



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº. : 16327.002196/99-92
Recurso nº. : 122.407
Matéria: : IRPJ E OUTROS – EXS: DE 1995 a 1998
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO S/A
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO – SP.
Sessão de : 12 de julho de 2000
Acórdão nº. : 101-93.101

EMENTA

INDEFERIMENTO DE PERÍCIA - Não caracteriza nulidade da decisão o indeferimento de perícia julgada desnecessária.

EFEITOS DA CONSULTA – A resposta a consulta só vincula a administração em relação ao consulente. Não é nulo o auto de infração lavrado contra o consulente, relacionado à matéria objeto da consulta, se a formalização da exigência deu-se após decorridos mais de trinta dias da ciência da decisão da consulta .

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – Não caracterizados vícios na formalização da exigência, não prosperam as alegações de nulidade. Imperfeições na quantificação do crédito tributário, mesmo que tivessem ocorrido, o que, no caso concreto, não se vislumbra, não dariam necessariamente lugar à nulidade do auto de infração, podendo o lançamento ser aprimorado por meio processo administrativo fiscal, que constitui uma revisão interna do lançamento.

IRPJ- PROVISÕES NÃO AUTORIZADAS - COMPLEMENTAÇÃO DE PROVENTOS DE APOSENTADORIA - Apenas são dedutíveis as provisões expressamente autorizadas pela legislação do Imposto de Renda. Não são dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, por falta de previsão expressa, os valores provisionados para fazer face a desembolsos futuros com plano de complementação de aposentadoria e pensões, suportados pela pessoa jurídica, a favor de seus empregados.

POSTERGAÇÃO - A constituição indevida de provisão só poderia ter dado margem a caracterização de postergação se tivesse havido sua reversão em exercício posterior.

DEDUÇÃO DA CSLL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ - No ano calendário de 1994 os tributos e contribuições eram dedutíveis segundo o regime de caixa. Nos anos-calendário de 1995 e 1996, os tributos e contribuições são dedutíveis segundo o regime de competência, exceto

se sua exigibilidade estiver suspensa nos termos dos incisos II a IV do art. 151 do CTN.

CSLL- BASE DE CÁLCULO- Na determinação da base de cálculo da Contribuição Social, devem ser adicionadas ao lucro líquido as provisões não dedutíveis para efeito de apuração do lucro real.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA- Procedente sua cobrança por exigidas de acordo com a legislação aplicável.
Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Banco do Estado de São Paulo S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, DAR provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do IRPJ dos anos calendário de 1995 e 1996 o valor da Contribuição Social lançada através do presente procedimento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 22 AGO 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JEZER DE OLIVEIRA CÂNDIDO, FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, KAZUKI SHIOBARA, RAUL PIMENTEL, CELSO ALVES FEITOSA e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.

Recurso n.º : 122.407
Recorrente : BANCO DO ESTADO DE SÃO PAULO

RELATÓRIO

Contra o Banco do Estado de São Paulo S/A foram lavrados os autos de infração de fls. 02/28, por meio dos quais estão sendo exigidos os créditos tributários de R\$ 1.804.739.781,32 e R\$ 1.016.178.077,89 , referentes, respectivamente, a Imposto de Renda – Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro dos períodos base correspondentes aos anos calendário de 1994, 1995, 1996 e 1997, sendo que nesses valores estão compreendidos multa por lançamento de ofício de 75% e juros de mora.

As irregularidades que deram causa às exigências, segundo os autos de infração, consistiram em dedução indevida, para efeitos de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, de provisão não autorizada para esse fim, pela legislação fiscal, e compensação indevida de prejuízos fiscais, tendo em vista as reversões de prejuízo fiscal apurado após o lançamento das infrações constatadas nos períodos-base de 01/94 a 11/94 através do presente auto de infração do IRPJ.

