



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

Processo nº 10768.018464/2002-24
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.412 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 11 de abril de 2018
Assunto CSLL - ENTIDD FECHADA DE PREV PRIVADA
Recorrente FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO IRB
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora. (assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa (Presidente), Eva Maria Los, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Fabiano Alves Penteado, Luis Henrique Marotti Toselli, Gisele Barra Bossa, José Carlos de Assis Guimarães, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente convocado); ausente justificadamente Rafael Gasparello Lima.

1 Relatório

Trata o processo do auto de infração que exige R\$273.640,43 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com fatos geradores no 1º e 2º trimestres de 1997, porque a autuada não recolheu a CSLL (financeiras) devida; foi aplicada a multa de 75%, págs. 2.857/2.886; os fatos estão descritos no Termo de Verificação de Ação Fiscal às págs. 167/186 e as bases de cálculo estão demonstradas às págs. 187/195.

O autuante informou no Termo de Verificação de Ação Fiscal, que:

Conforme orientação dos pareceres 743/88 da PGFN e 1064/93 da PGFN/CRJN, face à decisão não definitiva da autoridade judicial,

efetuamos o lançamento da CSLL, com suspensão de exigibilidade de cobrança enquanto pendente da decisão final.

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação que foi objeto do Acórdão nº 91.161, de 15 de dezembro de 2005, pela DRJ em Rio de Janeiro- DRJ/RJ1, págs, 623/632, que considerou o lançamento procedente:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -CSLL Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/1997 Ementa: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. NULIDADE. Não está inquinado de nulidade o Auto de Infração lavrado por autoridade competente e em consonância com o que preceituam os artigos 142, do CTN, e 10 e 59, do PAF.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. SUJEIÇÃO PASSIVA. AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. A existência de ação judicial importa renúncia às instâncias administrativas, consoante ADN COSIT nº 3/1996 e Port. MF nº 258/2001.

BASE DE CÁLCULO. A base de cálculo da CSLL das entidades de previdência privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. As provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituições, no programa previdencial, são apenas as reservas matemáticas e a reserva de contingências. A reserva de contingências tem como limite máximo 25% da reserva matemática.

Lançamento Procedente (...)

ACORDAM os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/RJ01, por unanimidade de votos, nos termos do Relatório e do Voto que passam a integrar o presente julgado, REJEITAR a preliminar de nulidade, DEIXAR DE CONHECER da impugnação, no que se refere à sujeição passiva, e JULGAR PROCEDENTE o lançamento.

Cientificado em 17/03/2006, pág. 637, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de págs. 644/675, a seguir resumido.

Pugna pela nulidade da autuação, alegando suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, porque a Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência privada - ABRAPP, da qual faz parte, impetrou Mandado de Segurança Coletivo nº 2001.51.01024801-0 contra a incidência da contribuição e historia ter sido negada liminar, contra decisão que foi interposto Agravo de Instrumento, com efeito suspensivo; e sentença denegatória foi publicada na data da ciência dos autos em 26/12/2002; e que houve Recurso de Apelação que foi recebido com efeitos devolutivo e suspensivo; portanto, estava suspensa a exigibilidade; cita jurisprudência.

No mérito, que até a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, as EFPC eram regidas pela Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1997, regulamentada pelo Decreto nº 81.240, de 1978; descreve características específicas e que adotam regramento contábil específico e que o superávit não é lucro, pois não visam lucro, motivo pelo qual não devem sofrer a incidência da CSLL; que não há correlação entre o regime jurídico a que está subordinada, com aplicabilidade da CSLL; e a fiscalização entendeu abusiva e ilegitimamente que o conceito de lucro alcança o superavit apurado pela EFPC.

Por amor ao debate, apesar do entendimento exposto no parágrafo anterior, considera ilegítima a base de cálculo utilizada, pois incluiu parcelas indevidas; descreve que as EFPC possuem quatro fundos, conforme plano de contas da secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social:

1. Programa Previdencial: receitas de contribuições dos associados e patrocinadora; destina 85% para pagamento de aposentadorias, pensões, pecúlios e provisões para tanto;
2. Programa Administrativo: 15% são receitas deste programa, destinadas a custear despesas administrativas, e provisões e reservas técnicas;
3. Programa de Investimento: receitas dos investimentos feitos com os recursos do Programa Previdencial e cujo resultado é revertido para as despesas daquele programa;
4. Programa Assistencial: não presta serviço assistencial a seus associados.

E conclui que somente o plano previdencial poderia ser utilizado para fins de uma pretensa incidência da CSLL sobre o superávit; e que a Solução de Consulta Cosit nº 7 de 26 de dezembro de 2001, assim se pronunciou:

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

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das Entidades Fechadas de Previdência Privada é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item '5', da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.)

Refaz a apuração fiscal, orientada pela Solução de Consulta supra, para destacar que:

1. as provisões a serem deduzidas do saldo disponível para constituição de provisões, no programa previdencial, serão apenas as provisões técnicas das companhias de seguros (item 29 da Solução de Consulta);
2. saldo do Programa de Investimentos, que é uma provisão técnica composto pela Cota de Quitação por Morte e Invalidez, não pode ser base para CSLL (art. 13, V da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995);
3. saldo do Programa Administrativo, para cobrir deficiências na cobertura dos gastos administrativos e que poderá ser revertido para cobertura de déficit técnico, tal como reserva de contingência (Postaria MPASnº 4.858, de 1998; art. 69 da LC nº 109, de 2001; item 1.2.7.2 do inciso IV do Anexo à Portaria SPC).

