



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Recurso nº : 148400
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EX: 1998
Recorrente : CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL - PREVI
Recorrida : 9ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 21 DE JUNHO DE 2006
Acórdão nº : 107-08.599

CSLL - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA - MATERIALIDADE DE INCIDÊNCIA - CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - A propositura de ação judicial, antes ou após o procedimento fiscal do lançamento, com o mesmo objeto, implica a renúncia ao litígio administrativo e impede a apreciação das razões de mérito pela Autoridade Administrativa a quem caberia o julgamento.

CSLL - ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA FECHADA - FORMAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E OUTRAS MATÉRIAS NÃO ALCANÇADAS PELA AÇÃO JUDICIAL - DECADÊNCIA - Tendo a Suprema Corte, de forma reiterada, proclamado a natureza tributária das contribuições de seguridade social, determinando, pois, em matéria de decadência, a lei e o direito aplicável, por força do que dispõe o artigo 146, III, b da Constituição Federal, aplica-se as regras do CTN em detrimento das dispostas na Lei Ordinária nº 8.212/91. Interpretação mitigada do disposto na Portaria MF 103/02, solução da lide, conforme a lei e o Direito. Portanto, deve-se reconhecer, a favor da recorrente, a decadência do direito da Fazenda Pública efetuar o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL – PREVI.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso, quanto a matéria objeto de processo judicial e, quanto a matéria diferenciada, por maioria de votos, acolher a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Martins Valero (relator), Albertina Silva Santos de Lima e Marcos Vinicius Neder de Lima. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Natanael Martins.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


LUIZ MARTINS VALERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 02 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: HUGO CORRÊA SOTERO, RENATA SUCUPIRA DUARTE, NILTON PÊSS E CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Recurso nº : 148400
Recorrente : CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO
BRASIL - PREVI

RELATÓRIO

CAIXA DE PREVIDÊNCIA DOS FUNCIONÁRIOS DO BANCO DO BRASIL - PREVI, qualificada nos autos, foi autuada pela fiscalização da Delegacia Especial de Instituições Financeiras do Rio de Janeiro - RJ, em 26.12.2002, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, relativamente aos trimestres do ano-calendário de 1997, no valor total de R\$ 2.161.189.084,61 (dois bilhões, cento e sessenta e um milhões, cento e oitenta e nove mil, oitenta e quatro reais e sessenta e um centavos), incluídos juros de mora à taxa SELIC e multa de ofício, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Fundamentos da exigência

Para posicionar a Câmara quanto aos fundamentos adotados pelo fisco na formalização da exigência, sirvo-me do Relatório do Acórdão preparado pela Turma Julgadora de primeiro grau:

"2 No Termo de Verificação Fiscal de fls. 340/357, que faz parte do Auto de Infração, encontram-se descritos os fatos que, segundo o fisco, configuram descumprimento à legislação a que a CSLL estava submetida no ano-calendário de 1997, bem como de que forma foi apurado o valor do crédito tributário decorrente. A seguir, apresenta-se uma síntese desse Termo, a saber:

2.1 Da Condição de Contribuinte

2.1.1 a Interessada é entidade fechada de previdência privada complementar, nos termos da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, a qual revogou o dispositivo que anteriormente regulava tais entidades, a Lei nº 6.435/1977;

2.1.2 essas entidades advogaram, por longo tempo, a tese de serem imunes à incidência do Imposto de Renda e à da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, invocando, no caso da CSLL, o disposto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, que isenta da contribuição para a seguridade social "as entidades



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”, sob a alegação de que deveriam ter o mesmo tratamento tributário do que estas;

2.1.3 o Supremo Tribunal Federal veio, em 08/11/2001, no Acórdão definitivo prolatado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 202-700-6, colocar uma pá de cal sobre essa pretensão, estabelecendo que “as instituições assistenciais não podem ser confundidas ou comparadas com as entidades fechadas de previdência privada, de gênese contratual, uma vez que conferem benefícios aos seus filiados desde que esses recolham as contribuições pactuadas. Essas associações assim constituídas não possuem o caráter de universalidade como o é a assistência social oficial, do que se extrai que os serviços por elas realizados não podem ser entendidos como os de assistência social.”;

2.1.4 afastada a hipótese de imunidade, as entidades fechadas de previdência privada se sujeitam à incidência da CSLL, na forma prescrita pela legislação ordinária, bastando a ocorrência da hipótese definida em lei como fato gerador da obrigação tributária, exceto se fosse editada lei específica que lhes garantisse isenção de incidência da CSLL, o que somente se deu com o advento da Medida Provisória 16, de 27/12/2001, para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2002;

2.2 Da Legislação Aplicável

2.2.1 a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 195, I, atribuiu à União a competência para instituir contribuição para o financiamento da seguridade social, impositiva a toda sociedade;

2.2.2 a União instituiu a CSLL por meio da Lei nº 7.689/1988, na qual está definido que sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto renda, ajustado pelas adições e exclusões que especifica;

2.2.3 no § 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, estão indicadas as empresas sujeitas à tributação pela CSLL, dentre as quais tem-se, explicitamente, as entidades de previdência privada abertas e fechadas;

2.2.4 no ano-calendário de 1997, a alíquota da CSLL, para as entidades de previdência privada, foi de 18%, por força do disposto no artigo 2º da Lei nº 9.316/1996;



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

2.2.5 até o ano-calendário de 1996, a CSLL era dedutível de sua própria base de cálculo, o que deixou de ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1997, por força do que determina o artigo 1º da Lei nº 9.316/1996

2.2.6 embora o Ato Declaratório CST 17, de 30/11/1990, tenha disposto que a CSLL não seria devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvessem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos, é de se ressaltar que tal determinação perdurou somente até o advento da Lei 8.212/1991 que, como já visto, mencionou expressamente as entidades de previdência privada fechadas como sujeitas à incidência da CSLL, afastando qualquer dúvida a respeito;

2.2.7 para efeito de incidência da CSLL, não importa se a entidade tem ou não finalidade lucrativa, mas sim a materialização concreta do resultado positivo, como será visto adiante;

2.2.8 de resto, não pode ser ignorada a referência direta de sucessivos diplomas legais mencionando as entidades fechadas de previdência privada como contribuintes da CSLL, tais como: artigo 72, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelas Emendas Constitucionais 01/1994, 10/1996 e 17/1997, bem como o artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995 e, ainda, o artigo 2º da Lei nº 9.316/1996;

2.2.9 como já dito, as entidades de previdência privada só foram isentadas da CSLL a partir de 1º de janeiro de 2002, por força da MP 16, de 27/12/2001;

2.3 Da Base de Cálculo

2.3.1 as entidades fechadas de previdência privada não têm fins lucrativos, animus de lucrar, mas não há proibição legal para que, no desenvolvimento de suas atividades, venham a registrar qualquer lucro, sendo de todo impossibilitadas de fazê-lo, sob pena de sanção, a qual, acaso vedação legal de fato houvesse, deveria, afinal, necessariamente estar prevista;

2.3.2 as entidades fechadas de previdência complementar não existem para lucrar, é certo, mas, objetivando a concretização do seu fim – a complementação da atuação estatal na área previdenciária – buscam a eficiência financeira, como, por sinal, demonstra-nos o rigor com que fixam e procuram cumprir as chamadas metas atuariais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

2.3.3 ainda que a consecução de lucro, por parte dos fundos fechados de pensão, constituísse, de fato, infração à lei – e, fartamente visto acima, não o é, em absoluto –, a aplicação escorreita do princípio do artigo 118, inciso I, do CTN, conhecido como *pecúnia non olet*, afastaria, por completo, qualquer pretensão no sentido de não incidência da CSLL, posto que o surgimento da obrigação tributária principal com o fato gerador depende, única e exclusivamente, da verificação da “situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, de nada importando a “validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros”;

2.3.4 está claro tratar-se de preceito genérico, aplicável quando cabível, a referência, no texto da Lei nº 7.689/1988, à necessidade de observância da legislação comercial (art. 2º, § 1º, “c”), vez que supor o contrário seria admitir que, por absurdo, apenas as empresas mercantis estariam sujeitas à CSLL, quando a Constituição Federal aponta inexoravelmente no sentido da universalidade da cobertura e do atendimento da seguridade social, pois esta será financiada por toda a sociedade mediante as diversas possibilidades de incidência abertas pela Carta Magna;

2.3.5 o mesmo raciocínio se aplica à circunstância de que as entidades de previdência privada se submetem à legislação e planificação contábil específicas, visto que os bancos e seguradoras também regem-se por legislação específica, estão submetidos ao controle de órgãos regulamentadores e fiscalizadores, e observam planos contábeis que lhes são próprios, e nem por isso deixam de revestir-se da condição de contribuintes;

2.3.6 da mesma forma, não merece acolhida a tese segundo a qual as entidades de previdência, por apurarem superávit (ou déficit), e não lucro (ou prejuízo), estariam desobrigadas da contribuição social sobre o lucro, pois nada autoriza o entendimento de que, ao utilizar-se da expressão lucro, a CF/1988 (art. 195, I, “c”) tenha-se restringido ao conceito de lucro adotado pela legislação comercial. O texto constitucional adota o termo em sentido amplo, e coube à Lei nº 7.689/1988 especificar que a contribuição incide sobre o resultado. A mesma regra de interpretação foi consagrada pelos Tribunais pátrios, com relação à expressão “faturamento” constante da redação original do artigo 195 da CF/1988 (repudiando-se a idéia de que faturamento, no caso, corresponderia ao conceito restrito à contabilidade – produto da venda mediante fatura), bem assim a expressão



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

“empregadores” da redação original do artigo 195, I, da CF/1988, que extrapola os limites do Direito do Trabalho para abranger todas as pessoas jurídicas, ainda que não firmem contratos nos moldes da legislação trabalhista;

2.3.7 assim sendo, ficou demonstrado que a base de cálculo da CSLL corresponde ao resultado positivo do exercício, ajustado na forma da lei, sendo que, no caso de entidades de previdência privada, o resultado positivo corresponde ao superávit;

2.3.8 para definir o método de cálculo do superávit das entidades de previdência deve-se recorrer à Demonstração do Resultado do Exercício adotada por elas, aprovada pela Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social, e divulgada pela Portaria MPAS nº 4.858, de 26/11/1998, em seu anexo C, item “3”, bem como ao pronunciamento a respeito da Secretaria da Receita Federal, por intermédio da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, no Parecer COSIT nº 07, de 26/12/2001, que estabelece o seguinte:

a) como referência inicial para fins de execução dos ajustes fiscais necessários à correta determinação de base de cálculo da CSLL das entidades de previdência, deve-se utilizar a Demonstração do Resultado do Exercício padrão, estatuída no Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998;

b) a necessidade de se observar o disposto no artigo 13, inciso I, da Lei nº 9.249/1995, ou seja, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, são vedadas as deduções de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações da Lei nº 9.065/1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável

c) na Demonstração do Resultado do Exercício do Anexo C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, as provisões técnicas a serem deduzidas do Saldo Disponível para Constituições, no programa previdencial, são apenas as Reservas Matemáticas e a Reserva de Contingência, restando, via de regra, 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;) tomando-se por base o Balanço Patrimonial exposto no Anexo C, item “3”, da



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Portaria MPAS nº 4.858, de 1998, não são consideradas reservas técnicas a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992;

2.3.9 cabe ainda destacar que tanto o Decreto nº 606/1992 como a LC 109/2001 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, independentemente da data de sua constituição ou contabilização, estaria sempre sujeita ao limite de 25% da Reserva Matemática constituída;