O Termo de Constatação de fls. 29/31, que faz parte integrante do Auto de Infração, descreve os fatos da seguinte forma :

- “1. A lei estadual 4.819/58 estabeleceu a concessão de abono complementar de aposentadoria para os funcionários do Banco.*
- 2. Esta legislação foi revogada pela Lei 200/74, também de âmbito estadual.*
- 3. O BANESPA então suprimiu de seus regulamentos os aludidos benefícios, mantendo-os, entretanto, para os funcionários admitidos até o dia 22 de maio de 1975, inclusive.*
- 4. A Lei 6.435/77, de 15/07/77, criou as entidades de previdência privada.*
- 5. O Decreto 81.240/78 regulamentou a Lei 6.435/77, estabelecendo em seu artigo 37, que as empresas que mantivessem, em 1º de janeiro de 1978, fundos contábeis destinados à concessão de benefícios complementares aos da Previdência Social procederiam à*

JO

adaptação desses fundos às disposições do citado decreto por meio da criação de entidade específica.

6. O BANESPA criou, então, a BANESPREV, responsável pela complementação de aposentadoria de seus funcionários, desde que admitidos após 23/05/75. A responsabilidade para os empregados admitidos após a criação da BANESPREV também foi transferida para esta entidade.

7. A responsabilidade pelos encargos de manutenção do benefício para os funcionários admitidos até 23/05/75 continuou no BANESPA.

8. Em 1987 o BANESPA procedeu cálculos atuariais relativos ao custo global destes benefícios complementares de aposentadoria, relacionados aos funcionários admitidos até 23/05/75.

9. Em decorrência da expressiva relevância do valor da provisão calculado, o reconhecimento contábil desta provisão foi então escalonado a partir de 1987, de forma a não impactar em demasia o balanço do Banco.

10. A provisão calculada refere-se tanto ao custo global de funcionários aposentados, como ao custo global de complementação de aposentadoria de funcionários ainda na ativa.

Dessa forma, em 25/06/99 intimamos o contribuinte a apresentar Relatório dos valores mensais relativos ao fundo constituído para fazer face aos pagamentos de complementação de aposentadoria dos funcionários do banco, bem como demonstrativo do esquema contábil utilizado e cópia do livro razão das contas envolvidas, relativos ao período de 1994 a 1997.

O contribuinte apresentou a documentação, e da sua análise constatamos não ter havido adições na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, relativos à constituição da provisão para pagamento destas complementações de aposentadoria.

A natureza de provisão dos valores constituídos é inquestionável, posto tratar-se de cálculo atuarial que tem por objeto estimar o valor presente dos desembolsos futuros necessários para complementação de aposentadoria dos funcionários admitidos até 23/05/75. Simplesmente o BANESPA passou, a partir de 1987, a reconhecer um passivo potencial, através da constituição escalonada de provisões, que tiveram como contrapartida despesa.

Ocorre que a aceitação da dedutibilidade de provisões constituídas implica em uma permissividade de antecipação de despesas ainda não incorridas. No presente caso as despesas incorrem à medida que são efetuados os pagamentos complementares de aposentadoria pelo próprio BANESPA.

Por esse motivo, tanto a legislação do Imposto de Renda como da Contribuição Social sobre o Lucro sempre foram restritivas na aceitação da dedutibilidade de provisões, elencando

JF

*expressamente as admitidas como dedutíveis, dentre as quais **NÃO** se enquadram as provisões constituídas no presente caso.*

Pelos motivos expostos, os valores devidos tanto de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica como da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido serão constituídos, em três autos de infração, na forma abaixo discriminados:

- | | |
|--------------------------|--|
| 1) Auto de Infração IRPJ | 1994 a 1997 |
| 2) Auto de Infração CSSL | 1994 a 1997 (parcial) |
| 3) Auto de Infração CSSL | 1997 (suspensão por força de medida judicial)" |