4. é inócuo o efeito das Adições e Exclusões, dado que parte de um resultado antes das provisões:

A esse respeito, cabe esclarecer que, diferentemente da situação apresentada pelas sociedades mercantis e industriais, a base de cálculo sugerida para as EFPC torna inócuo o efeito de qualquer adição ou exclusão realizada.

Primeiramente, ela não parte, como nas demais sociedades, de um resultado do exercício. Parte de um resultado antes de provisões que, após apuração, permite a exclusão do próprio resultado líquido apresentado após as deduções das provisões matemáticas e outras, resultado líquido esse que é destinado à formação de reservas.

Ou seja, não existe, na composição da Demonstração de Resultado do Exercício, uma provisão denominada Formação de Reservas de Contingências. Esse item, que representa uma exclusão da base, é o próprio resultado. Em outras palavras, a Formação da Reserva de Contingências, conforme prevê a mencionada Portaria SPC, é a própria destinação do resultado.

5. e demonstra à pág. 662, que a correta apuração para os quatro trimestres de 1997, evidencia resultados nulos, o que é coerente com a finalidade não lucrativa da entidade, e destaca que:

Ressalta-se que o resultado líquido ajustado, que seria o formador das reservas de contingências caso fossem consideradas as adições e exclusões determinadas pela legislação fiscal, não extrapolaram o limite de 25% das reservas matemáticas, o que tornaria inquestionável sua exclusão da base.

Aponta ausência de suporte legal para a exigência da CSLL;

Na tentativa de dar suporte legal para a presente exigência, a Fiscalização arquitetou raciocínio partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, alterada pela Emenda Constitucional nº 10/96, utilizando, ainda, o art. 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, art. 17 da Lei nº 4.595/64 e art. 201, § 6º, do Decreto nº 3.048/99.

Contudo, conforme será demonstrado à sociedade, não há lei que eleja as Entidades Fechadas de Previdência Complementar como contribuintes da CSLL e muito menos preveja o superávit como base de cálculo da contribuição.

(...)

Adverte-se para o fato de que, embora o § 1º do art. 22 faça menção expressa às EFPCs, vem esse dispositivo regulamentar a cobrança de contribuições devidas ao INSS, incidentes sobre folha de salários e remuneração de diretores. Por tal razão, a sua aplicação, via transversa, nos moldes previstos pela mencionada Emenda nº 1/94, só pode ocorrer relativamente às hipóteses cabíveis, ou seja, quando tratar-se de entidade que| aufere lucros, não se lhe aplicando quando um contribuinte referido não possuir finalidade lucrativa, como é o caso presente.

Por conseguinte, o que dispõe o inciso III do art. 72 dos ADCT é que o Fundo Social de Emergência receberá parcela decorrente da majoração da CSLL, cobradas das pessoas jurídicas arroladas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, sujeitas àquela contribuição.

Transcreve jurisprudência do Conselho de Contribuintes, de que descabe a tributação pela CSLL nas EFPC .

O Primeiro Conselho de Contribuintes, 7ª Câmara, proferiu o Acórdão nº 107-09.503, de 18 de setembro de 2008, págs. 771/777, que reconheceu de ofício decadência, cancelando a autuação:

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendario: 1997
Ementa: LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - DECADÊNCIA - FATO GERADOR. No lançamento por homologação, conforme o disposto no art. 150, § 4º, do CTN, se a lei não fixar prazo para a homologação será ele de cinco anos a contar do fato gerador, exceto se comprovada a ocorrência de dolo, fraude e simulação, que não corresponde à situação dos autos.*

PRAZO DECADENCIAL - CSLL. Tendo o STF por meio do RE 559.882-9, confirmado a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei 8.212/91, e à vista da aprovação da Súmula vinculante nº 8, o prazo decadencial para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento da CSLL é de 5 anos.

A Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, págs. 781/797, que foi admitido, págs. 803 e 838/845, e que se sintetiza a seguir.

Recurso Especial. PFN.

Aponta que a decisão diverge da jurisprudência do Conselho sobre o prazo decadencial para constituição de créditos tributários sujeitos a lançamento por homologação, quando não houver recolhimento antecipado do tributo (falta de pagamento), art. 173, I do CTN.

Contrarrazões ao recurso especial da PFN/União.

O contribuinte, págs. 842/850, contrapôs os argumentos a seguir resumidos.

Pugna pela inadmissibilidade do Recurso Especial; aponta ausência de paradigma, para conhecimento do mesmo; assevera ser entendimento pacífico da CSRF que a regra do art. 150, § 4º do CTN, somente admite seu afastamento na hipótese de dolo, fraude ou simulação, o que não é o caso.

Tendo sido admitido o Recurso Especial da PFN, a Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF proferiu o Acórdão nº 9101-001.493, de 24 de outubro de 2012, págs. 855/869, no qual deu provimento ao Recurso Especial do Procurador:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Exercício: 1998
Ementa: DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA NACIONAL CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.*

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. TERMO INICIAL PARA A CONTAGEM DO PRAZO. Na inexistência de pagamento antecipado ou nos casos em que for caracterizado o evidente intuito de fraude, a contagem dos cinco anos deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em conformidade com o art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Somente ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional. Assim, a contagem do prazo decadencial de cinco anos, na hipótese de falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, em consonância com o inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN.

Recurso Especial do Procurador Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, recurso provido com retorno à câmara a quo para exame do mérito.

