ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10768.018464/2002-24

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

Processo nº	10768.018464/2002-24
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1201-002.663 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	21 de novembro de 2018
Matéria	CSLL ENTIDD FECHADA DE PREV COMPLEMENTAR
Recorrente	FUNDAÇÃO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO IRB
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1997

AÇÃO JUDICIAL. RENÚNCIA. SÚMULA 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.

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997

BASE DE CÁLCULO. CSLL. ENTIDADE FECHADA DE PREV COMPLEMENTAR

Para determinação dessa base de cálculo toma-se por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do Anexo C, Item "3", da Portaria MPAS n° 4.858, de 1998, com inclusão dos Programas Previdencial, Administrativo e Investimentos, deduzindo-se do Saldo Disponível Para Constituições a Formação de Reservas Matemáticas e a Formação de Reservas de Contingências, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário 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 Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Ailton Neves da Silva (Suplente convocado), Bárbara Santos Guedes (Suplente convocada), Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Gisele Barra Bossa e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente); ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

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.

2. 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.*

3. 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 n° 3/1996 e Port. MF n° 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.*

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

5. 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.

6. 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 especificas 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 superávit apurado pela EFPC.

7. 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:

a. Programa Previdencial: receitas de contribuições dos associados e patrocinadora; destina 85% para pagamento de aposentadorias, pensões, pecúlios e provisões para tanto;

b. Programa Administrativo: 15% das receitas do programa Previdencial são destinados a este programa, a fim de custear despesas administrativas, e o saldo que restar é destinado às provisões e reservas técnicas;

c. Programa de Investimento: receitas dos investimentos feitos com os recursos do Programa Previdencial e cujo resultado é revertido para os desembolsos daquele programa ou para as provisões para tanto;

d. Programa Assistencial: esta Fundação não presta serviço assistencial a seus associados, portanto, não há este programa.

8. 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 n° 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.)*

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

a. 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);

b. saldo do Programa de Investimentos, na verdade, é uma provisão técnica composta pela Cota de Quitação por Morte e Invalidez sobre os empréstimos contraídos vide Regulamento de Empréstimo, expediente do atuário e cópia da Ata de Reunião Extraordinária de 06/02/1995), não pode ser base para CSLL, pois o art. 13, V da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, impede que esses valores integrem a base de cálculo;

c. 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 (Portaria MPAS nº 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).

d. 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.*

e. 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.*

10. 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 n° 1/94, alterada pela Emenda Constitucional n° 10/96, utilizando, ainda, o art. 22, § 1º, da Lei n° 8.212/91, art. 17 da Lei n° 4.595/64 e art. 201, § 6º, do Decreto n° 3.048/99.*
>
> *Contudo, conforme será demonstrado à saciedade, 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 n° 1/94, só pode ocorrer relativamente às hipótese 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 n° 8.212/91, sujeitas àquela contribuição.*

11. E conclui, transcrevendo jurisprudência do Conselho de Contribuintes, de que descabe a tributação pela CSLL nas EFPC .

12. 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 n° 8, o prazo decadencial para que a Fazenda Nacional efetue o lançamento da CSLL é de 5 anos.*

13. 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.

14. 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), sendo aplicável o art. 173, I do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Contrarrazões ao Recurso Especial da PFN/União.

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

16. 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.

17. 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 Liquido, 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.*

18. Esta Turma do CARF, então, emitiu a Resolução nº 1201-000.412, de 11/04/2018, 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.

19. Em cumprimento à determinação, a DRF no Rio de Janeiro/RJ emitiu o Relatório Circunstanciado Elaborado com Base na Diligência Fiscal, págs. 907/911.

20. Cientificada, a Recorrente apresentou Resposta, págs. 1.216/1.224, na qual reitera que as EFPC operam sem buscar lucro, conforme determina o art. 41 da Lei nº 6.435, de 1977, e art. 31 da Lei Complementar nº 109, de 2001, e por isso não devem sofrer incidência da CSLL, diferentemente das entidades abertas de previdência; não apuram lucro ou prejuízos, mas superávits ou déficits; aduz que o diligenciante incorreu em equívoco, pois incluiu parcelas indevidas na base de cálculo, pois os superávit não pode ser distribuído, inexistindo disponibilidade jurídica ou financeira, pois tal valor já possui destinação previa, para composição de reservas técnicas, ou seja, será necessariamente internalizado; que o real superávit somente é apurado após a formação de reservas matemáticas, de fundos e contingências previdenciais, enquanto que a fiscalização utilizou como base de cálculo o saldo disponível para constituições.