Conforme Termo de Verificação Fiscal e fls. 32/35, os auditores autuantes levantaram as provisões indedutíveis, consideraram os prejuízos reais de imposto de renda e as bases de cálculo negativas da contribuição social apurados pelo contribuinte, aproveitando-os, e recompuseram as bases de cálculo das exações. Ao final desse Termo de Verificação, esclarecem os autuantes que a Contribuição Social do ano calendário de 1997 foi exigida em duas parcelas, a primeira calculada à alíquota de 8% por força de medida liminar obtida pelo contribuinte nos autos do Mandado de Segurança 98.001.2352-0, e a segunda, correspondente aos 10 pontos percentuais restantes determinados pelo art. 1º da Lei 9.316/96 (alíquota de 18%), em auto de infração próprio, a ser lavrado com exigibilidade suspensa.

Tempestivamente, o contribuinte ingressou com a impugnação fls. 118 a 211 acompanhada dos documentos de fls. 212 a 993. Na peça impugnativa o contribuinte, organizadamente, articula suas razões sob os seguintes títulos:

15

- I. Dos Autos de Infração
- II. Da Origem dos Benefícios em Questão
- III. Da Manutenção dos Benefícios Mesmo Após o Advento da Legislação Específica de Entidades de Previdência Privada
- IV. O Procedimento do Requerente Quanto a Estes Benefícios
- V. Da Correção do Procedimento do Requerente do Ponto de Vista Societário, Contábil, Atuarial e da Legislação das Entidades de Previdência Privada
- VI. Preliminares
 - VI.1. Lançamentos a Partir de Levantamentos Mal Elaborados- Impossibilidade de Exigir Tributos Assim Apurados
 - VI.2. Alteração De Critério Jurídico e Práticas Reiteradas
 - VI.3. Da Nulidade do Auto de Infração Por Ter Sido Efetuado na Vigência de Causa Suspensiva da Exigibilidade
- VII. Mérito
 - VII.1. Da Correção do Procedimento do Requerente Sob o Ponto de Vista da Legislação do Imposto de Renda - Há Previsão Expressa na Legislação Para a Dedutibilidade em Questão
 - VII.1.1. Evolução Legislativa
 - VII.1.2. Conclusão Decorrente da Análise da Legislação
 - VII.2. Natureza de Despesa Incorrida dos Encargos em Questão
 - VII.3. Da Exigência Fiscal Relativamente à CSL
 - VII.3.1. Da Falta de Fundamentação Legal do Auto de Infração- A Motivação dos Atos Administrativos Como Condição de Sua Validade
 - VII.3.2. Alíquotas Diferenciadas
 - VII.3.2.1. Violação do Princípio da Irretoatividade
 - VII.3.2.2. A Jurisprudência
- VIII. Da Imprestabilidade da SELIC Como Índice Para Efeitos de Cômputo dos Juros de Mora

Alega a interessada que:

- 1) o benefício em questão consiste num abono mensal a título de complementação de aposentadoria e pensões concedido aos funcionários do BANESPA e instituído pela Lei Estadual 4.819, de 26/08/58, que esteve em vigor até a edição da Lei Estadual 200, de 13/05/74, ocasião em que, além de resguardar os direitos adquiridos, este último diploma legal determinou que os empregados admitidos até a data de sua

16

vigência continuariam a fazer jus aos benefícios decorrentes da legislação revogada (art. 1º, § 1º);