2 Voto.

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

À vista do afastamento da decadência, cabe analisar o Recurso Voluntário, *in totum*.

2.1 NULIDADE.

2.1.1 MS 2001.51.01.024801-0.

O MS 0024801-74.2001.4.02.5101, número antigo 2001.51.01.024801-0 encontra-se suspenso, desde 17/03/2017, para aguardar decisão de instância superior, conforme Despacho a seguir, obtido em: <http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/resconsproc.asp>:

Despacho Nos Recursos Extraordinários em que for reconhecida a repercussão geral, o relator poderá determinar o sobrestamento de processos que sejam idênticos a outro em análise pelo Colendo Supremo Tribunal Federal.

Assim, em virtude da decisão de fls. 889, aguarde-se o julgamento do Recurso Extraordinário n.º 612.686/SC, Tema 699.

Rio de Janeiro, 17 de março de 2017.

*LUIZ NORTON BAPTISTA DE MATTOS Juiz(a) Federal Titular -----
----- Edição
disponibilizada em: 22/03/2017 Data formal de publicação:
23/03/2017 Fonte*

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=260494>:

Notícias STF Imprimir Segunda-feira, 17 de fevereiro de 2014
Reconhecida repercussão geral de disputa sobre tributação de fundos de previdência O Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral em matéria acerca da cobrança de tributos das entidades fechadas de previdência complementar. No Recurso Extraordinário (RE) 612686, interposto ao Supremo pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (Abrapp), se alega que a natureza jurídica não lucrativa dessas entidades afasta a incidência do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Segundo o RE, o fato gerador desses tributos decorre do exercício de atividade empresarial que tenha por objeto ou fim social a obtenção de lucro. A natureza não lucrativa das entidades fechadas de previdência, por sua vez, está fixada em lei federal que trata dessas pessoas jurídicas, a Lei 6.435/1977, revogada pela Lei Complementar 109/2001, atualmente em vigor.

O argumento trazido no recurso refere-se à alegação de inconstitucionalidade do artigo 1º da Medida Provisória 2.222/2001. A norma estabelece incidência das regras do IR de pessoas jurídicas não financeiras aos ganhos auferidos nas aplicações e reservas das entidades abertas de previdência complementar e de seguradoras que operam planos previdenciários.

A manifestação do relator do recurso, ministro Luiz Fux, no sentido de reconhecer a repercussão geral do tema foi seguida por maioria no Plenário Virtual do STF.

Sobre a possibilidade de constituição do crédito tributário, para prevenir a decadência, há abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal - STF, a respeito de que a suspensão da exigibilidade de um tributo, determinada em medida judicial, não interrompe nem suspende o fluir do prazo decadencial, nem impede o lançamento fiscal para prevenir a decadência, restando o crédito tributário constituído, com a exigibilidade suspensa:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 498987 PR 2003/0021465-0 (STJ)

Data de publicação: 06/06/2005 **Ementa:** **TRIBUTÁRIO - CSSL - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 , § 4º E 173, AMBOS DO CTN)- MANDADO DE SEGURANÇA - MEDIDA LIMINAR - SUSPENSÃO OU INTERRUPTÃO DO PRAZO DECADENCIAL - IMPOSSIBILIDADE - PRECEDENTES. - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de liminar em mandado de segurança não tem o condão de impedir o lançamento pelo Fisco, paralisando apenas a execução do crédito controvertido. - Se o depósito efetuado (CTN , art. 151 , II), não foi integral e não houve a suspensão da exigibilidade do crédito tributário cabia à Fazenda manifestar-se no curso da lide exigindo o pagamento do valor devido. - O prazo decadencial não se suspende nem se interrompe. - Recurso especial conhecido e provido.**

"TRIBUTÁRIO - PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA -OBSTÁCULO JUDICIAL 1. A constituição do crédito tributário, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se o prazo na data da ocorrência do fato gerador.

2. A partir do fato gerador, dispõe a Fazenda do prazo de cinco anos para constituir o seu crédito, não estando inibida de fazê-lo se houver suspensão da exigibilidade, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

3. A liminar concedida em mandado de segurança (art. 151, IV, CTN), bem assim as demais hipóteses do mesmo art. 151, não impedem que a Fazenda constitua o seu crédito e aguarde para efetuar a cobrança.

4. Ocorrência da decadência, porque constituído o crédito após cinco anos da ocorrência do fato gerador (art. 173,I, CTN).

5. Recurso especial conhecido em parte e provido." (REsp 575991/SP, Rei. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/06/2005, DJ 22/08/2005, p. 197)

Por isso, cabe concordar com a avaliação pela DRJ/RJ01:

O interessado, por meio do Mandado de Segurança Coletivo, impetrado na 7ª Vara Federal/RJ, processo nº 2001.51.01.024.801-0 (fls. 38/92, 149/161 e 446/472), pela Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar (ABRAPP), pediu ao Poder Judiciário a tutela jurisdicional para que fosse dispensado do pagamento dessa exação. Essencialmente, a autora da ação defende a tese de que não há lei que eleja as entidades fechadas de previdência privada como contribuintes da CSLL e que preveja o superávit como base de cálculo da contribuição.

(...)

Assim sendo, devido a existência de ação judicial, deixo de apreciar a impugnação no que concerne a alegação de, como entidade fechada de previdência privada (EFPP), não ser contribuinte da CSLL, uma vez que não aufere lucro e o superávit não pode ser considerado base de cálculo desta contribuição, por falta de previsão legal.