2.3.10 o resultado do período, para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, é o resultado positivo (superávit) apurado no programa previdencial quando do encerramento do correspondente período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas na legislação da CSLL. Como determinado pelo artigo 13, I, da Lei nº 9.249/1995, somente foram consideradas como provisões dedutíveis aquelas constantes do programa previdencial destinadas à constituição de reservas matemáticas e reservas de contingência. Cabe ressaltar que, para efeito da determinação de adições, exclusões e compensações, foram analisadas as contas que compõem os demais programas (assistencial, administrativo e de investimentos), tendo em vista a influência que esses possuem sobre o resultado do programa previdencial;

2.4 Das Medidas Judiciais

2.4.1 o Mandado de Segurança nº 2001.5101024801-0 (7ª Vara Federal – RJ), acompanhado pelo processo administrativo nº 10768.001972/2002-73, impetrado pela ABRAPP do Rio de Janeiro, tem por objeto requerer o direito às Associadas de aderir à anistia proposta pelo artigo 5º da MP 2.222/2001, sem desistência das ações que versam sobre os tributos ali referidos e independentemente do pagamento deles, que seria substituído pelo arrolamento de bens, na forma da IN SRF nº 26/2001, em especial de seu artigo 2º, §1º, inciso II;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

2.4.2 em 31/01/2002, a autoridade judicial de 1ª instância indeferiu a medida liminar, sob fundamento de que a anistia constitui faculdade do contribuinte, não lhe sendo imposta pelo Poder Público, cabendo à impetrante assumir o ônus da escolha entre aderir à anistia ou discutir judicialmente os créditos tributários cuja exclusão se almeja com a adesão à anistia;

2.4.3 O recurso de agravo de instrumento (processo nº 2002.02.01.001245-3) foi recebido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, sendo atribuído efeito suspensivo para o fim de determinar à autoridade coatora se abster de tomar qualquer medida para exigir das filiadas da ABRAPP a CSLL, o que implica, inclusive, na desobrigação de pagamento ou parcelamento dos supostos débitos da CSLL até o último dia do mês de janeiro de 2002 e, das entidades que tiverem optado pelo RET (Regime Especial de Tributação), a desnecessidade de comprovação da desistência das ações judiciais que têm por objeto a CSLL;

2.4.4 em 26/08/2002, a 4ª Turma do TRF da 2ª Região, por unanimidade, decide negar provimento ao agravo interno impetrado pela Fazenda Nacional;

2.4.5 em 19/12/2002, conforme sentença de fls. 270/282, foi denegada a segurança vindicada na peça inaugural constante dos autos do Mandado de Segurança nº 2001.5101024801-0 (7ª Vara Federa – RJ), tendo-se exaurido o efeito suspensivo atribuído ao Agravo de Instrumento nº 2002.02.01.001245-3 e sujeitando o infrator ao presente lançamento da CSLL;

2.5 Da Auditoria

Da análise dos Demonstrativos Trimestrais de Apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido para o ano-calendário de 1997, elaborados pela interessada (fls. 48/51), verifica-se que:

- a) as adições oferecidas à tributação foram insuficientes de acordo com o item denominado "Da Base de Cálculo", item 3 do Termo de Verificação Fiscal e item 2.5 desta síntese do mesmo;
- b) as exclusões efetuadas a título de "Reversão de Provisão de Fundos" tiveram por finalidade a anulação do resultado positivo apurado no período;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

2.6 Do Lançamento

Com base nas planilhas de fls. 285/324, demonstrando por trimestre a apuração do resultado em 1997, elaboradas de acordo com o livro razão apresentado pela interessada, foi refeita a Apuração da Base de Cálculo da CSLL (fls. 333/336), considerando como ajustes ao resultado apurado, além dos efetuados pela interessada, as seguintes adições previstas na legislação:

a) Contingências Previdenciárias (conta 32320000);

b) Depósitos Judiciais (conta 62221000);

c) Contingências Fiscais (conta 62222000);) Excesso ao limite de 25% da Reserva Matemática em relação à constituição da Reserva de Contingência, demonstrada em fls. 337/339, de acordo com o disposto no artigo 3º do Decreto nº 606, de 20/07/1992.”

3. Quanto ao enquadramento legal do Auto de Infração, o mesmo encontra-se na fl. 359.

Impugnação e Decisão recorrida

Julgando a lide administrativa, a 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento I no Rio de Janeiro - RJ, manteve integralmente a exigência fiscal.

Relato a seguir os argumentos da recorrente contra a imposição fiscal e, na seqüência de cada um, os fundamentos do Relator, adotados à unanimidade pela Turma, que resultaram no Acórdão nº 5.138/2004, assim ementado:

"JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO - O julgamento administrativo fiscal é a atividade onde se examina a correção ou não dos atos praticados pelos agentes do fisco, sem perscrutar da legalidade ou constitucionalidade dos dispositivos legais que deram suporte àqueles atos.

PROCESSO ADMINISTRATIVO - PROCESSO JUDICIAL. OBJETO IDÊNTICO - A propositura de ação judicial pelos contribuintes, por qualquer modalidade processual, antes ou posteriormente à autuação, importa a renúncia às instâncias administrativas nos pontos em que haja idêntico questionamento.

CSLL - DECADÊNCIA. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO. APURAÇÃO TRIMESTRAL - O direito de se apurar e constituir os créditos relativos à CSLL extingue-se após 10(dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

o crédito poderia ter sido constituído, conforme dispõe o artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, independentemente de o contribuinte ter ou não antecipado o pagamento do tributo e de a apuração ter sido trimestral.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA. MULTA DE OFÍCIO - Cabe a aplicação da multa de ofício nos lançamentos em que o contribuinte não mais esteja amparado por liminar em mandado de segurança ou sentença que anteriormente suspendia a exigibilidade do crédito tributário, por força de decisão judicial que denegou a segurança.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PERÍODO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - No lançamento de ofício da CSLL, a base de cálculo deverá ser levantada por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, exceto se o contribuinte tivesse optado pelo seu pagamento mensal, determinado sobre base de cálculo estimada, caso em que a apuração se daria em período anual.

CSLL - ENTIDADES FECHADAS DE PRVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - EFPC - BASE DE CÁLCULO - A base de cálculo da CSLL das EFPC 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 Período de Apuração, elaborada nos termos da Portaria MPAS/SPC nº 176/1996, deduzindo-se do Saldo Disponível para Constituições a formação de Reservas Matemáticas e a Formação Reservas de Contingências, esta última limitada a 25% daquelas, observadas ainda as demais adições e exclusões previstas na legislação da CSLL.

OMISSÃO NA DECLARAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS - COMPENSAÇÃO - Se o contribuinte foi omissor na apresentação das declarações de supostas bases de cálculo negativas referentes a exercícios anteriores, não há que se considerar a compensação das que apresentar na impugnação ao auto de infração, ainda mais quando estas não foram apuradas de acordo com a legislação pertinente.

JUROS DE MORA - TAXA SELIC - A legislação de regência determina que os tributos e contribuições sociais não pagos até o seu vencimento, com fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora incidentes a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, equivalentes, a partir de 1º de abril de 1995, à taxa referencial do Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o mês anterior ao do pagamento e a 1% no mês em que o pagamento estiver sendo efetuado (Art. 59 e § 2º da Lei nº 8.383, de 1991, Art. 84, I, e §§ 1º, 2º e 6º da Lei nº 8.981, de 1995, Art. 13 da Lei nº 9.065, de 1995, e Art. 61 e § 3º da Lei nº 9.430, de 1996), não cabendo, na esfera administrativa, discutir a legalidade dessa legislação. Lançamento Procedente"



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Discussão judicial - Concomitância

Impugnação

4.1 Das Preliminares

4.1.1 o fato de a ABRAPP ter impetrado perante a 7ª Vara da Justiça Federal do Rio de Janeiro o Mandado de Segurança Coletivo nº 2001.5101024801-0, pleiteando a concessão de segurança para que o Sr. Delegado Especial de Instituições Financeiras da 7ª Região Fiscal se abstinhasse de adotar qualquer medida tendente a exigir das entidades a ela associadas a CSLL, sob o fundamento de que tais entidades não são contribuintes dessa contribuição, não acarreta a renúncia ao direito de a Interessada se defender na esfera administrativa, conforme prevê o artigo 38 da Lei nº 6.830/1980, vez que:

- a) o mandado de segurança coletivo não induz litispendência com eventual mandado de segurança individual ajuizado pela Interessada;
- b) a sentença denegatória no mandado de segurança coletivo não faz coisa julgada individual para as partes que compõem a associação que os representa;
- c) assim, os associados individualmente considerados, não renunciaram ao seu direito de recorrer, seja na esfera judicial, seja na esfera administrativa, pois não se pode presumir a renúncia tácita neste caso;

4.1.2 caso não seja reconhecida a inaplicabilidade do referido artigo 38 da Lei nº 6.830/1980, portanto, equivocadamente se entenda que existe concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo e o presente processo, há necessariamente que se anular de ofício o lançamento da multa de 75%, em cumprimento ao disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996, bem como anular o lançamento por vício formal, a menos que, no mérito, se entenda que a decisão é favorável à Interessada;

4.1.3 não se aplica ao presente caso o artigo 38 da Lei nº 6.830/1980, pois a ação foi ajuizada antes da lavratura do Auto de Infração, e os elaboradores desta Lei, na exposição de motivos, manifestada na Mensagem do Congresso Nacional nº 87, de 1980, são claros em afirmar que somente nos casos de ingresso em juízo “contra o título materializado da obrigação”, ou seja, contra o próprio Auto de Infração, é que há renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa, não devendo tal entendimento ser aplicado, quando o contribuinte, sem ter sido autuado, ingressa com ação judicial para a discussão de um determinado direito, visando o não recolhimento de tributos, como, de forma manifestamente ilegal, determina o Ato Declaratório COSIT nº 3/1996;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

4.1.4 deve-se, ainda, considerar o disposto no artigo 51 da Lei nº 9.784/1999, que determina que qualquer renúncia à esfera administrativa não mais pode ser presumida, devendo ser requerida mediante manifestação escrita do contribuinte, com o que esse dispositivo revogou o parágrafo único do artigo 38 da Lei nº 6.830/1980;

4.1.5 ainda, ressalte-se que pelo princípio da especificidade das leis, deve-se aplicar o artigo 51 da Lei nº 9.784/1999, que regula o processo administrativo federal, em detrimento ao artigo 38 da Lei nº 6.830/1980 (Lei das Execuções Fiscais), que é uma norma de direito processual judicial e regula o procedimento a ser adotado nos processos de execução fiscal;

4.1.6 a propositura de medidas judiciais para resguardar seu direito, anteriormente à pretensão do Fisco Federal em cobrar tributo mediante a lavratura do Auto de Infração, obviamente não se constitui como fato superveniente que tenha o condão de obrigar a autoridade administrativa a extinguir o processo administrativo sem a apreciação do mérito da lide, nos termos do artigo 52 da Lei nº 9.784/1999;

4.1.7 ademais, ressalte-se que evidenciado está por meio desta impugnação que outros argumentos se apresentam como objeto desta defesa, os quais são distintos daqueles apresentados em Juízo, tais como o quantum e demais acréscimos, objeto da autuação;

Decisão DRJ

22. A propositura de ação judicial pelos contribuintes, em razão disso, nos pontos em que haja idêntico questionamento, torna ineficaz o processo administrativo. De fato, havendo o deslocamento da lide para o Poder Judiciário, perde o sentido a apreciação da mesma matéria na via administrativa. Do contrário, ter-se-ia a absurda hipótese de se ter uma decisão judicial transitada em julgado e, portanto, definitiva, não ser seguida pela autoridade administrativa.