> *Ou seja, não existe, na composição da DRE uma provisão denominada FORMAÇÃO DE RESERVAS DE CONTINGÊNCIA. Esse item, que representa uma exclusão da BC, é o próprio resultado. Em outras palavras, a Formação da Reserva de Contingências, conforme previa portaria SPC vigente à época é a própria destinação do Resultado.*
>
> *No caso das EFPC, ao ajustar o saldo disponível para constituições por conta de uma adição, o procedimento gera efeito direto e na mesma proporção sobre o resultado líquido (superávit destinado à formação de reservas de contingências), que, repetimos, é base de exclusão!*

21. É o relatório.

Voto

Conselheira Eva Maria Los, Relatora

22. À vista do afastamento da decadência, a Turma analisou o Recurso Voluntário e decidiu pela Resolução nº 1201-000.412 de 11/04/218; neste voto, portanto, não mais se discute decadência, uma vez decidida a não decadência pela CSRF.

1 Nulidade.

23. A Recorrente a pleiteou, alegando suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído, porque impetrou Mandado de Segurança Coletivo contra a incidência da contribuição que, ao final, foi recebido com efeitos devolutivo e suspensivo;

a. Verificou-se que o MS 2001.51.01.0248010, cujo novo número é MS 002480174.2001.4.02.5101, encontra-se suspenso, desde 17/03/2017, para aguardar decisão do Supremo Tribunal Federal – STF no Recurso Extraordinário nº 612.686/SC, Tema 699, conforme Despacho obtido em http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/resconsproc.asp; a consulta realizada por ocasião do presente voto, informa a mesma posição em 29/10/2018;

b. Verificou-se renúncia à instância administrativa: conforme a Súmula CARF nº 1, a Recorrente renunciou à discussão sobre a incidência da CSLL sobre a EFPC:

> *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.*

c. Auto de infração. Nulidade: de acordo com o art. 59, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, só se pode cogitar de declaração de nulidade de auto de infração - que se insere na categoria de ato ou termo -, quando esse auto for lavrado por pessoa incompetente (art. 59, I), não sendo este o presente caso, dado que, conforme consignado na Resolução, 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;

d. À vista do exposto, não se acolhe a preliminar de nulidade do auto de infração.

2 Mérito. Delimitação da lide.

24. 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.

25. Por isso, no mérito, a presente lide se refere à base de cálculo da CSLL, uma vez que a sua incidência ou não sobre as EFPS será decidida no STF.

2.1 BASE DE CÁLCULO

26. 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.*
>
> *(...)*
>
> *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.*

27. Acórdão nº 107-09.557, de 13/11/2008, do Primeiro Conselho de Contribuintes:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Exercício: 1998, 1999 CSLL. PESSOAS JURÍDICAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.*
>
> *O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro liquido do exercício apurado segundo a legislação comercial.*
>
> *Ainda que as entidades de previdência privada estejam sujeitas à incidência da CSLL, para que o lançamento fosse mantido, o superávit da entidade deveria ser ajustado para resultado comercial.* (Grifou-se.)

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

> *Art. 39. As entidades fechadas terão como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social.*
>
> *(...)*
>
> *§ 3º As entidades fechadas são consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição. (Vide Decreto-lei nº 2.064, de 1983)* (Revogado pelo Decreto Lei nº 2.065, de 1983)
>
> *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.*

29. O Decreto-lei nº 2.064, de 19 de outubro de 1983, revogado pelo Decreto-lei nº 2.065 de 26 de outubro de 1983, 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*

30. 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.*

31. A revogação do § 3º do art. 39 da Lei nº 6.435, de 1977, e decisão do STF definem que a EFPC não são imunes.

32. Finalmente, cabe notar que a MP nº 16 de 27 de dezembro de 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.*

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

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

	-DISCRIMINAÇÃO
(+)	PROGRAMA PREVIDENCIAL
(-)	RECEITAS
(+/-)	DESPESAS
(-)	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
(-)	DESPESAS
(+)	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
(=)	DESPESAS
(-/+)	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.

35. 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.

36. 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 n[9] 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.*

(...)

37. 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:

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)**
Alíquota		18,00%		18,00%
CSLL a pagar		**0,00**		**0,00**

a. 1º trim/1997:

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)**	**4.468.702,57**	**(3.791.730,74)**	**(2.522.112,41)**
FORMAÇÃO / REVERSÃO DE FUNDOS	-	-	-	-
CONTINGENCIAS	-	-	-	-
SUPERÁVIT / DÉFICIT TÉCNICO	**2.227.231,92**	**12.114.236,31**	**(1.883.648,90)**	**12.457.819,34**
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)**	**(459.873,37)**
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)**	**(7.915.902,01)**	**(2.075.836,41)**	**(15.913.328,74)**

b. 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	(805.768,95)	(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	-	-		-
CONTINGENCIAS	-	-		-
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	(8.148,35)	(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	22.378.964,28
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	(55.626,63)	(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)

38. No recurso voluntário, pág. 662, a Recorrente apresenta a demonstração de forma diferente, porém em ambas apura base negativa para a CSLL.