Assim, cabe confirmar a conclusão da DRJ/RJ1:

O lançamento foi efetuado com observância dos requisitos do artigo 142 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), não se configurando qualquer violação ao que o mencionado diploma legal dispõe e, tampouco, aos artigos 10 e 59 do Decreto 70.235, de 06/03/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal (PAF).

O interessado foi regularmente intimado, tendo recebido cópia do Auto de Infração (que tem como parte integrante o Termo de Verificação Fiscal), onde a infração que lhe foi imputada encontra-se descrita e capitulada. Foi assegurado ao interessado o prazo para defesa previsto em lei.

O fato de a exigibilidade estar suspensa não impede a lavratura do Auto de Infração. A suspensão da exigibilidade diz respeito, apenas, à suspensão da cobrança.

Pelo exposto, tem-se que não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importe em nulidade do Auto de Infração.

2.2 RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

SÚMULA CARF nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

2.3 BASE DE CÁLCULO

A exigibilidade ou não da CSLL das EFPC será decidida pelo Supremo Tribunal Federal - STF no Recurso Extraordinário n.º 612.686/SC, que terá repercussão geral, conforme já se posicionou.

Resta examinar os argumentos relativos à definição da base de cálculo da CSLL.

Citem-se Acórdãos do CARF, que versam sobre a questão:

Data da Sessão 12/06/2012 Nº Acórdão 1301-000.926 Decisão: ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, afastar as preliminares suscitadas, para no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Exercício: 1998 Ementa(s) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. O parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876, de 1999, incluiu as entidades de previdência privada fechadas no rol dos contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao admitir a dedução das provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, reafirma, de forma expressa, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados positivos das referidas.

INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. BASE DE CÁLCULO. Estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador

competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998.

Data da Sessão: 09/04/2013 Nº Acórdão 1301-001.141 Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros deste colegiado, pelo voto de qualidade, em rejeitar as preliminares suscitadas e, nos termos do relatório e voto proferidos pelo relator: a) deixar de conhecer do recurso quanto à matéria submetida ao Poder Judiciário; b) conhecer do recurso quanto às demais matérias e negar provimento para considerar devida a CSLL no valor de R\$ 4.691.170,67, com a multa de ofício de 75% e os juros de mora de acordo com a legislação pertinente (Selic). Vencidos os Conselheiros Cristiane Silva Costa, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Valmir Sandri quanto à concomitância da matéria nos processos administrativos e judicial e à existência do fato gerador da CSLL, e Wilson Fernandes Guimarães que votou pela aplicação da taxa de juros de mora de 1% em vez da Selic.

Ementa(s) Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Data do fato gerador: 31/03/1997, 30/06/1997, 30/09/1997 INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. BASE DE CÁLCULO. Estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998.

O período autuado, 1997, encontrava-se regido pela Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, que dispôs sobre as entidades de previdência privada, inclusive as fechadas, e determinou que estas não poderão ter fins lucrativos e que:

Art. 86. Compete exclusivamente ao Ministério da Previdência e Assistência Social, velar pelas fundações que se enquadrem no conceito de entidade fechada de previdência privada, como definido nos artigos 1º e 4º desta Lei, derrogado, a partir de sua vigência, no que com esta conflitar, o disposto nos artigos 26 a 30 do Código Civil e 1.200 a 1.204 do Código de Processo Civil e demais disposições em contrário.

O Decreto-lei nº 2.064, de 19 de outubro de 1983, revogado, determinou:

Art. 6º - As entidades de previdência privada referidas nas letras a do item I e b do item II do artigo 4º da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, estão isentas do imposto de renda de que trata o artigo 24 do Decreto-lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982 E o Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, que revogou o anterior, e está em vigor, determina da mesma forma:

Art. 6º - As entidades de previdência privada referidas nas letras "a" do item I e "b", do item II, do Art. 4, da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, estão isentas do Imposto sobre a Renda de que trata o Art. 24 do Decreto-Lei nº 1.967 de 23 de novembro de 1982.

§ 1º - A isenção de que trata este artigo não se aplica ao imposto incidente na fonte sobre dividendos, juros e demais rendimentos de capital recebidos pelas referidas entidades.

§ 2º - O imposto de que trata o parágrafo anterior será devido exclusivamente na fonte, não gerando direito à restituição.

§ 3º - Fica revogado o § 3, do Art. 39, da Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977.

A revogação do § 3º e decisão do STF definem que a EFPC não são imunes.

Finalmente, cabe notar que a MP nº 16 de 27/12/2001, convertida na Lei nº 10.426, de 2002, determina:

Art.5º As entidades fechadas de previdência complementar ficam isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002.

Contudo, a autuação em discussão se refere ao ano-calendário 1997.

A Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de setembro de 1998, no seu ANEXO C, item “3”.