(...)

27. Desse modo, fica prejudicada, na esfera administrativa, a análise quanto à interessada ser ou não contribuinte da CSLL, por se tratar da mesma matéria levada à apreciação da autoridade judicial, devendo ser observada a decisão final da Justiça Federal. Lembre-se, por oportuno, que a decisão judicial de 1ª instância foi no sentido de que a interessada é contribuinte da CSLL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Decadência

Aditamento às razões de impugnação(fls. 747/749)

[...] voltando a examinar os termos do Auto de Infração, verificou que que a D. Autoridade Fiscal calcula o tributo exigido com base no regime de apuração trimestral, inclusive sendo esta forma de apuração impugnada pela impugnante, nos termos das razões de sua impugnação.

Com efeito, ao considerar o tributo lançado com base em exercícios trimestrais estaria a D. Autoridade Fiscal impedida de efetuar o lançamento do 1º 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 1997, dado que o direito de constituição destes créditos se extinguiu pela decadência.

Decisão DRJ

28. Em se tratando de contribuição social sobre o lucro, integrante do orçamento da seguridade social, o prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito pelo lançamento, é de 10 (dez) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o crédito poderia ter sido constituído, conforme dispõe o art. 45 da Lei nº 8.212/1991 [...].

Multa de ofício

Impugnação

[...] caso de se decidir pela existência de concomitância entre o Mandado de Segurança Coletivo e o presente processo, há necessariamente que se anular de ofício o lançamento da multa de 75%, em cumprimento ao disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996.

Decisão DRJ

44.3 O caput do artigo 63 da Lei nº 9.430/1996 dispõe que "não caberá lançamento de multa de ofício na constituição do crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributos e contribuições de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma do inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966."

44.4 A liminar ao Mandado de segurança havia sido concedida, em parte, pelo TRF da 2a. Região. Ocorre que, em julgamento realizado em 19/12/2002, a Juíza da 7a. Vara Federal do Rio de Janeiro denegou a segurança, fazendo cessar os efeitos da liminar.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

44.5 A respeito dos efeitos da denegação da segurança em relação à medida liminar anteriormente deferida, o Supremo Tribunal Federal (STF) fixou, na Súmula 405, o seguinte entendimento:

“Súmula 405 – Denegado o mandado de segurança pela sentença, ou no julgamento do agravo dele interposto, fica sem efeito as liminares concedidas, retroagindo os efeitos da decisão contrária.” (Grifei).

(...)

44.7 Assim sendo, o Auto de Infração foi devidamente constituído em 26/12/2002, pois nesta data a Interessada não mais estava amparada por liminar em mandado de segurança ou sentença que lhe fosse favorável, não se aplicando, pois, o art. 63 da Lei 9.430, de 1996, com o que não há que se excluir a multa de ofício de 75%, devidamente aplicada.

Mérito

Impugnação

4.2.1 não pode ser admitido que se queira impor a tributação da CSLL sobre o superávit, pois o artigo 195 da Constituição Federal autoriza tão somente a tributação incidente sobre o lucro, e os conceitos de superávit e lucro não se confundem, visto que distintos;

4.2.2 a interpretação sistemática do inciso I, do artigo 13 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que menciona as entidades de previdência privada como contribuintes da CSLL, é no sentido de que ele se refere às entidades abertas de previdência complementar, as quais podem perseguir a finalidade lucrativa, isto porque o caput do referido artigo expressamente estabelece que a base de cálculo da CSLL é o lucro líquido;

4.2.3 se a legislação tributária deve ser obedecida pelos agentes fiscais, se o Ato Declaratório nº 17/1990 faz parte da legislação tributária, se a Interessada é constituída sob a forma de fundação sem fins lucrativos, tem-se que a autuação ora combatida jamais poderia existir, visto que neste Ato é declarado, em caráter normativo, que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos;

4.2.4 ainda que, a título de argumentação, se admitisse que a autuação fiscal ora impugnada constitui a expressão de mencionada mudança interpretativa, o que seria



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

possível somente a título de argumentação, ela não poderia exigir quaisquer valores a título de penalidades ou juros de mora, em razão do disposto no artigo 100 do CTN, segundo o qual a observância de normas nele referidas “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo”;

4.2.5 nem se alegue, que a Lei nº 8.212/1991, ao relacionar, em seu artigo 22, parágrafo 1º, as entidades de previdência privada, as teria introduzido á condição de sujeito passivo da CSLL, isto porque, conforme entendimento já pacificado pelo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o referido parágrafo não trata de contribuições incidentes sobre o lucro, mas, sim, de contribuições incidentes sobre remunerações pagas;

4.2.6 da mesma maneira, não se deve admitir que o fato de a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 e das Emendas Constitucionais nº 10/1996 e 17/1997, que ao alterarem o disposto no artigo 72 das disposições Constitucionais Provisórias, expressamente estabelecerem que “a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 (...), passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária”, implicaria dizer que as entidades de previdência privada seriam contribuintes da CSLL, mas, sim, tão somente afirmar que dentre aquelas entidades relacionadas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, são contribuintes da CSLL aquelas que auferem lucro – o que não é o caso da Impugnante -, portanto, em se tratando de entidade de previdência complementar, a hipótese legislativa objetiva tão somente que a tributação recaia apenas sobre as entidades abertas;

4.2.7 *ad argumentandum tantum*, supondo-se que exista tributo sobre o lucro, no mínimo, as Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) deveriam ser tributadas sobre o lucro apurado na forma em que este é apurado pelos demais segmentos de mercado, ou seja, apurado em função das receitas e despesas decorrentes exclusivamente da atividade de prestação dos serviços de gestão de recursos, aqui entendidos no sentido de garantir a remuneração futura dos participantes, vez que, estas sim, constituem os recursos de real propriedade das EFPC;

4.2.8 nesse mesmo sentido, como já acontece com as Instituições Financeiras, qualquer lucro que se possa alegar em uma EFPC deve ser apurado sem a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

consideração dos capitais alheios, ou seja, sem a consideração das receitas de contribuições provenientes de patrocinadores e participantes;

4.2.9 ora, invocado aqui o princípio da isonomia, se a fiscalização constringe a Interessada ao recolhimento da CSLL valendo-se da mesma alíquota vigente às Instituições Financeiras, porque não reviu o critério de determinação do lucro e o apurou considerando o critério anteriormente mencionado?;

4.2.10 ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras (e equiparadas) ou as EFPC, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando-as com alíquotas mais gravosas relativamente à CSLL, alíquota de 18% em vez de 8% aplicável à sociedades mercantis, incorreu em flagrante ofensa ao Princípio da Isonomia;

Decisão DRJ

Como visto, os julgadores de primeiro grau não apreciaram o mérito propriamente dito da exigência, em função de entenderem haver concomitância entre o litígio administrativo e o judicial.

Apreciaram, entretanto, outros pontos relativamente à materialização da exigência. É o que se relata a seguir.

Inobservância pela fiscalização do Ato Declaratório nº 17/1990

Impugnação

[...] se a legislação tributária deve ser obedecida pelos agentes fiscais, se o Ato Declaratório nº 17/1990 faz parte da legislação tributária, se a Interessada é constituída sob a forma de fundação sem fins lucrativos, tem-se que a autuação ora combatida jamais poderia existir, visto que neste Ato é declarado, em caráter normativo, que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos. A Lei nº 8.212/1991, ao relacionar, em seu artigo 22, parágrafo 1º, as entidades de previdência privada, não as introduziu à condição de sujeito passivo da CSLL, isto porque, conforme entendimento já pacificado pelo 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, o referido parágrafo não trata de contribuições incidentes sobre o lucro, mas, sim, de contribuições incidentes sobre remunerações pagas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Ainda que, a título de argumentação, se admitisse que a autuação fiscal ora impugnada constitui a expressão de mencionada mudança interpretativa, o que seria possível somente a título de argumentação, ela não poderia exigir quaisquer valores a título de penalidades ou juros de mora, em razão do disposto no artigo 100 do CTN, segundo o qual a observância de normas nele referidas “exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo”. Da mesma maneira, não se deve admitir que o fato de a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994 e das Emendas Constitucionais nº 10/1996 e 17/1997, que ao alterarem o disposto no artigo 72 das disposições Constitucionais Provisórias, expressamente estabelecerem que “a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91 (...), passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária”, implicaria dizer que as entidades de previdência privada seriam contribuintes da CSLL, mas, sim, tão somente afirmar que dentre aquelas entidades relacionadas no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, são contribuintes da CSLL aquelas que auferem lucro – o que não é o caso da Impugnante -, portanto, em se tratando de entidade de previdência complementar, a hipótese legislativa objetiva tão somente que a tributação recaia apenas sobre as entidades abertas.

Decisão DRJ

45.2 Como já exposto pelo fisco no Termo de Verificação Fiscal, embora no Ato Declaratório CST nº 17, de 30/11/1990, estivesse disposto que a CSLL não seria devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvessem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos, tal determinação perdurou somente até o advento da Lei nº 8.212/1991, vez que no parágrafo 1º do artigo 22 desta Lei estão indicadas as empresas sujeitas à tributação pela CSLL, dentre as quais tem-se, explicitamente, as entidades de previdência privada abertas e fechadas. O artigo 23 desta Lei estabelece que no caso das instituições citadas no § 1º do artigo 22 desta Lei, a alíquota da contribuição proveniente do lucro, destinada à Seguridade Social, é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro líquido do período-base antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do artigo 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990. Interpretação do 1º Conselho de Contribuintes de que o parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991 não trata de contribuições incidentes sobre o lucro, mas, sim, de contribuições incidentes sobre remunerações pagas, além de, na minha



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

opinião, ir de encontro ao que está claramente expresso nos artigos 22 e 23 desta Lei, não vincula os Auditores Fiscais da Receita Federal-AFRF. Na Solução de Consulta COSIT nº 7, de 26 de dezembro de 2001, à qual estão vinculados os AFRF, está detalhadamente mostrado que da combinação dos artigos 22 e 23 da Lei 8.212/1991, conclui-se que as entidades previdência privada abertas e fechadas são contribuintes da CSLL."

