento) tendo em vista a influência que essas contas possuem sobre o resultado do programa previdencial”*. As planilhas não são suficientemente claras para que se possa afirmar com segurança ter ocorrido a neutralização. Vê-se que na apuração da base de cálculo o auditor tomou como ponto de partida o valor **zero** (a base de cálculo indicada corresponde apenas às adições menos as exclusões). Segundo o entendimento da COSIT, mencionado no Termo de Verificação, o valor base ao qual seriam feitas as adições e exclusões seria o superávit obtido no programa previdenciário. O fato de ter sido **zero** (ou seja, foi deduzido todo o superávit do programa previdenciário) pode ser indício de que as eventuais duplicidades de adições dos outros programas estejam neutralizadas. Trata-se, porém, de mera suposição, nada tendo restado demonstrado.

Às fls. 13 o Termo de Verificação Fiscal (fl. 653/679), registra o autuante que “tendo sido demonstrado que a base de cálculo da contribuição em comento corresponde ao resultado positivo, ajustado na forma da lei, verifica-se que o resultado positivo, no caso das entidades de previdência privada, corresponde ao *superávit*”. Complementa dizendo que para definir esse resultado positivo deve-se recorrer à demonstração do resultado do exercício adotada pelas entidades de previdência, conforme Anexo C, item “3” da Portaria MPAS nº 4.858/98. E faz referência à manifestação da COSIT, na solução de consulta 07/2001, vazada nos seguintes termos:

“...para que se mantenha o paralelismo estabelecido entre padronização e legislação contábil e legislação fiscal, a primeira estabelecendo a forma de apuração do resultado contábil líquido, para que a outra ajuste tal resultado com o fito de estabelecer uma base de cálculo de tributos e contribuições, é que, não havendo outro diploma legal que trate do mesmo tópico, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, que trata da planificação contábil



aplicável às EFPP, como referência inicial para fins da execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação da base de cálculo da CSLL dessas instituições.”

Conforme se verifica do modelo integrante do Anexo C, item “3” da Portaria MPAS nº 4.858/98 (Demonstração do Resultado do Exercício), o superávit técnico figura no Programa Previdencial, como a seguir:

- (+) receitas (do programa)
- (-) despesas (do programa)
- (+ / -) recursos oriundos/transferidos para programa assistencial
- (-) custeio administrativo
- (+) recursos oriundos do programa administrativo
- (+ / -) resultado dos investimentos previdenciais
- (=) saldo disponível para constituições
- (- / +) formação/reversão de reservas matemáticas
- (- / +) formação/reversão de fundos
- (- / +) formação /reversão de contingências
- (- / +) operações transitórias
- (- / +) atualização /reversão dos resultados de exercícios anteriores
- (=) resultado do exercício**
- (- / +) superávit /déficit técnico)

No item 31 da Solução de Consulta 07/2001, assim se manifesta a COSIT:

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

Portanto, **segundo a COSIT, a base de cálculo para a CSLL seria obtida a partir do saldo disponível para constituições do programa previdencial, deduzidas as reservas matemáticas e a reserva de contingência .** Esse seria o resultado contábil, ao qual seriam feitas as adições e exclusões previstas na legislação fiscal.



Para apuração de base de cálculo de tributo, os valores que se adicionam ao resultado contábil são aqueles que reduziram o resultado contábil, mas que são indedutíveis para fins fiscais. Assim, se o ponto de partida (resultado contábil) é o do programa previdencial, carece de lógica afetá-lo com adições de despesas/constituições de fundos de outros programas.

Partindo da planilha feita pela fiscalização, se adotado o critério referido pela COSIT (saldo disponível para constituições do programa previdencial menos reservas matemáticas e de contingência), e considerando que as adições/exclusões só podem ser de valores que já foram considerados no resultado contábil, ter-se-ia, para o primeiro trimestre:

(saldo disponível para constituições – reservas matemáticas – reserva de contingência + adições do programa – exclusões do programa)

	Janeiro	fevereiro	março	Total do trimestre
(+)Saldo disp. p/cons.	21.851.426,01	12.299.323,45	15.226.610,67	49.377.359,53
(-)Reserva mat.	16.661.586,00	9.936.400,35	11.863.792,34	38.461.778,69
(-)Res. Conting.				
Resultado superavitário				10.915.580,84
Adições (+)	70.658,09	498.564,28	767.273,68	1.336.496,05
Exclusões (-)	397.654,00			397.654,00
Base de cálculo (=)				11.854.422,89

Registro que não estou afirmando que esse é o critério certo, de acordo com a lei. Repito a dificuldade de encontrar a base de cálculo determinada pela Lei 7.689/88 a partir da demonstração de resultado peculiar das entidades fechadas de previdência privada. Apenas estou compatibilizando os valores constantes da planilha elaborada pela fiscalização com o critério explicitado pela COSIT e com a condição elementar de que as adições são restritas a valores que afetaram negativamente o resultado.



Para esse mesmo trimestre, a base de cálculo encontrada pela fiscalização foi 24.438.082,10 (zero + adições - exclusões = 0 + 25.999.970,97 – 1.561.888,87).

Passo a analisar a apuração feita pela fiscalização. Embora a apuração tenha sido trimestral, uma vez que a análise objetiva apenas aferir o grau de certeza da apuração, utilizarei, como parâmetro, os valores do mês de janeiro, divididos por mil e arredondados.