DISCRIMINAÇÃO	
(+)	PROGRAMA PREVIDENCIAL
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPEAS
(-)	RECURSOS ORIUNDOS/TRANSFERIDOS PARA PROG. 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 RESULT. DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
(-/+)	RESULTADO DO EXERCÍCIO
(+)	SUPERÁVIT/DÉFICIT TÉCNICO
(-)	PROGRAMA ASSISTENCIAL
(+/-)	RECEITAS
(-)	DESPEAS
(+)	RECURSOS ORIUNDOS/TRANSFERIDOS PARA PROGRAMA PREVIDENCIAL
(+/-)	CUSTEIO ADMINISTRATIVO
(=)	RECURSOS ORIUNDOS DO PROGRAMA ADMINISTRATIVO
(-/+)	RESULTADO DOS INVESTIMENTOS ASSISTENCIAIS
(-/+)	SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES
(-/+)	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS
(+)	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE CONTINGÊNCIAS
(+)	OPERAÇÕES TRANSITÓRIAS
(-)	PROGRAMA ADMINISTRATIVO
(-)	RECURSOS ORIUNDOS DE OUTROS PROGRAMAS
(+/-)	RECEITAS
(=)	DESPEAS
(-/+)	RECURSOS TRANSFERIDOS PARA OUTROS PROGRAMAS
(-/+)	RESULTADOS DOS INVESTIMENTOS ADMINISTRATIVOS
(-/+)	SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES
	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS
	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE CONTINGÊNCIAS

OPERAÇÕES TRANSITÓRIAS	
(+/-)	PROGRAMA DE INVESTIMENTOS
(+)	RENDA FIXA
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	RENDA VARIÁVEL
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIOS
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	OPERAÇÕES COM PARTICIPANTES
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	OPERAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS COM PATROCINADORA (S)
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	OUTROS INVESTIMENTOS
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	RELACIONADAS COM O DISPONÍVEL
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(+)	OUTRAS
(-)	RECEITAS
(-)	DESPESAS
(+/-)	CUSTEIO ADMINISTRATIVO
(=)	RESULTADOS RECEBIDOS/TRANSFERIDOS PARA OUTROS PROGRAMAS
(-/+)	SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES
(-/+)	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS
(-/+)	FORMAÇÃO/REVERSÃO DE CONTINGÊNCIAS
	OPERAÇÕES TRANSITÓRIAS

INSTRUÇÕES ESPECÍFICAS

Nos Programas Previdencial, Investimentos e Assistencial:

O item “Custeio Administrativo” representa o valor líquido das importâncias transferidas ao Programa Administrativo para a cobertura dos respectivos custos administrativos.

No Programa Administrativo:

O item: “Recursos Oriundos de Outros Programas” representa a soma das transferências mencionadas acima.

O item “Recursos Transferidos para Outros Programas” representa as sobras do Programa Administrativo, não utilizadas para formação do Fundo desse Programa, devolvidas ao Programa de origem (Previdencial ou Assistencial).

Nos Programas Previdencial, Assistencial e Administrativo:

O item “Resultado dos Investimentos”, representa o valor líquido das importâncias transferidas do Programa de Investimentos aos demais Programas a título de remuneração dos respectivos investimentos.

No Programa de Investimentos:

O item “Resultados Transferidos para Outros Programas” representa a soma das transferências mencionadas acima.

O lançamento fiscal se baseou na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2001, que foi a mesma base da Solução de Consulta nº 7, de 2001, formulada em resposta a consulta do Sindicato das Entidades Fechadas de Previdência Privada.

A DRJ/RJO1 transcreveu Solução de Consulta nº 7, de 2001 no voto, págs. 628/630; esta determina que a base de cálculo da CSLL é o resultado apurado segundo a

Demonstração do Resultado do exercício, no Anexo C, item 3 da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, destacando-se:

29. *Deflui disso 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 constituição de provisões, no programa previdencial, serão apenas as provisões técnicas das companhias de seguro e capitalização e das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável.*

31. *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.*

32. *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 2001. Portanto, não são consideradas técnicas, tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS n-24.858, 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. (...)*

37. *De todo o exposto, conclui-se que:*

a) *A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPP é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.*

(...)

O contribuinte, intimado, havia apresentado os demonstrativos trimestrais de apuração da CSLL de 1997, págs. 34/39; reproduz-se os do 1º e 2º trimestres:

1º trim/1997:

Processo nº 10768.018464/2002-24
Resolução nº 1201-000.412

S1-C2T1
Fl. 15

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO 1997		1 TRIMESTRE	2 TRIMESTRE
Programa Previdencial			
Saldo Disponível para Constituições		14.979.931,75	15.932.062,87
(-) Formação de reservas matemáticas		2.522.112,41	-2.008.302,22
(-) Formação de reservas de contingências - art. 20, parágrafo 1 da LC 109/01		12.457.819,34	17.940.365,09
(=) Resultado do Período		0,00	0,00
RESULTADO DO PERÍODO		0,00	0,00
AJUSTES			
Adições			
Total das Adições		0,00	0,00
Exclusões			
Dividendos		104.226,62	688.936,49
Outras		348.611,88	277.830,72
Total das Exclusões		452.838,50	966.767,21
Base da CSLL		(452.838,50)	(966.767,21)
Aliquota		18,00%	18,00%
CSLL a pagar		0,00	0,00