Isonomia com outras instituições

Impugnação

4.2.7 *ad argumentandum tantum*, supondo-se que exista tributo sobre o lucro, no mínimo, as Entidades Fechadas de Previdência Complementar (EFPC) deveriam ser tributadas sobre o lucro apurado na forma em que este é apurado pelos demais segmentos de mercado, ou seja, apurado em função das receitas e despesas decorrentes exclusivamente da atividade de prestação dos serviços de gestão de recursos, aqui entendidos no sentido de garantir a remuneração futura dos participantes, vez que, estas sim, constituem os recursos de real propriedade das EFPC;

4.2.8 nesse mesmo sentido, como já acontece com as Instituições Financeiras, qualquer lucro que se possa alegar em uma EFPC deve ser apurado sem a consideração dos capitais alheios, ou seja, sem a consideração das receitas de contribuições provenientes de patrocinadores e participantes;

4.2.9 ora, invocado aqui o princípio da isonomia, se a fiscalização constrange a Interessada ao recolhimento da CSLL valendo-se da mesma alíquota vigente às Instituições Financeiras, porque não reviu o critério de determinação do lucro e o apurou considerando o critério anteriormente mencionado?;

4.2.10 ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras (e equiparadas) ou as EFPC, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando-as com alíquotas mais gravosas relativamente à CSLL, alíquota de 18% em vez de 8% aplicável às sociedades mercantis, incorreu em flagrante ofensa ao Princípio da Isonomia;

Decisão DRJ

[...] o fisco utilizou-se da alíquota de 18% para determinação da CSLL da interessada em estrita obediência ao disposto no artigo 2º da Lei nº 9.316/1996 e não por uma questão de isonomia com Instituições Financeiras;



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

46.6 [...] a interessada desejaria que o fisco tratasse as contribuições dos participantes e da patrocinadora, por exemplo, da mesma forma que um Banco Comercial trata um depósito à vista, isto é, não como receita, mas, sim, como uma obrigação, o que não tem sentido, seja porque não é isso o que determinam as Normas Contábeis das EFPP, seja porque uma EAPP (Entidade Aberta de Previdência Privada) também trata a contribuição de um participante como uma receita e não como uma obrigação, mesmo que a EAPP pertença a um Banco Comercial, o que mostra a superficialidade da comparação genérica de uma EFPP com uma Instituição Financeira.

Regime Trimestral para Apuração da Base de Cálculo

Impugnação

4.3.1 é descabido entender pela aplicação do regime trimestral para efeitos de cálculos tributários para as EFPC, pois não há como se verificar o *déficit ou superávit* antes de transcorrido todo o ano, por conta das transferências de valores quase ininterruptas entre as diversas e peculiares contas de seus registros;

4.3.2 segundo os cálculos da fiscalização, adotando o regime trimestral para a apuração da base de cálculo da CSLL, há CSLL a pagar nos três primeiros trimestres do ano de 1997, mas, se ela utilizasse o regime anual, mediante o levantamento do balancete de suspensão e redução ou recolhimento por estimativa, não haveria CSLL a recolher, conforme demonstrado às fls. 406/407;

4.3.3 ainda que não se entenda que não se há que aplicar o regime trimestral para efeitos de cálculos tributários das EFPC, deve-se ter em mente que a legislação tributária faculta ao contribuinte a opção pelo regime anual ou trimestral, nos termos do caput do artigo 2º da Lei nº 9.430/1996, e deveria ter sido levada em consideração pela fiscalização quando da elaboração de seus cálculos;

4.3.4 pelo regime anual, considerando-se que a Interessada é contribuinte da CSLL, o que se admite apenas a título de argumentação, mesmo que se apurasse valores a recolher em alguns meses do ano-calendário de 1997, estes poderiam ser compensados ao final do exercício, vez que ao seu final foi apurada base de cálculo negativa para todo o ano de 1997;

4.3.5 a legislação vigente à data do fato gerador conferia o direito à Interessada de apurar o IRPJ e a CSLL pelo regime de apuração anual (caso ela fosse contribuinte desses tributos, o que, repita-se, somente é admitido a título de argumentação), com o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

que a aplicação de regime de apuração trimestral no ano-calendário de 1997 constitui evidente caso de punição da Interessada, posto que lhe imputa tributação mais onerosa;

Decisão DRJ

47.1 [...] o fato de a legislação tributária facultar ao contribuinte a opção pelo regime anual ou trimestral, nos termos do caput do artigo 2º da Lei nº 9.430/1996 e que, pelo regime anual, mesmo que se apurassem valores a recolher nos três primeiros trimestres estes poderiam ser compensados ao final do exercício, vez que ao seu final foi apurada base de cálculo negativa, cabe observar que tais alegações não merecem ser acolhidas, uma vez que:

- no artigo 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, adaptado para a CSLL, nos termos do artigo 28 desta Lei, está claro que o valor do crédito tributário da CSLL será determinado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.(grifei) e,

por força do artigo 2º desta mesma Lei, adaptado para a CSLL, nos termos dos artigos 28 e 30 desta Lei, a interessada poderia ter optado pelo pagamento da CSLL, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada e a opção seria formalizada mediante o pagamento espontâneo da contribuição relativa ao mês de janeiro. Porém, não foi feita a opção e não constam do processo nem nos sistemas informatizados da SRF comprovações de quaisquer recolhimentos a título de CSLL em 1997. Ela apresentou a DIRPJ/1998 na condição de imune, por se considerar entidade de assistência social (fl.9), e jamais a retificou, descartando-se, portanto, a possibilidade de opção pela apuração anual com recolhimentos mensais por estimativa.

Convênio do Banco do Brasil, Banco Central e Fundação Banco Central de Previdência Privada (Centrus) Firmado em 23 de dezembro de 1997

Impugnação

4.3.6 ainda em relação ao período de apuração, cabe mencionar que a fiscalização, ao adotar o critério da trimestralidade, não considerou fato de extrema relevância, ocorrido no período-base de 1997, que acabou por resultar em um déficit, a saber:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

a) em 23 de dezembro de 1997, conforme notas explicativas das demonstrações contábeis referentes ao período-base de 1997, foi assinado convênio entre a Interessada, a sua patrocinadora, o Banco do Brasil S/A, o Banco Central do Brasil e a Fundação Banco Central de Previdência Privada ("CENTRUS"), de acordo com o artigo 14 da Medida Provisória nº 1.535-7, de 11 de julho de 1997, regulamentado pelo Decreto-Lei nº 2.273, de 14 de julho de 1997, cujo objeto era a implementação das medidas necessárias à transferência de recursos garantidores de reservas matemáticas e a centralização na CENTRUS das devoluções e complementações de responsabilidade direta ou indireta da Interessada, do Banco Central do Brasil e do Banco do Brasil S/A, enquanto seus patrocinadores, relativas aos funcionários optantes pelo quadro de pessoal do Banco Central do Brasil na forma da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964;

b) a Portaria nº 390, de 23 de dezembro de 1997, da Secretaria de Previdência Complementar, publicada no Diário Oficial da União de 24 de dezembro de 1997, aprovou o novo estatuto da Interessada, entrando em vigor, também nesta data, o novo regulamento de benefícios da Entidade;

c) em 24 de dezembro de 1997 foi assinado contrato entre a Interessada e a sua patrocinadora, com a finalidade de disciplinar a forma de custeio necessário à constituição de parte equivalente a 53,70% do valor garantidor do pagamento do complemento de aposentadoria devido ao contingente de participantes admitidos na patrocinadora até 14 de abril de 1967, inclusive, e que tenham se aposentado ou viessem a se aposentar após esta data, valor esse que fora devidamente dimensionado, à época, pelo regime de capitalização;) em outras palavras, a Interessada, ao regularizar uma situação que já vinha se arrastando ao longo dos anos, acabou por reconhecer um passivo, isto é, um reforço de suas reservas técnicas para o cumprimento das obrigações contratualmente assumidas, ou seja, em 1997, a Interessada aumentou as suas reservas matemáticas para R\$ 19.976.915.198,69 (no encerramento do período de 1996 as reservas montavam o valor de R\$ 10.790.700.285,00);

e) de fato, esta maior destinação de recursos para a composição de reservas matemáticas deveria ter sido considerada pela fiscalização porque o contexto temporal contábil da Interessada é, conforme já mencionado, anual e, portanto, qualquer análise fora desse contexto induz a uma distorção da realidade e, também, porque o aumento da reserva matemática está intrinsecamente ligado a fatos ocorridos no decorrer do período analisado e anteriores;



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

f) a desconsideração destes fatos constitui verdadeira arbitrariedade da fiscalização e comprova a falta de critérios objetivos para a efetivação da glosa;

Decisão DRJ

48.2 [...] a fiscalização levou em consideração esse Convênio exatamente como o fez a Interessada. O reconhecimento do mesmo se deu pela Interessada no 4º trimestre do ano-calendário de 1997, ao contabilizar seus efeitos no balancete de dezembro de 1997, conforme autorização, restrita ao balancete de dezembro de 1997, da Secretaria da Previdência Complementar do Ministério da Previdência e Assistência Social (fl. 332). Note-se que essa autorização foi concedida em caráter excepcional, pois na Portaria SPC nº 176, de 26 de março de 1996, item VIII, subitem 3, Compensação de Resultados (Superávit/Déficit) consta a vedação de que se possa fazer em um determinado balancete mensal compensação de déficit ou superávit técnico ocorrido no exercício com o dos exercícios anteriores, só se podendo fazê-lo quando do encerramento do balanço patrimonial, por ocasião do encerramento do exercício social. A fiscalização nada mais fez do que também reconhecê-lo no 4º trimestre de 1997. [...]

Fundo de Oscilação de Riscos e Reserva para Ajustes do Plano .

Impugnação

4.3.7 tendo em vista que o artigo 3º do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992, utilizado pelo auditor fiscal como fundamentação legal da autuação, dispõe, em seu caput, que “o superávit apurado pelas entidades, a cada ano, será destinado à formação de reservas de contingência, até o limite de 25% do valor das reservas matemáticas” e, em seu parágrafo 1º, que “encerrado o balanço anual e ultrapassado o limite de que trata este artigo, a parcela excedente será contabilizada e destinada ao fundo de oscilação de riscos”:

a) as EFPC devem, necessariamente, por força normativa, destinar os recursos excedentes, apurados anualmente, para constituição e manutenção de reserva e fundo específicos, de forma a oferecer uma proteção efetiva contra riscos futuros e, conseqüentemente, beneficiar os participantes dos planos;

b) pela análise dos conceitos de reservas e fundos é possível traçar-se um paralelo entre eles, pois ambos reduzem os lucros das sociedades e visam reforçar o patrimônio delas, de forma a protegê-las de eventos futuros;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

c) transportando-se esse paralelo para a realidade da Interessada, tem-se que as EFPC constituem reservas e fundos com valores retirados de seu *superávit*, e não lucro como pretendeu a fiscalização, para fortalecimento de suas provisões/reservas técnicas que, no caso das EFPC, constituem o seu patrimônio líquido;

d) se a totalidade do *superávit* remanescente das EFPC, após as destinações efetuadas para as reservas matemática e de contingência, é obrigatoriamente destinado à constituição e manutenção de reservas e fundos integrantes de suas reservas/provisões técnicas, por determinação legal/normativa, então jamais poderia a despesa registrada na contabilização de tais valores ser objeto de questionamentos por parte do fisco federal, especificamente em relação à sua adição à base de cálculo da CSLL;

e) assim já decidiu a COSIT na Decisão nº 7/2000:

EMENTA: DEDUTIBILIDADE DA PROVISÃO PARA OSCILAÇÃO DE RISCOS E DA PROVISÃO PARA OSCILAÇÃO FINANCEIRA PELAS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA As provisões para Oscilação de Risco e Oscilação Financeira, quando constituídas em consonância com as normas estabelecidas pelo órgão regulador das sociedades de previdência privada, por se destinarem a completar os valores de provisões já escrituradas, enquadram-se nas disposições do art. 404 do RIR/99, sendo, portanto, dedutíveis tanto na determinação do lucro real quanto da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

f) de fato, ao autorizar a dedutibilidade das provisões para Oscilação de Risco e Oscilação Financeira, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as autoridades fiscais tão somente reconheceram a sua natureza de provisão técnica, ou seja, corroborou-se o entendimento de que tais provisões não deverão influenciar a apuração do imposto de renda e da CSLL;

g) em outras palavras, caso a Interessada tivesse apurado *superávit* no ano-calendário de 1997, o que se admite a título de argumentação, ela teria, em atendimento ao disposto no artigo 2º do Decreto nº 606/1992, de destinar toda a parcela remanescente de seu *superávit* para a constituição de reservas e fundos que, pela sua natureza, estão inseridos nas reservas/provisões técnicas, as quais não constituem base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 404 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999;

h) evidente, portanto, que as autoridades fiscais jamais poderiam, na ânsia de apurar bases de cálculo tributáveis, ter glosado os valores supostamente apurados;

Decisão DRJ

49.2 [...] a decisão COSIT nº 7, de 5 de maio de 2000, se aplica às Entidades Abertas de Previdência Privada - EAPP, enquanto que a solução consulta COSIT nº 7, de 26



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

de dezembro de 2001, às Entidades Fechadas de Previdência Privada - EFPP, não havendo incoerência entre ambas, como quer fazer crer a interessada.