- 2) a impugnante, assim, manteve tais benefícios em seus regulamentos, conforme determinada a Lei 200/74, para os seus funcionários admitidos até 22/05/75, decorrendo, assim, que tais despesas são *"inquestionavelmente necessárias e obrigatórias, portanto, dedutíveis"* (fls. 123)
- 3) em 1977, com o advento da Lei Federal 6.435, foram criadas as entidades de previdência privada abertas e fechadas, e com o Decreto 81.240, de 1978, que disciplinou de forma mais detalhada as entidades fechadas de previdência privada, foi estabelecido (art. 37) que *"as empresas que mantinham, em 1º de janeiro de 1978, fundos contábeis destinados à concessão de benefícios complementares aos da previdência social, deveriam adaptá-los às disposições do referido decreto em 2 (dois) anos:"* (fls. 124)
- 4) entretanto, no mesmo dispositivo legal, ficou ressalvado que os benefícios concedidos em data anterior a 1º de janeiro de 1978 poderiam ser conservados nos estatutos da entidade, sem prejuízo da apresentação ao Conselho de Previdência Complementar do plano de adaptação mencionado naquele artigo (Dec. 81.240/78, art. 37, § único);
- 5) o BANESPA, por ocasião da criação da BANESPREV- Fundo Banespa de Seguridade Social, solicitou e obteve autorização "para conservar em seus estatutos, como encargo próprio, sem transferência para entidade de previdência recém criada, portanto, como FUNDO CONTÁBIL sem personalidade jurídica, os benefícios concedidos antes de 1º de janeiro de 1978 o que foi concedido pelo Ministro de Estado da Previdência Social através da Portaria 3.921/87, após manifestação favorável da Secretaria de Previdência Complementar (anteriormente Conselho de Previdência Privada), estando os benefícios de que se trata expressamente consignados no Estatuto e Regulamentação Básica do BANESPERV, art. 2º, II, a e 22. (fls. 124/125);
- 6) a partir de então, os benefícios de complementação de aposentadoria e pensão para os funcionários admitidos até 22/05/1975 são suportados pelo próprio

for

BANESPA, “através de um FUNDO CONTÁBIL despersonalizado instituído para tal fim”, enquanto que para os funcionários admitidos após tal data, o plano de benefícios é assegurado pelo BANESPREV, entidade de previdência privada “também constituída para tal fim, mas com personalidade jurídica própria” (fls. 125)

- 7) tais benefícios suportados pelo BANESPA, bem como as regras aplicadas na gestão do Fundo em questão, são equivalentes, praticamente os mesmos, aos mantidos pelo BANESPREV e, assim, ***“a manutenção, mesmo após a instituição das entidades de previdência privada, a cargo do próprio Requerente desse sistema de complementação de benefícios previdenciários para os funcionários admitidos até 22/05/75, por ter sido expressamente prevista no parágrafo único do artigo 37 do Decreto nº 81.240/78 atende aos requisitos e condições da Lei nº 6.435, de 17/07/77 e Decreto nº 81.240, de 20/01/78, tanto quanto atende o BANESPREV, devendo, em razão disso, estar submetidos ao mesmo tratamento tributário”*** (fls. 126);
- 8) a impugnante explica que, embora contrariando as normas de contabilidade geralmente aceitas e as diversas normas legais aplicáveis ao caso, o procedimento inicialmente adotado pelo BANESPA desde 1962, quando tais encargos surgiram, consistia em apropriar tais despesas pelo regime de caixa, ou seja, registrava tais encargos como despesa apenas quando efetivamente pagos;
- 9) em 1987, porém, por entender que tal procedimento era incorreto, o BANESPA procedeu à avaliação do passivo atuarial correspondente a tais encargos com complementação de aposentadoria e pensões, apurando um passivo de Cz\$36.200 milhões, sendo Cz\$18.500 milhões referentes aos funcionários já inativos e Cz\$17.700 milhões referentes aos funcionários ainda ativos (fls.127);
- 10) tal passivo, que deveria ter sido escriturado no decorrer dos 25 anos anteriores, e tendo em vista o grande impacto que a apropriação integral, de uma só vez, causaria no Balanço Patrimonial da impugnante, foi reconhecido na escrituração contábil de forma gradual, entre 1987 e 1994, tendo o plano de reconhecimento gradual do passivo existente sido aprovado ***“em caráter excepcional”*** pela Comissão de Valores Mobiliários- CVM (fls.. 127 a 129);
- 10