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS

	Jan-97	Fev-97	Mar-97	Acum. 1º Trim.
PROGRAMA PREVIDENCIAL				
RECEITAS	1.062.831,23	1.001.382,39	981.876,14	3.046.089,76
Correntes	933.937,33	904.820,57	858.719,98	2.697.477,88
Patrocinadora	692.687,05	643.033,53	608.400,74	1.944.121,32
Participantes	241.250,28	261.787,04	250.319,24	753.356,56
Diferença de Contr. Atuarial 90/91	-	-	-	-
Remuneração de Contrib. Atraso	128.893,90	96.561,82	123.156,16	348.611,88
DESPESAS	(1.230.892,54)	(885.885,07)	(955.226,28)	(3.072.003,89)
Benefícios de Renda Continuada	(1.184.717,97)	(880.199,99)	(932.040,94)	(2.996.958,90)
Aposentadorias	(1.121.059,35)	(807.831,13)	(850.680,19)	(2.779.570,67)
Pensões	(63.658,62)	(72.368,86)	(81.360,75)	(217.388,23)
Outros	-	-	-	-
Benefícios Pagamento Único	(46.174,57)	(5.685,08)	(21.903,04)	(73.762,69)
Pecúlios	(46.174,57)	(5.685,08)	(5.652,00)	(57.511,65)
Restituições	-	-	(16.251,04)	(16.251,04)
Outros	-	-	-	-
Eventuais	-	-	(1.282,30)	(1.282,30)
CUSTEIO ADMINISTRATIVO	(140.090,60)	(135.723,09)	(128.808,00)	(404.621,68)
RESULTADO DOS INVESTIMENTOS PREVIDENCIAIS	5.734.468,07	7.665.759,51	2.010.239,98	15.410.467,56
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	5.426.316,16	7.645.533,74	1.908.081,84	14.979.931,75
FORMAÇÃO / REVERSÃO DA RESERVA MATEMÁTICA	(3.199.084,24)	4.468.702,67	(3.791.730,74)	(2.522.112,41)
FORMAÇÃO / REVERSÃO DE FUNDOS	-	-	-	-
CONTINGÊNCIAS	-	-	-	-
SUPERÁVIT / DÉFICIT TÉCNICO	2.227.231,92	12.114.236,31	(1.883.648,90)	12.457.819,34

Processo nº 10768.018464/2002-24
Resolução nº 1201-000.412

S1-C2T1
Fl. 16

PROGRAMA ADMINISTRATIVO				
RECEITAS	154,13	10.814,72	1.807,38	12.776,23
Eventuais	154,13	10.814,72	1.807,38	12.776,23
DESPESAS	(133.335,55)	(134.251,37)	(192.286,45)	(458.873,37)
Pessoal e Encargos	(94.030,08)	(86.655,35)	(144.855,36)	(325.540,79)
Serviços de Terceiros	(12.644,35)	(21.278,63)	(18.643,74)	(52.566,72)
Depreciações e Amortizações	(8.075,05)	(8.074,59)	(8.146,30)	(24.295,94)
Encargos Diversos	(17.541,27)	(13.423,63)	(14.077,39)	(45.042,29)
Material	(1.044,80)	(2.919,17)	(1.806,15)	(5.770,12)
Eventuais	-	(1.900,00)	(4.757,51)	-
RECURSOS ORIUNDOS DE OUTROS PROGRAMAS	140.090,60	135.723,09	128.808,00	404.621,68
Custeio Administrativo Previdencial	140.090,60	135.723,09	128.808,00	404.621,68
Custeio Administrativo Investimentos	-	-	-	-
RESULTADO DOS INVESTIMENTOS ADMINISTRATIVOS	187.122,25	250.142,50	65.596,43	502.861,18
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	194.031,43	262.428,94	3.925,36	460.385,72
FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS	(194.031,43)	(262.428,94)	(3.925,36)	(460.385,72)
PROGRAMA INVESTIMENTOS				
RECEITAS	8.008.353,97	10.289.261,76	4.752.943,86	23.050.559,59
Renda Fixa	3.516.799,44	3.137.475,39	3.568.191,23	10.222.466,06
Renda Variável	4.307.258,24	6.967.254,41	905.125,82	12.179.638,47
Invest. Imobiliário	162.598,91	158.009,25	257.685,88	578.294,04
Oper. c/ Participantes	21.697,38	26.522,71	21.940,93	70.161,02
DESPESAS	(2.089.573,93)	(2.372.401,52)	(2.680.964,66)	(7.142.940,11)
Renda Fixa	(377.472,53)	(360.901,68)	(371.850,47)	(1.110.224,68)
Renda Variável	(1.426.664,19)	(1.660.864,52)	(1.975.497,84)	(5.063.026,55)
Invest. Imobiliário	(40.569,31)	(52.731,31)	(41.072,67)	(134.373,29)
Oper. c/ Participantes	(3.977,44)	-	(4.546,13)	(8.523,57)
Relacionadas c/ Disponível	(10.863,94)	(63.848,05)	(47.257,53)	(121.969,52)
Contingências	(230.026,52)	(234.055,96)	(240.740,02)	(704.822,50)
RESULTADO OPERACIONAL DOS INVESTIMENTOS	5.918.780,04	7.916.860,24	2.071.979,20	15.907.619,48
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	(2.810,28)	958,23	(3.857,21)	(5.709,26)
FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS	(2.810,28)	958,23	(3.857,21)	(5.709,26)
RESULTADO TRANSFERIDO PARA OUTROS PROGRAMAS	(5.921.590,32)	(7.916.902,01)	(2.075.836,41)	(15.913.328,74)

2º trim/1997:

DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS				
	Abr-97	Mai-97	Jun-97	Acum. 2º Trim.
PROGRAMA PREVIDENCIAL				
RECEITAS	930.288,74	878.163,71	886.704,47	2.695.156,92
Correntes	812.709,26	812.208,17	792.408,77	2.417.326,20
Patrocinadora	569.353,51	578.427,19	565.479,75	1.713.260,45
Participantes	243.355,75	233.780,98	226.929,02	704.065,75
Diferença de Contr. Atuarial 90/91	-	-	-	-
Remuneração de Contrib. Atraso	117.579,48	65.955,54	94.295,70	277.830,72
DESPESAS	(873.607,23)	(871.519,43)	(939.184,42)	(2.684.311,08)
Benefícios de Renda Continuada	(872.978,25)	(870.939,34)	(909.385,91)	(2.653.303,50)
Aposentadorias	(805.788,95)	(792.562,86)	(840.807,24)	(2.439.139,05)
Pensões	(67.209,30)	(78.376,48)	(68.578,67)	(214.164,45)
Outros	-	-	-	-
Benefícios Pagamento Único	-	-	(28.999,22)	(28.999,22)
Pecúlios	-	-	-	-
Restituições	-	-	(28.999,22)	(28.999,22)
Outros	-	-	-	-
Eventuais	(628,98)	(580,09)	(799,29)	(2.008,36)
CUSTEIO ADMINISTRATIVO	(121.906,39)	(121.831,23)	(118.861,32)	(362.598,93)
RESULTADO DOS INVESTIMENTOS PREVIDENCIAIS	6.403.443,87	6.360.670,78	3.519.701,31	16.283.815,96
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	6.338.218,99	6.245.483,83	3.348.360,04	15.932.062,87
FORMAÇÃO / REVERSÃO DA RESERVA MATEMÁTICA	1.124.183,98	740.603,11	143.515,13	2.008.302,22
FORMAÇÃO / REVERSÃO DE FUNDOS	-	-	-	-
CONTINGÊNCIAS	-	-	-	-
SUPERÁVIT / DÉFICIT TÉCNICO	7.462.402,97	6.986.086,94	3.491.875,17	17.940.365,09
PROGRAMA ADMINISTRATIVO				
RECEITAS	3.221,05	1.207,88	13.133,31	17.562,24
Eventuais	3.221,05	1.207,88	13.133,31	17.562,24
DESPESAS	(184.704,98)	(172.923,27)	(144.551,28)	(502.179,53)
Pessoal e Encargos	(132.051,25)	(105.500,42)	(104.698,31)	(342.249,98)
Serviços de Terceiros	(19.676,12)	(47.492,91)	(16.769,83)	(83.938,86)
Depreciações e Amortizações	(8.146,35)	(5.843,59)	(7.599,02)	(21.588,96)
Encargos Diversos	(19.314,84)	(14.577,95)	(13.554,60)	(47.447,39)
Material	(3.410,05)	(2.199,63)	(1.525,17)	(7.134,85)
Eventuais	(2.106,37)	2.691,23	(404,35)	-
RECURSOS ORIUNDOS DE OUTROS PROGRAMAS	121.906,39	121.831,23	118.861,32	362.598,93
Custeio Administrativo Previdencial	121.906,39	121.831,23	118.861,32	362.598,93
Custeio Administrativo Investimentos	-	-	-	-
RESULTADO DOS INVESTIMENTOS ADMINISTRATIVOS	209.634,59	207.555,96	113.351,24	530.541,79
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	150.057,05	157.671,80	100.794,59	408.523,43
FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS	(150.057,05)	(157.671,80)	(100.794,59)	(408.523,43)
PROGRAMA INVESTIMENTOS				
RECEITAS	8.208.704,90	10.106.275,86	12.990.064,68	31.305.045,44
Renda Fixa	3.072.840,96	2.987.355,52	2.369.338,60	8.429.535,08
Renda Variável	4.962.506,28	6.957.247,42	10.459.210,58	22.378.964,26
Invest. Imobiliário	144.083,53	136.375,99	139.398,49	419.858,01
Oper. c/ Participantes	29.274,13	25.296,93	22.117,01	76.688,07
DESPESAS	(1.593.875,63)	(3.537.091,66)	(9.366.979,58)	(14.497.946,87)
Renda Fixa	(335.311,87)	(236.313,01)	(4.452.081,27)	(5.023.706,15)
Renda Variável	(914.748,81)	(2.962.275,47)	(4.545.004,22)	(8.422.028,50)
Invest. Imobiliário	(42.251,71)	(40.906,40)	(41.940,55)	(125.098,66)
Oper. c/ Participantes	-	-	(11.280,00)	(11.280,00)
Relacionadas c/ Disponível	(55.528,63)	(46.663,21)	(60.921,82)	(163.213,66)
Contingências	(245.934,61)	(250.933,57)	(255.751,72)	(752.619,90)
RESULTADO OPERACIONAL DOS INVESTIMENTOS	6.614.829,27	6.569.184,20	3.623.085,10	16.807.098,57
SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES	1.750,81	957,46	(9.967,45)	(7.259,18)
FORMAÇÃO/REVERSÃO DE FUNDOS	1.750,81	957,46	(9.967,45)	(7.259,18)
RESULTADO TRANSFERIDO PARA OUTROS PROGRAMAS	(6.613.078,46)	(6.568.226,74)	(3.633.052,55)	(16.814.357,75)

No recurso voluntário, pág. 662, apresenta de forma diferente, em ambas apurando base negativa para a CSLL.

Cabe ainda destacar que tanto o Decreto nº 606 como a LC nº 109, determinam que a reserva de contingência sempre terá como limite máximo para sua constituição o valor equivalente a 25% da reserva matemática, ou seja, para a aplicação da dedutibilidade das reservas conclui-se que os valores constituídos como reserva matemática não sofreriam qualquer tipo de limitação, enquanto que a reserva de contingência, independente da data de sua constituição ou contabilização, estaria sempre sujeita ao limite de 25% da reserva matemática constituída.