(...)

49.8 Portanto, são dedutíveis para as EAPP as Provisões para Oscilação de Riscos e para Oscilações Financeiras, se constituídas nos termos previstos na legislação, e não são dedutíveis para as EFPP o Fundo de Oscilação de Risco-Decreto nº606/92 e a Reserva de Reajuste de Plano, como bem se pronunciou, para as EFPP, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação, na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, da qual merecem destaque alguns trechos:

"... 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 disponíveis 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.

São aqui consideradas técnicas as reservas matemáticas e as de contingências. 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 nº 4.858, de 1998, a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992." (negritei).

49.9 Assim sendo, rejeito a alegação de que sejam dedutíveis para as EFPP a Reserva para Ajustes do Plano e o Fundo de Oscilações de Risco.

Reavaliação da Carteira de Investimentos Imobiliários e Variação Positiva da Carteira de Ações

Impugnação

4.3.8 independentemente de todos os argumentos até o momento apresentados, a análise da planilha de apuração da CSLL, elaborada pela fiscalização, revela evidentes equívocos quanto aos critérios legais para determinação da CSLL, a saber:

a) para conferir à Interessada tratamento isonômico com o conferido às sociedades comerciais e mercantis, a fiscalização, no que concerne à reavaliação da carteira de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

investimentos imobiliários, acertadamente, excluiu os resultados positivos e adicionou os negativos, mas este procedimento não foi adotado em relação à variação positiva da carteira de ações, o que não pode ser admitido, vez que desrespeita o referido tratamento isonômico;

Decisão DRJ

50.1 Alega a interessada que o fisco, para lhe conferir tratamento isonômico com o conferido às sociedades comerciais e mercantis no que concerne à reavaliação da carteira de investimentos imobiliários, acertadamente, excluiu os resultados positivos e adicionou os negativos, mas este procedimento não foi adotado em relação à variação positiva da carteira de ações, o que não pode ser admitido, vez que desrespeita o referido tratamento isonômico.

50.2 Como é sabido, é nulo o efeito fiscal das reavaliações dos investimentos imobiliários nas sociedades comerciais e mercantis, vez que o fisco não tributa a Reavaliação, mas não aceita sua transformação em despesa; ou melhor, aceita a despesa operacional (normalmente, ou então não operacional, no caso da baixa do bem por venda, obsolescência, etc.) com a Reavaliação, mas, no Livro de Apuração do Lucro Real, faz com que se adicione ao lucro líquido, para apuração do lucro tributável, a parcela transferida para Lucros ou Prejuízos Acumulados, a qual é exatamente igual à deduzida a mais do lucro líquido, o que acaba por significar a não-aceitação da baixa da parte reavaliada como dedutível. Assim, não há tributação na Reavaliação, mas também não há nenhum ganho fiscal com ela. O imposto continua a ser devido como se não tivesse havido a reavaliação.

50.3 No presente processo, relativamente às reavaliações da carteira de investimentos imobiliários ocorridas no 4º trimestre de 1997, o fisco excluiu do resultado da interessada as de valor positivo e adicionou as de valor negativo, esquecendo-se, porém, de adicionar ao resultado as realizações (depreciação, baixa por venda, etc.) das reavaliações de valor positivo ocorridas em períodos anteriores, o que mostra que não conseguiu a pretensa isonomia.

50.4 Penso que o melhor é desconsiderar qualquer ajuste feito pelo fisco em função da reavaliação dos investimentos imobiliários, vez que, no caso das EFPP, não há uma conta na contabilidade (conta de reserva de reavaliação) que permita tornar sem efeito fiscal, imediatamente, as reavaliações dos investimentos imobiliários. É verdade que, em princípio, isto poderia ser prejudicial para elas, porque ofereceriam,



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

inicialmente, a reavaliação de valor positivo à tributação, e, só depois, via depreciação da reavaliação, excluiriam da tributação esse mesmo valor. Ocorre que no presente caso isto é até favorável à interessada, vez que as reavaliações positivas ocorridas antes de 1997 não foram oferecidas à tributação e em 1997 as depreciações dessas reavaliações estão sendo consideradas como dedutíveis. Além disso, há que se lembrar que as reavaliações de valor negativo estão, imediatamente, sendo consideradas dedutíveis.

50.5 Quanto aos valores das variações positivas da carteira de investimentos em ações, apropriados como receitas no 4º trimestre de 1997, na conta Variações Positivas de Mercado, não devem ser excluídos, bem como as variações negativas, apropriadas como despesas, não devem adicionadas, vez que as EFPP ao venderem uma determinada ação têm por resultado da venda a diferença entre o preço de venda da ação e o último valor contabilizado para ela, de modo que, se fosse feita a exclusão pretendida pela interessada e a adição pertinente, por simetria, seria preciso que os resultados das vendas das ações fossem alterados de valor das vendas menos último valor contábil delas para valor das vendas menos valor de aquisição delas, o que seria impraticável.

50.6 Em princípio, esse procedimento seria prejudicial para as EFPP se as variações positivas fossem maiores que as negativas e benéfico em caso contrário, tudo isso sendo compensado no momento da venda da ação. Assim sendo, penso que o melhor a ser feito é não fazer qualquer ajuste do resultado em função das variações das carteiras de investimentos em ações, lembrando que nos anos anteriores os valores das variações positivas não foram oferecidos à tributação.

Excesso ao Limite de 25% da Reserva Matemática em Relação à Constituição da Reserva de Contingência

Impugnação

[...] nos 1º, 2º e 3º trimestres de 1997, a fiscalização procedeu à adição ao resultado da Interessada de valores denominados “excesso ao limite de 25% da reserva matemática em relação à constituição de reserva de contingência”, contudo, ainda que se admita que a Interessada tenha se equivocado no cálculo em questão, a totalidade dos valores que excedam aos 25% autorizados, também por disposição normativa, deve ser destinada ao fundo de oscilação de riscos, o qual, conforme já exposto, reveste-se das características inerentes às provisões técnicas, atendendo ao disposto no artigo 13 da



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Lei nº 9.249/1995, bem como ao já mencionado entendimento expresso pela COSIT, com o que referidos valores, tanto como excesso ao limite de 25% ou como superávit, devem ser considerados dedutíveis para fins fiscais;

Decisão DRJ

51.2 Como já visto no item 49, não são dedutíveis para as EFPP o Fundo de Oscilação de Riscos, por não se constituir em Reserva Técnica, com o que rejeito essa alegação, lembrando que, para efeitos deste voto, as EFPP estavam sujeitas à incidência da CSLL no ano-calendário de 1997 (a Justiça dará a palavra final a respeito), vez que podiam apurar resultado positivo (superávit) e não eram imunes ou isentas a ela.

Compensação de Bases de Cálculo Negativas Anteriores a 1997

Impugnação

4.3.9 as bases negativas apuradas em períodos anteriores ao ano-calendário de 1997 devem ser consideradas para efeito de cálculo, embora, ratifique-se, a tributação seja indevida, sendo, ademais, integralmente compensadas com a base apurada, seja pela não eficácia da lei até 1994 (bases apuradas até 1994), seja pelo absurdo de acabar por incorrer na tributação do patrimônio do contribuinte (bases apuradas a partir de 1995), vez que :

a) o artigo 44 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, dispõe que a base de cálculo negativa da CSLL, apurada em um período base, a partir de 1º de janeiro de 1992, poderá ser deduzida das bases de cálculo positivas apuradas em períodos-base posteriores;

b) a Medida Provisória nº 812, publicada em 31 de dezembro de 1994, posteriormente convertida na Lei nº 8.981/1995, introduziu modificações relativas ao cálculo e recolhimento da CSLL, limitando a 30% da base apurada o aproveitamento, por dedução, das bases negativas da CSLL;

c) como essa limitação se aplicava, exclusivamente, à determinação da CSLL relativa ao período-base de 1995, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, em seus artigos 15 e 16, estendeu essa limitação à dedução em definitivo, a partir de 1º de janeiro de 1996;) a limitação introduzida pela Medida Provisória nº 812, em 31 de dezembro de 1994, não produzia efeitos em 31/12/1994, quando da apuração efetiva da base de cálculo negativa da CSLL, incorporando-se ao patrimônio jurídico da Interessada o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

direito de utilizar a totalidade das bases negativas até então verificadas, sem observar qualquer limitação quantitativa;

d) a limitação introduzida pela Medida Provisória nº 812, em 31 de dezembro de 1994, não produzia efeitos em 31/12/1994, quando da apuração efetiva da base de cálculo negativa da CSLL, incorporando-se ao patrimônio jurídico da Interessada o direito de utilizar a totalidade das bases negativas até então verificadas, sem observar qualquer limitação quantitativa e,

e) além disso, mesmo às bases negativas geradas a partir de 1º de janeiro de 1995 não se aplica qualquer limitação, pois isto implicaria garantir a tributação de, pelo menos, 70% da base de cálculo apurada da CSLL, o que significa tributar não só o lucro mas, também, o patrimônio, o que não é admissível;

Decisão DRJ

52.2 De plano, cabe observar que no relatório do sistema da SRF de Relação Declarações 1990 a 2003, fl. 751, não foram encontradas Declarações da interessada para os anos-calendário de 1992 a 1996. Constam apenas Declarações dos anos-calendário de 1997 a 2002, nas quais a interessada se declara imune ou isenta. Assim, não há que se falar em bases de cálculo negativas de Declarações que sequer foram entregues à SRF. Também não se tem notícia de qualquer retificação de Declarações anteriores ao ano-calendário de 1997, ou seja, a interessada jamais entregou Declaração à SRF, mesmo retificadora, que apresentasse qualquer base de cálculo negativa para o período de 1993 a 1996.

52.3 Para a interessada ter o direito de deduzir suas alegadas bases negativas, anteriores ao ano de 1997, ela teria que vir para o campo de incidência da CSLL e cumprir com os seus deveres de contribuinte. A possibilidade de compensação de bases negativas é faculdade da pessoa jurídica, conforme o art. 58 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995: "Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento." Os artigos 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995, estabelecem o mesmo limite de 30% do Lucro Líquido Ajustado, a partir de 1º de janeiro de 1996. Assim, no ano-calendário de 1997, a compensação de alegadas bases negativas anteriores a 1997 estava limitada a 30% do Lucro Líquido Ajustado do ano de 1997.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

52.4 Correto, pois, o procedimento fiscal de, ao apurar a Base de Cálculo da CSLL no ano-calendário de 1997, não considerar qualquer compensação das alegadas Bases de Cálculo negativas de 1992 a 1996, pois a interessada não fez qualquer Declaração de Rendimentos para esse período, além do que, se houvesse o que compensar, esta compensação, por força de Lei, estaria limitada a 30% da Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário de 1997, não cabendo, em sede administrativa, julgar se essa limitação implica a tributação do patrimônio do contribuinte.