- 11) nas Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras da interessada, publicadas àquela época, os auditores independentes confirmaram o entendimento de que o banco não vinha obedecendo, até 1987, ao regime de competência para efeito de reconhecimento, no seu passivo, dos encargos relativos à complementação de aposentadorias e pensões concedidos aos funcionários admitidos até 22/05/1975, e fizeram ressalvas em seu Parecer, tendo em vista o não reconhecimento total do aludido passivo atuarial, ao final do ano de 1987 (fls.. 129 e 130);
- 12) a interessada observa ainda que em 1994, "quando foi decretado o Regime de Administração Especial temporária, a atual Administração do BANESPA, já a cargo do BANCO CENTRAL DO BRASIL- BACEN decidiu contabilizar a parcela restante desse passivo, no valor de R\$204 milhões, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos" atendendo ao contido na sugestão da CVM (fls. 131);
- 13) o procedimento do BANESPA, reconhecendo o referido passivo atuarial, está em conformidade com as determinações da Lei 6.404/76, das normas da CVM, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e do IBRACOM – Instituto Brasileiro de Contadores e do direito comparado, e corresponde ao denominado regime de competência, nos termos dos artigos 177, 184 e 187, § 1º, da Lei 6.404/76, da Resolução CFC 750/93 e da Deliberação CVM 29/86 (fls.. 131 e 132);
- 14) a confrontação ou correlação de receitas e despesas referidas nessas normas e que caracterizam o regime de competência, "significa que, apropriadas as receitas pertencentes a um período, devem a elas ser contrapostas todas as despesas que foram necessárias à sua obtenção, quer as já pagas, quer as que estão sendo pagas, quer as que serão pagas no futuro, tudo com o objetivo de apurar adequadamente o resultado da pessoa jurídica, principalmente quando existem encargos assumidos para desembolso futuro, mas vinculados às receitas que estão sendo geradas e registradas no presente" (fls.132 e 133);
- 15) dentro desse tipo de encargos futuros condicionados à receita presente encontram-se o complemento de aposentadoria e pensão a ser pago aos funcionários e dependentes, após seu período de trabalho, que pelo regime de competência

EF

devem ser apropriados pela empresa no período em que os beneficiários encontram-se na ativa, sob pena de distorcer os seus resultados diante do “descasamento entre as receitas e os esforços e sacrifícios necessários à sua obtenção” (fls. 133);

- 16) para que se possa instituir um plano complementar de aposentadorias e pensões, por meio de uma entidade de previdência privada, “*é fundamental a elaboração de cálculos atuariais e a constituição de fundos (ativos) capazes de suportar no futuro as obrigações respectivas*”, consubstanciando um modelo no qual “*as contribuições da empresa mantenedora (no caso o Banco) para a entidade de previdência privada (no caso o BANESPREV) em prol dos seus empregados são registradas em função exatamente do tempo em que tais empregados para ela trabalham*” , reconhecendo tais encargos nessa proporção enquanto que, concomitantemente, a entidade de previdência privada faz o registro da provisão atuarial (fls. 133);
- 17) ocorre que, no caso concreto, a impugnante acumula as funções de entidade mantenedora e de entidade de previdência, e portanto, “*deveria ter procedido exatamente como acima exposto, ou seja, constituído ao longo do tempo um Fundo contábil de modo a no futuro fazer frente aos encargos em questão*”, consoante previsto em normas do IBRACON, da CVM e do IASC- International Accounting Standards Committee, e conforme procedimento efetivamente adotado (regime de competência) a partir de 1994, em substituição às práticas contábeis adotadas até então (regime de caixa), tecnicamente incorretas (fls.133 a 135);
- 18) assim, em conformidade com o princípio de competência, a impugnante entende que o passivo correspondente ao tempo que os empregados trabalham na empresa tem de ser apropriado já no período de tempo durante o qual eles exercem suas atividades, caso contrário tornar-se-ia inviável o cumprimento dessas obrigações no futuro;
- 19) quanto à apuração da exigência fiscal, a interessada discorda do procedimento adotado pela fiscalização, que desconsiderou o fato de que grande parte dos valores contabilizados no referido fundo se referem a funcionários já aposentados, e



corresponde a despesas *"inquestionavelmente incorridas"*, sendo incabível, como levado a efeito pela autoridade fiscal autuante, considerar tais valores englobadamente, sem distinguir a parcela relativa a funcionários ainda na ativa e a funcionários já aposentados (fls. 136 e 137);