39. Conforme os argumentos no Recurso Voluntário, identifica-se que, em última análise:

a. discorda da adição dos saldos disponíveis para constituições apurados nos Programas Administrativo e de Investimentos;

b. neutraliza as adições e exclusões, ao considerá-las na apuração do valor de (-) Formação de Reservas de Contingência.

40. Comparando-se a apuração da Recorrente com a apuração fiscal, verifica-se que:

	1º trim/1997	1º trim/1997		2º trim/1997	2º trim/1997	
	AI	Rec Vol		AI	Rec Vol	
págs.	188	662		189	622	
PROGRAMA PREVIDENCIAL						
Saldo disponível para constituições	14.979.931,75	14.979.931,75		15.932.062,87	15.932.062,87	
(-) Formação Reservas Matemáticas	-2.522.112,41	-2.522.112,41		2.008.302,22	2.008.302,22	
(-) Formação Reserv Contingência	***-12.457.819,34***	***-13.058.415,22***	***(*)***	***-17.940.365,09***	***-18.004.048,50***	***(*)***
PROGRAMA ADMINISTR						
Saldo para formação de Fundos	***460.390,32***	***0,00***		***408.523,43***	***0,00***	
PROGRAMA DE INVESTIMENTOS						
Saldo para Formação de Fundos	***-5.709,26***	***0,00***		***-7.259,18***	***0,00***	
Resultado	454.681,06	-600.595,88		401.264,25	-63.683,41	
Adições - Contingências Fiscais	***704.822,50***	***704.822,50***		***752.619,90***	***752.619,90***	
Exclusões - Dividendos	***-104.226,62***	***-104.226,62***		***-688.936,49***	***-688.936,49***	
BC da CSLL	1.055.276,94	0,00		464.947,66	0,00	
CSLL devida - alíquota 18%	189.949,85	0,00		83.690,58	0,00	

		(*)			(*)	
PROGRAMA PREVIDENCIAL						
Saldo disponível para constituições		14.979.931,75			15.932.062,87	
(+ Adições)		***704.822,50***			***752.619,90***	
(-) Exclusões		***-104.226,62***			***-688.936,49***	
Saldo disponível para constituições ajustado		15.580.527,63			15.995.746,28	
(-) Formação Reservas Matemáticas		-2.522.112,41			2.008.302,22	
(-) Formação de fundos previdenciais		0,00			0,00	
(=) Superávit ajustado, destinado à formação de reservas		**-13.058.415,22**	**(*)**		**-18.004.048,50**	**(*)**

41. Informa o Termo de Verificação Fiscal:

> *Cabe ainda destacar que tanto o Decreto n° 606 como a LC n° 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.*

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

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

a. Previdencial : 1º trim/1997: R$ 14.979.931,75; 2º trim/1997: R$15.932.062,85

b. Administrativo: 1º trim/1997: R$ 460.390,73; 2º trim/1997: R$408.523,44

c. Investimentos: 1º trim/1997: R$ (-)5.709,26; 2º trim/1997: R$(-)7.259,18

43. 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.

44. 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.*

2.1.2 Adições/Exlusões.

45. Cite-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.*

46. 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.

47. 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 CONTINGENCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.*

48. O Relatório Circunstanciado Elaborado com Base na Diligência Fiscal, págs. 907/911, relatou:

> *Apresentamos a seguir um quadro resumo da constituição das Reservas Matemáticas e Reservas de Contingências no 1º e 2º trimestre de 1997 contabilizadas:*

Descrição	*31/12/1996*	*1º trim./97 (R$)*	*2º trim /97 (R$)*
Constituição Reservas Matemáticas		*2.522.112,41*	*(2.008.302,22)*
Saldo de Reservas de Matemáticas	*223.116.525,92*	*225.638.638,33*	*223.630.336,11*
Limite Reserva Contingência = 25% da Reserva Matemáticas	*55.779.131,48*	*56.409.659,58*	*55.907.584,03*
Constituição Reserva Contingências		*12.457.819,34*	*17.940.365,07*
Saldo Res. Contingências-Ajustado	*12.569.765,40*	*25.027.584,74*	*42.967.949,81*
Saldo Res. Contingências s/Ajuste	*38.749.455,54*	*51.207.274,88*	*69.147.639,97*
Res. Contingência - Rec. Voluntário		*13.058.415,22*	*18.004.048,50*