Juros de mora à taxa SELIC

Impugnação

4.3.10 para o cálculo dos juros de mora, não se pode admitir a utilização da taxa SELIC, tendo em vista a sua natureza remuneratória, a inconstitucionalidade de sua aplicação, bem como a sua ilegalidade;

Decisão DRJ

53.7 As autoridades administrativas carecem de competência para se pronunciar acerca de inconstitucionalidade de atos legais e infralegais, legitimamente inseridos no ordenamento jurídico nacional.

53.8 Cabe ao Poder Judiciário o exame destas questões, sendo que convém destacar que, o inciso XXXV do Art.5º da Constituição Federal estabelece que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito.

53.9 A matéria questionada pela interessada é reservada à apreciação do Poder Judiciário, exorbitando, portanto, à competência legal deste Órgão Colegiado de Julgamento de Processos Administrativos Fiscais, órgão administrativo, aliás, integrante da estrutura hierárquica do Poder Executivo, ao qual não cabe analisar a validade ou razoabilidade daquelas normas, mas, apenas, zelar pela sua aplicação nos processos fiscais sob sua apreciação.

Perícia

Destaco os ponto relevantes dos laudos periciais enfrentados pelos julgadores de primeiro grau que ainda não foram relatados anteriormente ou que, serviram de reforço na fundamentação da manutenção da exigência.



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Impugnação

Com respaldo no disposto no inciso IV, d, do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, na redação da Lei nº 8.748/93, a impugnante requer a realização de perícia contábil, cujos termos desta impugnação a justificam, indicando como perito o Sr. Antônio Carlos Basto D'Almeida [...]

Decisão DRJ

12. *Em 04/11/2003, foi apresentado o Laudo Técnico preparado pelo perito da interessada (fls. 656/666, com anexos de fls. 667/716) [...]*

13. *Em 22/12/2003, foi apresentado o Laudo Técnico preparado pelo perito da União (fls 717/723)*

15. *Em 22/01/2004, por meio de seus procuradores, apresentou aditamento às razões da impugnação (fls. 730/745) [...]*

Quanto à existência de base negativa anterior:

56.1 *O perito da União respondeu que, baseado nos documentos e nas memórias de cálculo apresentadas pela interessada no curso do trabalho desta perícia (fl. 643, com anexos de fls. 644/650), não foi possível concluir sobre a existência ou não de bases negativas no período de 1992 a 1996, tendo em vista que ela considerou como "premissa" apenas as receitas efetivas, ou seja, apenas algumas contas de receitas e despesas, segundo seu entendimento pessoal, sem considerar os comandos legais aplicáveis à referida contribuição, com o que deixou de considerar todas as despesas e receitas que fazem parte de sua demonstração do resultado do exercício. Além disso, as adições e exclusões constantes de sua memória de cálculo apresentam os títulos, diversos, outros e outras. Em nenhum momento a interessada apresentou documentos ou registros que pudessem comprovar a natureza dos valores adicionados ou excluídos.*

(...)

56.3 *O Perito da União se baseou nos Demonstrativos de fls. 644/650 apresentados pela Interessada. Nesses Demonstrativos, verifica-se que a Interessada só considerou o Programa Administrativo, desprezando os Programas Previdenciário, Assistencial e de Investimentos, pois, para ela, conforme pode ser visto no item 32 deste voto, para as EFPP, não devem ser consideradas como receitas as de contribuições*



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

provenientes de patrocinadores e participantes, que seriam capitais de terceiros. A esse respeito já me pronunciei no item 46.6 [...]

56.4 Assim sendo, considero que os Demonstrativos de fls. 644/650, apresentados pela Interessada como comprovação de Bases Negativas de CSLL nos anos-calendário de 1992 a 1996, foram elaborados em total desacordo com as Normas Contábeis das EFPP, não servindo para comprovação das já referidas Bases Negativas. Além disso, conforme já disse no item 52 deste voto, a Interessada, nos anos de 1992 a 1996, não apresentou Declaração de Rendimentos à SRF, nem jamais apresentou Declarações Retificadoras delas, com o que não havia e não há Bases Negativas de CSLL, de 1992 a 1996, a compensar.

Quanto às provisões para perdas de aluguéis

57.4 As provisões para perdas de aluguéis, consideradas como adições pela Interessada (fl. 50) e pelo Autuante (fl. 335), ocorreram no 3º trimestre de 1997, nos valores de R\$ 26.788.435,29 (conta nº 62130614-PDD diversos aluguéis em atraso) e de R\$ 3.505.961,33 (conta nº 62130615 Provisão para ajuste de Cond. Jardim Quedala).

57.5 O artigo 13 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece que “No balanço levantado para determinação do lucro real em 31 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica poderá optar pela constituição de provisão para crédito de liquidação duvidosa na forma do art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, ou pelos critérios de perdas a que se referem os arts. 9º ao 12”.

57.6 Da simples leitura desse artigo, verifica-se que a opção pela constituição dos créditos de liquidação duvidosa na forma do art. 43 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações da Lei nº 9.065/1995, só poderia ser exercida até 31/12/1996. Assim, no ano-calendário de 1997, dever-se-ia seguir o determinado nos arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/1996, com o que concordo com os Peritos, isto é, considero corretas as adições, no 3º trimestre de 1997, das Provisões para créditos de liquidação duvidosa, nos valores de R\$ 26.788.435,29 e de R\$ 3.505.961,33.



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Recurso voluntário

Cientificada da Decisão de primeiro grau em 17.06.2004, fls. 836, inconformada, a autuada recorre a este Colegiado em 09/07/2004, fls. 840. Às fls. 1.520 a autoridade preparadora certifica o regular arrolamento de bens, necessário ao seguimento do recurso voluntário.

Inexistência de concomitância com o processo judicial

A recorrente inicia por defender a inexistência de concomitância entre o litígio administrativo e o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela ABRAPP, sustentando que, por força do art. 21 da Lei nº 7.347/85, na redação dada pelo art. 107 da Lei nº 8.078/90, aplica-se ao direito tributário o art. 104 do referido código, no sentido de que as ações coletivas não induzem litispendência para as ações individuais.

Após citar variada doutrina, concluiu a recorrente que o direito tributário é direito individual de origem homogênea e, portanto, tem-se que ela ainda pode exercer, individualmente, a plenitude de seu direito de defesa, tanto na esfera judicial, quanto administrativa, já que a renúncia prevista na Lei nº 6.830/80 jamais poderá ser presumida, na medida em que ela, individualmente, ainda não ingressou com sua ação própria.

Entende a recorrente que o art. 38 da Lei nº 6.830/80 não se aplica quando a ação judicial foi impetrada anteriormente à autuação administrativa. Cita doutrina e jurisprudência em apoio à sua tese e taxa de ilegal o Ato Declaratório COSIT nº 3/96.

Aduz que o art. 51 da Lei nº 9.784/99 exige-se manifestação escrita do interessado no sentido da renúncia de direitos disponíveis. Defende que este artigo teria revogado o art. 38 da Lei nº 6.380/80.

Não obstante, protesta pelo conhecimento de outros argumentos distintos do direito em tese discutido na ação judicial, ligados à definição da base de cálculo da exação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Decadência

Volta a defender a decadência do direito do fisco de constituir exigências tributárias relativamente ao 1º, 2º e 3º trimestres do ano-calendário de 1997, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional.

Combate a tese esposada pelos julgadores de primeiro grau quanto à aplicação à Contribuição Social sobre o Lucro do prazo decadencial de 10 (dez) anos, previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91.

Desfila precedentes deste Colegiado, com ênfase para o Acórdão 101-94.473, cujo trecho do voto condutor transcreve:

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

Inaplicabilidade da multa de ofício

Sustenta a recorrente que o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2002, quando em pleno vigor a Medida Liminar concedida pelo TRF da 2ª Região, em Agravo de Instrumento no MS 2002.02.01.001245-3.

Assevera que referida Liminar perdurou até o dia 26 de dezembro de 2002, quando foi publicada a sentença de mérito no processo principal, denegando a segurança pleiteada. Da sentença denegatória a ABRAP apresentou recurso de apelação que foi recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo, vigente, portanto a medida liminar.

Concluiu que, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96, não cabe multa de mora enquanto persistir o litígio judicial, logo não cabe também multa de ofício. Taxa de ilegal o Auto de Infração, por infringência a este mandamento.

Mérito

Inexistência de lucro

A recorrente volta a sustentar que não pode ser admitido impor a tributação da CSLL sobre o superávit, pois o artigo 195 da Constituição Federal autoriza



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

tão somente a tributação incidente sobre o lucro, e os conceitos de superávit e lucro não se confundem, visto que distintos.

Aduz que a Lei Complementar nº 109/2001, que revogou a Lei nº 6.435/77, manteve em seu art. 31, § 1º a determinação de que as entidades fechadas de previdência organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos. Por isso ela é, necessariamente, associação sem fins lucrativos e todo seu resultado deve ser revertido para um fundo que terá por objetivo, (i) ou a diminuição das contribuições dos assistidos, (ii) ou a majoração de seus benefícios.

Conclui que, não pode, por expressa vedação legal, realizar a hipótese de incidência prevista na Lei nº 7.689/88, pois está proibida de auferir lucro.

Quanto ao §1º do art. 22 da lei nº 8.212/91, à Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e às Emendas Constitucionais nºs 10/97 e 17/97

A recorrente repele a tese do fisco de que a Lei nº 8.212/91, ao relacionar em seu art. 22, § 1º as entidades de previdência privada, teria introduzido mencionadas entidades à condição de sujeitos passivos da CSLL, isto porque o mencionado parágrafo não trata de contribuições incidentes sobre remunerações pagas.

Também não admite que o fato de a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e as Emendas Constitucionais nºs 10/97 e 17/97, ao alterarem o disposto no art. 22 do ADCT, expressamente estabelecerem que *"a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da contribuição social sobre o lucro a que se refere o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 (...) passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária"* implicaria dizer que as entidades de previdência privada seriam contribuintes da CSLL.

Reforça sua tese escudando-se no Voto da Conselheira Sandra Maria Faroni no Acórdão 101-93.942, de 17/09/2002.

Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90

Discorda dos julgadores de primeiro grau quando sustentam que o ADN CST 17/90 só teve eficácia até a edição da Lei nº 8.212/91, pelos motivos antes relatados.



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Assevera que, se a legislação tributária deve ser obedecida pelos agentes fiscais, se o Ato Declaratório nº 17/1990 faz parte da legislação tributária, se a Interessada é constituída sob a forma de fundação sem fins lucrativos, tem-se que a autuação ora combatida jamais poderia existir, visto que neste ato é declarado, em caráter normativo, que a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem fins lucrativos tais como as fundações, associações e sindicatos;

Aduz, a título de argumentação, que a autuação fiscal constitui mudança interpretativa, não se podendo exigir quaisquer valores a título de penalidades ou juros de mora, em razão do disposto no artigo 100 do CTN, segundo o qual a observância de normas nele referidas "exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo. Nesse sentido traz à colação o Acórdão 101-94.473.

Inobservância do princípio constitucional da isonomia na formação da base de cálculo

Defende a recorrente que há flagrante violação ao princípio constitucional da isonomia o fato de o lançamento considerar a alíquota de 18%, vigente em relação às instituições financeiras, sem contudo permitir a exclusão dos capitais de terceiros quando da apuração de seus resultados.