- 20) além disso, com relação aos funcionários ativos que se aposentaram a cada ano, durante o período autuado (1994 a 1997), as "despesas já eram também incorridas, de modo que quando muito teria havido postergação de recolhimento de IRPJ e de CSL, e não falta de pagamento (fls.137);
- 21) tais falhas no procedimento da fiscalização, segundo entende a interessada, implicam nulidade das exigências fiscais;
- 22) o reconhecimento de tais despesas incorridas, conforme o regime de competência, deveria ter sido efetuado desde 1962;
- 23) em 1987, mais de 41% do valor apurado pelos técnicos atuariais referia-se a funcionários já aposentados, correspondendo a despesas já incorridas nos exercícios de 1962 a 1987, e sobre as quais haveria, apenas, por parte da autuada, *"postergação de despesa e antecipação de lucro com a devida antecipação de tributação"*, e proceder à exigência nesta parcela significaria exigir novamente o IRPJ já recolhido a maior durante os 25 anos anteriores;
- 24) igualmente mal elaborado o levantamento, relativamente aos períodos-base posteriores, uma vez que a autuação não decorre da *"indedutibilidade absoluta"* dos valores, mas da antecipação de tais despesas, que competiriam a exercícios futuros, e a conseqüente postergação da tributação do IRPJ e da CSLL, que *"foram recolhidos em exercícios seguintes aos quais competiam as despesas e nos quais elas deixaram de ser registradas, procedendo-se assim, a verdadeira compensação, porque o imposto de renda que teria deixado de ser recolhido nos exercícios considerados, foi recolhido nos exercícios posteriores"* (fls. 139);
- 25) incabível, portanto, o procedimento da fiscalização que simplesmente apurou e glosou o valor total da despesa deixando de efetuar o cálculo pelo critério de postergação e fazer a exigência apenas da correção monetária e juros devidos, como previsto nos artigos 6º e 7º, do Decreto-lei 1.598/77, e no Parecer Normativo



COSIT 02/96, devendo os Autos de Infração em tela ser anulados, consoante jurisprudência firmada Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 139 a 144);

- 26) não cabe a exigência de multa, no presente caso de postergação de imposto, diante das disposições contidas no § 7º, do art. 6º, do DL 1.598/77, bem como no art. 138, do CTN, pois tal postergação caracteriza uma forma de denúncia espontânea da infração anterior (fls. 145);
- 27) ademais, estando hoje aposentados mais de 85% dos funcionários beneficiados pelo plano em questão, a parcela da glosa a eles relativa, no percentual de 93,35% do valor apurado de IRPJ e CSLL, é indevida porque corresponde a despesas incorridas antes ou durante o prazo de autuação, já que os recolhimentos eventualmente pagos a menor em exercícios anteriores foi compensado com os recolhimentos a maior em exercícios posteriores, devendo a exigência fiscal ser reduzida a pouco mais de 10% do valor constante nos Autos de Infração;
- 28) mesmo admitindo a indedutibilidade da “provisão” apontada pelo Fisco, deveriam os agentes fiscais “ter segregado os valores provisionados que se referissem a pagamentos posteriormente já efetuados, de modo a considerar mera postergação de imposto a parte relativa aos valores da “provisão” pagos em exercícios futuros”(fls. 145 e 146);
- 29) a apuração do IRPJ, por sua vez, não considerou em seus cálculos as exclusões legalmente previstas, como é o caso da dedução dos valores relativos à Contribuição Social sobre o Lucro, para efeito de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda referente aos anos-base de 1994, 1995 e 1996 (fls. 146);
- 30) “a fiscalização deixou de considerar também no ano-base de 1997 essa mesma exclusão expressamente autorizada por força de medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 98.12144-7, da 17ª Vara da Justiça Federal pela qual foi afastada a aplicação do artigo 1º da Lei nº 9.316, de 22.11.96”, e que deveria ser procedida não apenas considerando a presente exigência da CSLL à alíquota de 8%, mas também a exigência da contribuição à alíquota de 10%, objeto de auto de infração cuja exigibilidade ficou suspensa, “o que reduziria o valor da