> *O superávit técnico apurado em 1996 foi no montante de RS 38.749.455,54, e inicialmente este valor foi contabilizado (na*

conta 2322.01000000-5) como Reservas de Contingências em 31/12/1996, conforme demonstrativo dos auditores independentes (pág. 20 deste processo e balancete de 1996). Nesta mesma data, a autuada apresentava um déficit técnico contabilizado (na conta 2321.02000000-7) de R$ 26.179,690,14 de exercícios anteriores que posteriormente foi compensado com o superávit de 1996, resultando num saldo ajustado contabilizado (na conta 2321.01010109-1) de Reservas de Contingências de R$ 12.569.765,40, em 01/01/1997 (conforme razão de janeiro de 1997). Isso justifica a diferença de saldos da Reserva de Contingências na tabela supra (R$ 38.749.455,54 e R$ 12.569.765,40). Vale dizer, que o contribuinte se utilizou, em 01/01/1997, de um déficit técnico oriundo de exercícios anteriores (não aproveitado contabilmente até 1996), procedimento este que foi levado em conta na autuação.

Assim, como consideramos (na autuação e na presente diligência) o saldo ajustado das Reservas de Contingências, o demonstrativo supra evidencia que os valores utilizados no 1º e 2º trimestres de 1997, tanto do Autuante como do Recorrente poderiam ser utilizados na formação da Reserva de Contingência, devido ambos estarem abaixo do limite de 25% da Reserva de Matemática. Entretanto, se o Colegiado (CARF) entenda não considerar o ajuste nas Reserva de Contingências, os reflexos na tabela acima seriam: i) no 1º trimestre poderiam ser utilizados os valores tanto do Autuante como do Recorrente, e ii) no 2º trimestre de 1997, contudo, o valor constituído de Reserva de Contingência estaria limitado ao montante de R$ 4.700.309,15, que corresponde à diferença do saldo ajustado da reserva de contigência no 1º trimestre (RS 51.207.274,88) e o limite calculado para a mesma no 2 trimestre (R$ 55.907.584,03). Estaríamos, nessa hipótese diante de agravamento da exigência, devido à queda das Reservas de Matemáticas ocorridas neste período, que exigiria auto de infração complementar, insuscetível de realização no plano prático, em face da decadência já ocorrida.

O valor utilizado pelo Autuante foi o valor devidamente contabilizado pelo Recorrente, de acordo com os balancetes e razões anexados.

2: Demonstrativo do Superávit para a base de cálculo da CSLL, nos 1º e 2º trimestres de 1997.

Descrição	*1°trim./97 (R$)*	*2º trim./97 (R$)*
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 Contábil	*12.457.819,34*	*17.940.365,07*
PROGRAMA ADMINISTRATIVO		
Saldo para a formação de Fundos	*460.390,32*	*408.523,43*

PROGRAMA DE INVESTIMENTOS		
Saldo para a formação de Fundos	*(5.709,26)*	*(7.259,18)*
Resultado do programa Administrativo e Investimento	*454.681,06*	*401.264,25*
Adições-Contingências Fiscais	*704.822,50*	*752.619,90*
Exclusões - Dividendos	*- 104.226,62*	*(688.936,49)*
SUPERÁTIV (para base de cálculo da CSLL)	*1.055.276,94*	*464.947,66*

> *(...)*
>
> *O superátiv apurado no 2º trimestre de 1997, no demonstrativo acima, no valor de R$ 464.947,66 foi calculado com base na Reserva de Contingência Ajustada pela autuada em 01/01/1997. Caso desconsidere o ajuste efetuado na conta de Reserva de Contingência, o limite de Reserva neste período será de R$ 4.700.309,15, devido à queda das Reservas de Matemáticas neste período, que resultaria num superátiv para base de cálculo da CSLL de R$ 13.240.055,92.*
>
> *(...)*
>
> *Para determinação dessa base de cálculo tomamos por base a Demonstração do Resultado do Exercício constante do ANEXO C, Item "3", da Portaria MPAS n° 4.858/98, com inclusão dos Programas Previdencial, Administrativo e Investimentos, deduzindo-se do SALDO DISPONÍVEL PARA CONSTITUIÇÕES a FORMAÇÃO DE RESERVAS MATEMÁTICAS e a FORMAÇÃO DE RESERVAS DE CONTINGÊNCIAS, observadas ainda as demais hipóteses de adições e exclusões previstas na legislação (*Grifou-se.)

49. O auto de infração exige CSLL, demonstrada nas págs. 188/189 (fls. 183/184), apurada sobre as mesmas bases de cálculo apontadas pelo relatório de diligência:

a. 1º trim/1997: Base de cálculo R$1.055.276,94, CSLL R$189.949,85;

b. 2º trim/1997: Base de cálculo R$ R$159.949,85, CSLL; R$83.690.

Conclusão.

Voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los