À pág. 20, consta o Balanço Patrimonial em 31/12/1996 e em 31/12/1997:

PASSIVO	1997	1996
EXIGÍVEL OPERACIONAL	2.078.208,60	774.121,45
Programa previdencial	673.684,07	622.915,33
Programa administrativo	114.913,79	151.206,12
Programa de investimentos	1.289.610,74	
EXIGÍVEL CONTINGENCIAL	29.777.244,81	22.956.517,63
Programa de investimentos	29.777.244,81	22.956.517,63
RESERVAS TÉCNICAS	245.169.303,55	235.686.291,32
Reservas matemáticas	288.120.763,00	223.116.525,92
. Benefícios concedidos	140.544.678,00	111.288.348,03
. Benefícios a conceder	147.576.085,00	III.828.177,89
	*	
Resultado acumulado	(42.951.459,45)	12.569.765,40
. Déficit técnico	(55.521.224,85)	(26.179.690,14)
. Reserva de contingência	12.569.765,40	38.749.455,54
FUNDOS	7.684.129,63	7.585.339,09
Programa administrativo	7.601.321,89	7.550.292,08
Programa de investimentos	82.807,74	35.047,01
TOTAL DO PASSIVO	284.708.886,59	267.002.269,49

Observa-se que 25% do saldo de Reservas Matemáticas em 31/12/1996 significa R\$55.779.131,48, como na mesma data o saldo de Reservas de Contingência era R\$38.749.455,54, então, no 1º trim/1997, havia a possibilidade de constituir Reservas de Contingência até R\$56.409.659,58, caso as Reservas Matemáticas não se reduzissem no período, conforme demonstrativo a seguir; porém o mesmo não ocorreria no 2º trimestre:

	31/12/1996	1º trim/1997	2º trim/1997
Constituição de Res Mat		2.522.112,41	2.008.302,22
Saldo de Reservas Matemáticas	223.116.525,92	225.638.638,33	227.646.940,55
Limite Res de Contingê - 25% das Res Mat	55.779.131,48	56.409.659,58	56.911.735,14
Formação de Res de Contingência - argumento do contribuinte		13.058.415,22	18.004.048,50
Saldo de Reservas de Contingência	38.749.455,54	51.807.870,76	69.811.919,26

Formação de Res de Contingência - apuração fiscal	12.457.819,34	17.940.365,09
Reservas de Contingência	38.749.455,54	51.207.274,88
		69.147.639,97

A simulação supra evidencia que os valores poderiam ser utilizados na formação da Reserva de Contingência no 1º trim/1997, tanto o valor do Autuante como do recorrente, e nenhum deles no 2º trim/1997.

2.3.1 Adição dos saldos disponíveis para constituições apurados nos Programas Administrativo e de Investimentos;

Verifica-se, à pág. 187, os saldos disponíveis para constituições das reservas:

1. Previdencial : 1º trim/1997: R\$ 14.979.931,75; 2º trim/1997: R\$15.932.062,85
2. Administrativo: 1º trim/1997: R\$ 460.390,73; 2º trim/1997: R\$408.523,44
3. Investimentos: 1º trim/1997: R\$ (-)5.709,26; 2º trim/1997: R\$(-)7.259,18

Todos estes resultados constam como formadores do superávit/déficit do Programa Previdenciário, na Portaria MPAS nº 4.858, de 26 de setembro de 1998, ANEXO C, item "3", transcrito neste voto, portanto devem ser considerados na base de cálculo da CSLL.

Cite-se a Solução de Consulta nº 1, de 2001:

21. Deve-se atentar para o fato de que as entidades de previdência privada fechadas adotam sistema contábil próprio, mais precisamente uma planificação contábil padrão, aprovada pela Portaria MPAS n 24.8'58, de 26 de novembro de 1998. Por essa planificação contábil, os programas desenvolvidos por essas entidades dividem-se em previdência!, assistencial, administrativo e de investimentos. O importante em termos de apuração do resultado, é que a Portaria MPAS n?4.858, de 1998, estabelece, em seu ANEXO C, item "3", a Demonstração do Resultado do Exercício, a qual abrange os quatro programas por elas desenvolvidos.

2.3.2 Adições/Exclusões.

Cites-se o Termo de Verificação Fiscal:

A contribuição em questão incide, nos termos da Constituição, sobre o lucro.

Como visto, a Lei 7.689/88 define como base de cálculo da CSLL o resultado positivo do exercício, ajustado pelas adições e exclusões previstas em lei.

No que tange às Adições de Contingências Fiscais e Exclusões de Dividendos, cabe obedecer à determinação da Solução de Consulta nº 7, de 2001 (de mesmo teor que a Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2002), que determina que as Adições e Exclusões serão posteriores ao resultado.

Cite-se a Solução de Consulta nº 1, de 2001:

31. Assim, conclui-se que, na Demonstração do Resultado do Exercício do ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS 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.

(...)

37. De todo o exposto, conclui-se que:

a) A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das EFPP é o resultado positivo (superávit) apurado no encerramento do período de apuração. Para determinação dessa base de cálculo tomar-se-á por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, item "5", da Portaria MPAS n-M. 858, de 26 de novembro de 1998, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

3 Conclusão.

Voto por Resolução para diligenciar sobre os valores limite de constituição das Reservas de Contingências, nos 1º e 2º trimestres de 1997, e se sobra superávit para base de cálculo da CSLL.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los