exigência do Auto de Infração de IRPJ em aproximadamente R\$ 9.000.000,00 (nove milhões), cuja exigibilidade também deveria ficar suspensa”(fls. 146);

- 31) não há que se negar à interessada, ainda, o direito à exclusão da CSLL na base de cálculo do IRPJ referente ao ano de 1994, alegando que tal valor seria dedutível apenas quando pago, pois, “é no mínimo absurdo pretender que o contribuinte pague valor tão significativo, para depois deduzir, quando é certo que tal repetição poderá ficar frustrada no tempo caso não venha a ter lucros tributáveis no futuro, transformando a exação em verdadeiro empréstimo compulsório”(fls. 146 e 147);
- 32) é nulo o Auto de Infração, ainda, “porque exige valores indevidos e aplica multa punitiva de 75% do valor do imposto, absolutamente em desacordo com a conduta do contribuinte que **não deixou de recolher o imposto**, mas, quando muito, **postergou seu recolhimento no tempo, caracterizando ainda a denúncia espontânea**”, já que a multa prevista no art. 4º, inc. I, da Lei 8.218/91 e art. 44, I, da Lei 9.430/96, não se aplica aos casos de postergação no recolhimento (fls. 147 e 148);
- 33) os vícios apontados são suficientes, conclui a impugnante, para determinar sua total nulidade, uma vez que o crédito tributário apurado não é nem líquido, nem certo, nem exigível;
- 34) os procedimentos adotados pela autuada, desde 1997 até a presente data, sempre foram de conhecimento da Administração e jamais foram por ela questionados (fls. 148 e 149), tendo sido objeto de observação nas Notas Explicativas de diversas Demonstrações Financeiras anuais do BANESPA (fls. 269 a 288) que, por sua vez, sofreu inúmeras fiscalizações “genéricas” da Receita Federal das quais resultaram autuações relativas a outras matérias, sem que qualquer dúvida tenha sido levantada quanto à correção do citado procedimento, referente aos benefícios de complementação de aposentadorias e pensões, conforme se depreende dos documentos acostados nos autos (fls. 291 a 310);
- 35) também as declarações de Imposto de Renda do período jamais foram contestadas pelo Fisco, embora os valores ora glosados estejam perfeitamente identificados;