Assim, o quadro abaixo consolida a “demonstração do resultado do exercício” e “adições e exclusões” relativas ao mês de janeiro (com as simplificações numéricas acima mencionadas).

LINHA	Nome da conta	Programa Previdencial		Programa Assistencial		Programa Administrativo		Programa Investimentos	
			Ad./ex		Ad./ex		Ad./ex		Ad./ex
1	Receitas	7.900		600		100		27.600	(50)
2	Despesas	(4.000)		(200)	200	(900)	50	(8.000)	3.000
3	Transf.Progr. Investimento	18.800		500		100			
4	Transf.Progr. Administrativo	(800)		(50)				(100)	
5	Transf.Progr. Previdencial					800		(18.800)	
6	Transf.Progr. Assistencial					50		(500)	
	Saldo p/ constituições	21.900		850		50		200	
	Reserva matemática	(16.600)							
	Contingências								
	Fundos const	(100)	100	(900)	900	(50)	50	(200.)	200
	Fundos rever	400	(400)	50.	(50)			(0)	
7	Constituições líquidas	(16.300)		(850)		(50)		(200)	
8	Superávit téc. Exerc. atual	(5.600)							
9	Resultado		(300)	zero	1.050	zero	100	zero	3.150

Total de adições e exclusões: 4.000

A atividade da entidade consiste, basicamente, em investir os recursos que recebe dos participantes em investimentos que garantam a complementação dos benefícios previdenciários. Por isso, inicio a análise da demonstração pelo Programa Investimento.

Programa investimento



- No programa Investimento houve receita de 27.600 e despesas correntes de 8.100 (resultado líquido dos investimentos = 19.500, tendo sido tributado, mediante adição e exclusão, 2.950, o que significa 15,38% do resultado).
- O resultado líquido (19.500), foi assim destinado:
19.400 : transferido aos outros programas.
100 : constituído fundo.
- A parcela de 200 utilizada para constituir o fundo foi integralmente adicionada. Uma vez que 15,38% já havia sido tributado, houve tributação em duplicidade.
- A parcela de 19.400 integrou o saldo destinado a constituições dos demais programas, como a seguir:
 - Previdencial : 18.800
 - Assistencial : 500
 - Administrativo : 100
- A parcela do saldo destinado a constituições em cada um dos programas usada para constituir fundos (previdencial: 100; assistencial : 900; administrativo: 50) foi adicionada para fins de tributação. Isso implicou tributação em duplicidade em relação ao percentual de 15,38%
- **Programa previdencial:**
- Do saldo destinado a constituições (21.900) tem-se 2.891,44 (15,38% de 18.800) já havia sido tributado no programa investimento.
- **Programa assistencial:**
- Do saldo destinado a constituições (850) tem-se 276,90 foram tributados como a seguir::
 - 76,90 (15,38% de 500) já havia sido tributado no programa investimento.
 - 200,00, representando o total das despesas, constituiu adição.
- A adição de 900, referente à constituição de fundos, representou tributação em duplicidade do valor de 276,90.
- **Programa administrativo:**
- Houve tributação em duplicidade de 65,38, como a seguir:
 - Da parcela de 100, transferida do programa investimento, 15,38% já havia sido tributado no programa de origem.



- Do saldo destinado a constituições (50) tem-se 50 foi tributado como adição: despesa não dedutível.
- A adição de 50, referente à constituição de fundos, representou tributação em duplicidade

Considerando as observações supra, caberiam as seguintes alterações no quadro.

COLUNA	a	B		c		d		e	
LINHA	Nome da conta	Programa Previdencial		Programa Assistencial		Programa Administrativo		Programa Investimentos	
			Ad./ex		Ad./ex		Ad./ex		Ad./ex
1	Receitas	7.900		600		100		27.600	(50)
2	Despesas	(4.000)		(200)	200	(900)	50	(8.000)	3.000
3	Transf.Progr. Investimento	18.800	(2.891)	500	(77)	100	(15)		
4	Transf.Progr. Administrativo	(800)		(50)				(100)	
5	Transf.Progr. Previdencial					800		(18.800)	
6	Transf.Progr. Assistencial					50		(500)	
	Saldo p/ constituições	21.900		850		50		200	
	Reserva matemática	(16.600)							
	Contingências								
	Fundos const	(100)	100	(900)	700	(50)		(200.)	200
	Fundos rever	400	(400)	50.	(50)			(0)	
7	Constituições líquidas	(16.300)		(850)		(50)		(200)	
8	Superávit téc. Exerc. atual	(5.600)							
9	Resultado		(3.191)	zero	773	zero	35	zero	3.150

Total de adições e exclusões : 767

Todas essas considerações se prestam a evidenciar que o crédito apurado carece da indispensável certeza, impossibilitando sua exigência.

Por oportuno registro que, ainda que pudesse prosperar o presente lançamento, tendo o auto de infração sido lavrado em outubro de 2002, a exigência relativa aos três primeiros trimestres estariam decaídas, conforme jurisprudência desta Câmara e da Câmara Superior de Recursos Fiscais.



Pelas razões declinadas, deixo de conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário, e dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões (DF), em 28 de janeiro de 2004



SANDRA MARIA FARONI