Aduz a recorrente que, na qualidade de EFPC, sujeita-se à regulamentação contábil específica, a qual não corrobora integralmente com os princípios contábeis vigentes aplicáveis às demais sociedades. Nesse sentido, como já acontece com as Instituições Financeiras, qualquer lucro que se possa alegar em uma EFPC deve ser apurado sem a consideração dos capitais alheios, ou seja, sem a consideração das receitas de contribuições provenientes de patrocinadores e participantes. O único recurso que efetivamente pertence às EFPC é o decorrente do pagamento da taxa de administração.

Ao outorgar tratamento discriminatório apenas com relação às entidades financeiras (e equiparadas) ou as EFPC, como pretendeu a autoridade fiscal, onerando-



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

as com alíquotas mais gravosas relativamente à CSLL, alíquota de 18% em vez de 8% aplicável à sociedades mercantis, incorreu em flagrante ofensa ao Princípio da Isonomia, conclui a recorrente.

Regime de apuração trimestral

Sustenta a recorrente que se a fiscalização utilizasse o regime anual de apuração da CSLL, mediante levantamento do balancete de suspensão ou redução dos recolhimentos por estimativa não haveria CSLL a recolher.

Ressalta que, relativamente às EFPC, a legislação que estabelece suas diretrizes faz menção unicamente à forma de verificação de superavit ou deficit ou fechamentos contábeis com base em períodos anuais, não havendo qualquer menção à obrigatoriedade à apuração com base no regime trimestral.

Convênio do Banco do Brasil, Banco Central e Fundação Banco Central de Previdência Privada (Centrus) Firmado em 23 de dezembro de 1997

Assevera a recorrente que é arbitrária a decisão recorrida na medida em que valida o procedimento da fiscalização, que só considerou o passivo gerado pelo aumento em 1997 das reservas matemáticas do ano de 1996 no 4º trimestre de 1997.

Fundo de Oscilação de Riscos e Reserva para Ajustes do Plano .

Reclama que a decisão recorrida é equivocada na medida em que não considera como técnica a "Reserva para Ajuste do Plano" e o "Fundo de Oscilação de Riscos", nos termos do art. 404 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, afrontando orientação da Decisão CST nº 7/2000.

Mostra-se inconformada com o fato dos julgadores de primeiro grau validarem a tese de que referida reserva e fundo são indedutíveis para as entidades de previdência fechada nos termos da Decisão COSIT nº 7/2001.



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Reavaliação da Carteira de Investimentos Imobiliários e Variação Positiva da Carteira de Ações

A recorrente discorda dos julgadores de primeiro grau quando, apesar de reconhecerem o equívoco, validam o procedimento da fiscalização de não dar à variação positiva da carteira de ações o mesmo tratamento dado à carteira de investimentos imobiliários, qual seja: excluir da base e cálculo da CSLL os valores relativos ao resultado positivo da reavaliação adicionar os valores relativos ao resultado negativo da reavaliação.

Excesso ao Limite de 25% da Reserva Matemática em Relação à Constituição da Reserva de Contingência

Neste ponto a recorrente repete os argumentos de impugnação, já relatados.

Compensação de Bases de Cálculo Negativas Anteriores a 1997

Neste ponto a recorrente também se limita a repetir seus argumentos de impugnação.

Equívocos contábeis na determinação da base de cálculo da CSLL

A recorrente aponta possíveis erros nas adições feitas pela fiscalização para apuração da base de cálculo da CSLL, em função das peculiaridades do sistema contábil adotado pela entidades de previdência privada fechada. Leio para a Câmara a íntegra da argumentação neste ponto, fls. 899/903.

Juros de mora à taxa SELIC

Por fim, quanto à taxa SELIC como juros de mora, a recorrente repete seus argumentos de impugnação, matéria por demais conhecida deste Colegiado.

É o Relatório.



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

VOTO VENCIDO

Conselheiro LUIZ MARTINS VALERO, Relator

Recurso tempestivo e que atende os demais requisitos legais.

Há que se enfrentar preliminarmente a questão da concomitância na discussão da matéria na instância administrativa e na instância judicial, sobre a qual me alinho àqueles que pregam sua impossibilidade.

Com efeito, a ABRAPP, da qual a ora recorrente participa, junto a Justiça Federal do Rio de Janeiro, impetrou o Mandado de Segurança Coletivo de nº 2001.5101024801-0 insurgindo-se contra a exigência de CSLL das entidades de previdência privada fechadas, sob o fundamento de que tais entidades não são contribuintes dessa exação.

Vê-se, portanto, que no presente caso a discussão envolve os membros da entidade, atingindo a categoria vinculada por força do exercício da respectiva atividade, o que viabilizou a interposição do referido mandado de segurança.

Sobre o tema, quadra destacar a importante decisão do Supremo Tribunal Federal em acórdão proferido no RE 157.234/DF, envolvendo o recolhimento da contribuição social sobre o lucro, em acórdão da 2ª Turma relatado pelo Ministro Marco Aurélio, *verbis*:

"O interesse exigido para a impetração de mandado de segurança coletivo há de ter ligação com o objeto da entidade sindical e, portanto, com o interesse jurídico desta, o que se configura quando em jogo a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas prevista na Lei 7.689/88. Na espécie, a controvérsia está relacionada com a própria atividade desenvolvida pelas empresas, o lucro obtido e a incidência linear, considerada toda a categoria, da contribuição social. Portanto, se as atribuições do sindicato se fazem em prol daqueles que congrega, forçoso é concluir pela existência do indispensável nexa" (DJU 22/09/1995).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

É o que se observa no tocante ao mandado de segurança interposto com fulcro na alínea "b", do inciso LXX, do art. 5º da Constituição Federal, pela ABRAPP, da qual a ora recorrente é integrante. Portanto, por força do citado precedente da Suprema Corte, tem-se como certo que as condições objetivas para interposição do MS coletivo foram atendidas.

E para tanto não era necessária emitir a autorização à Impetrante, como assim leciona a mestre CLEIDE PREVITALLI CAIS¹, *verbis*;

"Entendemos desnecessária a autorização dos membros integrantes da entidade de classe para o mandado de segurança, não só diante da clareza do texto constitucional, que não menciona tal circunstância, como o fez no inc. XXI, como por força da própria natureza desta via de defesa, na qual a entidade autora tem legitimidade extraordinária para agir, atuando em nome próprio na defesa de direito alheio, o que acarreta a desnecessidade de autorização específica ou a identificação dos associados beneficiários da ação".

Nesses casos – como observa a mestre citada - há clara *substituição processual*², na qual a entidade defende direito líquido e certo de todos os integrantes. Neste contexto, se não concordasse com a decisão tomada por sua Associação, a recorrente poderia ter requerido a sua não-inclusão ou retirada do MS coletivo. Não fez isto. Portanto, se não consta dos autos que a recorrente tenha, ai sim, expressamente, renunciado ao MS Coletivo, dele está se valendo, se beneficiando ou se submetendo ao resultado soberano da decisão judicial.

Cabe observar, por fim, que se já há impossibilidade lógica de convivência do mesmo litígio em instâncias diferentes, a ilogicidade se amplifica quando uma das instâncias, no caso a judicial, tem prevalência absoluta sobre a outra, a administrativa.

Configurada, assim, a concomitância referida no início do presente o recurso não deve ser conhecido quanto à matéria de mérito que diz respeito à materialidade da incidência da CSLL sobre o superavit das entidades de previdência privada fechadas.

¹ O Processo Tributário. Revista dos Tribunais. 4ª. Edição, p. 390.

² Obra citada, p. 388.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Reservo-me o direito de alterar meu posicionamento quando o Supremo Tribunal Federal se pronunciar de forma firme sobre a questão da impossibilidade da utilização simultânea das vias administrativa e judicial para discussão da mesma matéria.

É que a matéria está sendo debatida atualmente no âmbito do Supremo do Tribunal Constitucional, por conta de uma série de recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (RE 389893/RJ; RE 233582/RJ; RE 267140/RJ; RE 234798/RJ e RE 234277/RJ - Vista ao Ministro Sepúlveda Pertence). Mas, enquanto não houver uma decisão firme do Egrégio STF, voto pela existência de concomitância impeditiva do exame do mérito.

Quanto às demais matérias, não compreendidas na concomitância -Período de apuração da CSLL; Multa de Ofício; Equívocos na determinação da base de cálculo da CSLL (Convênio do Banco do Brasil, Banco Central e Fundação Banco Central de Previdência Privada (Centrus); Fundo de Oscilação de Riscos e Reserva para Ajustes do Plano; Reavaliação da Carteira de Investimentos Imobiliários e Variação Positiva da Carteira de Ações; Excesso ao Limite de 25% da Reserva Matemática em Relação à Constituição da Reserva de Contingência); Compensação de Bases de Cálculo Negativas Anteriores a 1997; Alíquota aplicável e Juros de mora à taxa SELIC - há que se apreciar a prejudicial de decadência suscitada pela recorrente.

Constam dos autos exigências de CSLL até o 3º Trimestre do ano-calendário de 1997. É que o lançamento, cientificado ao sujeito passivo em 26.12.2002, somente contem matérias tributáveis pela Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), cujos fatos geradores teriam ocorrido em 31.03.1997, 31.07.1997 e 31.10.1997.

Com efeito, apesar de discordar da sistemática de tributação trimestral adotada pela fiscalização na exigência da CSLL do ano-calendário de 1997, alega a recorrente que teria ocorrido decadência do direito do fisco de formalizar exigências tributárias relativamente aos três primeiros trimestres do ano-calendário de 1997.

De fato, para aqueles que defendem, também no tocante à CSLL, a posição já referendada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais de que a data do fato



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

gerador marca o início do prazo decadencial para o lançamento, teria ocorrido a preclusão do direito do fisco.

Mas, no tocante a este tema - decadência aplicável à CSLL - minha posição nesta Câmara é por demais conhecida. Voto pela aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212/91, por entender que não cabe a este Colegiado afastar dispositivo de lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico nacional.

Nesse sentido, como bem lembrado pelos julgadores de primeiro grau, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça se manifestou no Acórdão RESP 475559/SC (Recurso Especial 2002/0149769-5), Relator Min. Castro Meira, que o prazo para constituição do crédito tributário relativo às contribuições para a seguridade social é decenal, conforme ementa abaixo transcrita, *verbis*:

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRESCRIÇÃO. PRAZO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CF/88 E LEI Nº 8.212/91.

1. A Constituição Federal de 1988 tornou indiscutível a natureza tributária das contribuições para a seguridade. A prescrição e decadência passaram a ser regidas pelo CTN cinco anos e, após o advento da Lei nº 8.212/91, esse prazo passou a ser decenal . (destaque não original)

2. In casu, o débito relativo a parcelas não recolhidas pelo contribuinte referentes aos anos de 1989, 1990 e 1991, sendo a notificação fiscal datada de 07.04.97, acha-se atingido pela decadência, salvo quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 25 de julho de 1991, quando entrou em vigor o prazo decenal para a constituição do crédito previdenciário, nos termos do art. 45 da Lei nº 8.212/91."

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.


LUIZ MARTINS VALERO



Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

VOTO VENCEDOR

Conselheiro NATANAEL MARTINS, Relator designado.

Em que pese o brilhante voto proferido pelo I. Relator originário, quanto questão da decadência da CSL, suscitada pela recorrente, ousou dele divergir.

Com efeito, a despeito da venerável posição do ilustre Conselheiro Relator no sentido de que o prazo aplicável para efeitos de decadência seria, em face da Lei nº 8.212/91, de 10 anos, no caso em espécie, ousou dela discordar, porque, como se verá, não se esta aqui a simplesmente negar vigência a uma lei ou a declará-la inconstitucional, mas, sim, a de aplicar a lei que especificamente deve reger a matéria.

Para esclarecer tal discordância, mister rememorar a moderna classificação das espécies tributárias já diversas vezes exaltada pela Colenda Suprema Corte e claramente dissecada no voto proferido pelo Excelentíssimo Ministro Carlos Velloso, no julgamento do RE nº 138.284/CE, datado de 1º de julho de 1992, ou seja, posteriormente à edição da Lei nº 8.212/91:

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, ar. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1 de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Depreende-se da classificação tributária erigida pelo Ministro Carlos Veloso e acima reproduzida que as contribuições sociais, portanto, têm natureza tributária. E tal posicionamento do Pretório Excelso, como dito, não é isolado, o que se atesta pela transcrição de importantes manifestações do irretocável Ministro Moreira Alves, escolhidas dentre tantas outras manifestações dos Ministros daquela Corte:

“Sendo, pois, a contribuição instituída pela Lei nº 7.689/88 verdadeiramente contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, com base no inciso I do artigo 195 da Carta Magna, segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente.” (RE nº 146.733/SP; j. 29.06.1992)

“Esta Corte, ao julgar o RE 146.733, de que fui relator, e que dizia respeito à contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei nº 7.689/88, firmou orientação no sentido de que as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social têm natureza tributária, embora não se enquadrem entre os impostos.” (Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1 Distrito Federal; j. 1º.12.1993)

Desse modo, afigura-se incontestemente a natureza tributária da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, assim como de qualquer outra contribuição social. Tal afirmação, contudo, não esgota a questão, porquanto a natureza tributária das contribuições sociais acarreta-lhes consequência de suma importância ao deslinde da controvérsia instaurada nestes autos, qual seja, a sua submissão às normas gerais de tributação veiculadas por lei complementar.

Retomando-se o voto do ilustre Ministro Carlos Velloso acima transcrito parcialmente, o qual, lembre-se, trata da figura das contribuições sociais no novel ordenamento, infere-se que:

“(…) A questão da prescrição e da decadência, entretanto, parece-me pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, b). Quer dizer, os prazos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais (CTN) são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (CF, art. 146, III, b; art. 149)."

Corroboram esse entendimento diversas manifestações do Egrégio Supremo Tribunal Federal, o que se atesta pela transcrição de trechos de votos da lavra do Ministro Ilmar Galvão, proferidos, respectivamente, no julgamento dos já citados RE nº 146.733/SP e Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1/DF:

"A contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88 está prevista no art. 195 da Constituição Federal.

O dispositivo e seus incisos e parágrafos definem o tributo (**caput**), os contribuintes (inciso I e parágrafo 8º) e a base de cálculo.

Nada deixaram, como se vê, para eventual lei complementar, que, assim, não faz falta. A sua instituição, por isso, pôde ser autorizada por meio de lei (ordinária), no **caput** do art. 195, sendo certo que as «normas gerais» a que está sujeita hão de ser encontradas na lei complementar que, entre nós, já regula a matéria prevista no art. 146, III, b, da CF."

"Na verdade, no que tange à base de cálculo, as vedações constitucionais são circunscritas às hipóteses de taxas relativamente aos impostos (art. 145, par. 2º) e de impostos da competência residual da União, no que diz respeito aos demais impostos, federais, estaduais ou municipais (art. 154, I).

Não referem, pois, às contribuições sociais, como as de que se trata, em relação as quais se limitou, no art. 149, a declarar sujeitas às normas do artigo 146, III e 150, I e III, além do disposto no art. 195, par. 6º."

Com efeito, dúvidas não hão de remanescer acerca da submissão das contribuições sociais, dentre elas a de que ora se trata, às normas gerais referidas no artigo 146, III, da Carta Magna, as quais estão contidas no Código Tributário Nacional. Isso a despeito da desnecessidade de lei complementar para sua instituição, conforme também já decidiu a Egrégia Suprema Corte.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Dita o referido artigo 146, III, da Constituição Federal que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, **prescrição e decadência tributários**; (...)" (grifos nossos)

No Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66, alçada à categoria de lei complementar quando da sua recepção pelo ordenamento vigente -, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário está prevista, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, no artigo 150, § 4º, e, para os demais tributos, no artigo 173, I.

Tratando-se de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, como de fato se trata, aplica-se à espécie o artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dita que se operará a decadência em cinco anos "(...) a contar da ocorrência do fato gerador (...)".

E nem se alegue que o artigo 45 da Lei nº 8.212/91 referir-se-ia a regra específica de decadência aplicável às contribuições destinadas à Seguridade Social, haja vista que, como visto à exaustão, determina a Constituição Federal que a decadência em matéria tributária deve ser tratada por lei complementar. Ou seja, sendo inegável a natureza tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, está ela, pois, sujeita ao mencionado mandamento constitucional devidamente regulamentado no Código Tributário Nacional.

Não se trata, aqui, como já de início asseverado, de negar aplicação a dispositivo vigente de lei ainda não declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal e, por via de conseqüência, de negar vigência à Portaria MF 103/2002 que delimitou a competência dos Conselhos de Contribuintes, mas, sim, de eleger, entre dois dispositivos de lei, aquele que mais se adapta ao ordenamento vigente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Ensina o Ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, em lição de atualidade e profundidade indiscutíveis, que:

"A interpretação das leis não deve ser formal, mas sim, antes de tudo, real, humana, socialmente útil. (...) Se o juiz não pode tomar liberdades inadmissíveis com a lei, julgando 'contra legem', pode e deve, por outro lado, optar pela interpretação que mais atenda às aspirações da Justiça e do bem comum" (RSTJ 26/384)

Ora, não se está a tratar aqui tão-somente da aplicação da Lei nº 8.212/91, mas também do Direito, haja vista que, repisando regra comezinha do direito processual, ao julgador cabe aplicar a Lei e o Direito.

Ninguém menos que Miguel Reale, elucidando o pensamento sempre vivo do saudoso jurista italiano Tullio Ascarelli, brilhantemente ensina que:

"O ato interpretativo, segundo Ascarelli, não se reduz a mera inferência lógica a partir de regras de direito, tomadas como premissas, mas ao contrário, representa uma valoração a partir de paradigmas normativos. (...) Como se vê, Ascarelli estava convencido, e este é um dos seus grandes méritos, que não pode haver interpretação que não envolva uma preferência valorativa, segundo parâmetros normativos, os quais delimitam a função criadora do intérprete, mas não a suprimem.

Interpretar é valorar, ou seja, optar entre valores compatíveis com a estrutura normativa. Todo intérprete, por mais isento ou neutro que queira ser, jamais poderá libertar-se, primeiro, de seu coeficiente pessoal axiológico e, em segundo lugar, do coeficiente social de preferência inerente à sociedade a que ele pertence, ou ao "tempo histórico" que está vivendo.

O advogado, o teórico ou o juiz são, antes de mais nada, homens inseridos num contexto de valorações e de preferências. Antes do jurista, há, em suma, a consciência, que é, ao mesmo tempo, uma realidade psíquica, com motivações econômicas, morais, religiosas, as quais não podem deixar de condicionar o ato interpretativo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

.....
Para chegar a uma "interpretação concreta", Ascarelli adota a tese desenvolvida por um grande mestre da Teoria do Estado, Herman Heller, segundo o qual a interpretação não se põe no fim, como resultado do ordenamento, mas sim no começo do ordenamento, o que quer dizer que ela condiciona o sistema normativo. Por outras palavras, o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação hermenêutica, ou, mais propriamente, graças ao trabalho criador do intérprete. (...)" ("A teoria da interpretação segundo Tullio Ascarelli", in Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro nº 38, p. 75).

Alias, se dúvidas outrora houvesse quanto a função judicante na esfera administrativa, estas se dissiparam com o advento da Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, aplicável no âmbito do processo administrativo tributário federal, que, solenemente, proclamou que **"nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de atuação conforme a lei e o Direito"** (art. 2º., par. Único, inciso I).

Nessa vereda, diga-se que a questão não se põe ao extremo de reputar inconstitucional esta ou aquela norma, mas sim de interpretar o Direito vigente, como princípio ao exercício das funções de um órgão judicante. Isso, pois, afastada a "consciência" do julgador, esvaziada estaria a tarefa desse Egrégio Colegiado, mormente considerando que a interpretação é instrumento imprescindível a qualquer operador do Direito.

Deveras, não se há de fechar os olhos ao fato de que a Constituição incumbiu à lei complementar a competência para disciplinar o instituto da decadência em matéria tributária, competência esta exercida pelo Código Tributário Nacional e aplicável às contribuições sociais, conforme interpretação pacífica engendrada do Egrégio Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição Federal.

Remetendo-se novamente a atenção à supra transcrita lição de Miguel Reale, frise-se que *"o ordenamento jurídico só se torna pleno graças à mediação*



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

hermenêutica". É, portanto, lançando-se mão dessa mediação hermenêutica, e de nada mais, que se aplica ao caso concreto o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ao invés do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, privilegiando-se a plenitude do ordenamento jurídico.

Noutro giro e se mais não bastasse, não se pode negar que precedentes jurisprudenciais declaratórios da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 também devem ser sopesados na verificação da aplicação da lei ao caso concreto, a exemplo do acórdão oriundo do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 63.912, incidente no Agravo de Instrumento nº 2000.04.01.092228-3/PR, cuja ementa é a seguir transcrita:

"Arguição de Inconstitucionalidade. Caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91.

É inconstitucional p caput do artigo 45 da Lei nº 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a seguridade social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, dessa forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal." (TRF – 4ª Região – Corte Especial – DJ 05.09.2001)

Nesse sentido, se o julgador possui em mãos instrumentos cujo manejo possibilita a aplicação ao caso concreto de norma harmônica com o ordenamento jurídico, pode e deve fazê-lo. Não se há de esperar que o Egrégio Supremo Tribunal Federal reconheça a inconstitucionalidade apontada via declaração efetuada pelo controle difuso, cuja extensão de efeitos a todos os contribuintes reclamaria a edição de Súmula do Senado Federal, ato de discricionariedade indiscutível.

Assim, se é certo que os Conselhos de Contribuintes devem se pautar segundo suas regras de competência judicante, não menos certo é o fato de que no exercício dessa atividade, cuja competência deriva do Decreto 70235/72, lei ordinária como proclamado pelo Poder Judiciário, devem os julgadores, por força dos princípios emergentes na Lei já citada Lei 9.784/99, aplicar o direito cabível à espécie. É justamente em face dessa realidade contextual que se deve tomar a referida Portaria MF 103/02 como veiculadora de regras não exaustivas de competência.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 10768.018465/2002-79
Acórdão nº : 107-08.599

Noutras palavras, quando a lei e o direito aplicável emergirem de forma incontestada, sobretudo quando derivados de reiteradas manifestações ou de decisões definitivas de Tribunais Superiores, especialmente do Supremo Tribunal Federal quando este, de forma definitiva, já tenha feito o devido controle de constitucionalidade, o órgão julgante não somente pode como deve aplica-los.

Destarte, é de se reconhecer a decadência em relação aos fatos geradores da CSLL ocorridos até o 3º Trimestre do ano-calendário de 1997, por aplicação da norma contida no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional ao caso concreto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 21 de junho de 2006.

Natanael Martins
Natanael Martins