- 36) na Decisão COSIT 08, de 17/07/1997, versando exatamente sobre esta matéria (fls. 416 a 421), a Secretaria da Receita Federal manifestou-se sobre a dedutibilidade dos referidos encargos de complementação de aposentadoria pagos com observância das disposições do artigo 301 do RIR/94, da Lei 6.435/77, e do Decreto 81.240/78, que corresponde a hipótese idêntica ao caso em tela (fls. 150 e 151);
- 37) a aludida Decisão COSIT 08/97 assevera que, quanto à CSLL, inexistente qualquer restrição à dedutibilidade dessas despesas incorridas na determinação de sua base de cálculo;
- 38) portanto, esta era a orientação oficial, a qual foi sempre observada pelo BANESPA;
- 39) entretanto, ao responder consulta feita à Receita Federal, formulada pelo BACEN *"na qualidade de Administrador do Requerente"*, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, na NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB N.º 144, de 30/04/1999, ***"não obstante reconheça que o Fundo em questão inclui-se dentre os destinatários da ressalva aludida na parte final do artigo 310 do RIR/94 (artigo 239, par. 3º do RIR/80), altera seu entendimento, passando a argumentar que tais contribuições são na verdade uma "provisão cuja dedutibilidade não está expressamente autorizada nos artigos 220 do RIR/90 e 276 do RIR/94, sendo que a dedutibilidade autorizada no artigo 13 da Lei nº 9.249, de 26.12.95, não se aplica ao caso concreto por ser posterior aos fatos ocorridos"*** (fls. 151 e 152);
- 40) na referida resposta da SRF/COSIT, o Fisco se refere à parcela glosada no auto utilizando-se de várias expressões (recursos para constituição de fundo contábil, despesa referente aos benefícios complementares aos da Previdência, provisão), indicando que está se referindo à mesma 'realidade econômica', e em assim sendo, os artigos 239, § 3º e 220 do RIR/80 e 301 e 276 do RIR/94 devem ser interpretado de forma a se compatibilizarem e não de forma a que uns (220 e 277 do RIR/80) neguem os outros (239, § 3º e 301 do RIR/94), como está ocorrendo com a interpretação equivocada do Fisco; (fls. 152 e 153);
- 41) assim, se as contribuições feitas pelas empresas para formação de Fundos para atender encargos da previdência complementar existentes antes de 1º de janeiro de 1978 são provisões, e se os artigos 239, § 3º, do RIR/80, e 301 do RIR/94 permitem

expressamente a dedutibilidade de tais contribuições, *“então trata-se de ‘provisão’ cuja dedutibilidade para efeito do IRPJ está expressamente autorizada no Regulamento, o que atende os artigos 220 do RIR/80 e 276 do RIR/94”* (fls. 154);

- 42) além disso, o entendimento do Fisco, equivocadamente na opinião do impugnante, configura **“evidente mudança de critério jurídico**, pois representa uma evolução em relação à conclusão exposta na Decisão Cosit nº 8/97, em vigor à época dos fatos” e tendo a alteração de entendimento ocorrido em 30/04/99, somente se poderia aplicar o novo entendimento a fatos geradores posteriores àquela data, conforme prevê o artigo 146 do CTN, restando nulo o Auto de Infração (fls. 154 e 155);
- 43) na pior das hipóteses, seria incabível a exigência de multa, correção monetária e juros de mora, pois a interessada sempre agiu em conformidade com a orientação administrativa, e jamais poderia ser penalizada, tendo em vista a exclusão de penalidade prevista no art. 100, II e III e seu parágrafo único, do CTN;
- 44) a lavratura dos Autos de Infração ora impugnados foi extemporânea, uma vez que a resposta da SRF/COSIT, proferida em atendimento à consulta formulada pelo BACEN, é datada de 30/04/1999, sendo que **“na mesma data foi instaurado procedimento fiscal versando exatamente sobre a matéria consultada e que deu origem ao presente auto de infração”**, resultando nula a exigência fiscal por violação ao artigo 48, inciso I, do Decreto 70.235/72 (dispositivo que veda a instauração de procedimento fiscal, relativamente à espécie consultada, até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão), e conforme jurisprudência aduzida às fls. 156 a 159;
- 45) de qualquer forma, considerando que a consulta formulada denota boa-fé, segue-se que, conforme dispõe o artigo 161, e § 2º, do CTN, a lei coloca **“o consulente a salvo das consequências da mora e de outras penalidades mesmo quando a resposta é negativa”**, efeito este que persiste até o trigésimo dia subsequente à data em que a referida resposta foi comunicada ao interessado;
- 46) o procedimento fiscal, ainda, frustrou a possibilidade de a pessoa jurídica, em face da mudança de entendimento jurídico do Fisco, valer-se da exclusão da



responsabilidade pela denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN, *“desonerando-se da multa que lhe foi aplicada, o que só é possível antes de iniciado qualquer procedimento fiscal”*, conforme prevê o artigo 7º, § 1º, do Decreto 70.235/72 (fls. 160);

- 47) os encargos com planos de complementação de aposentadoria e pensão de seus empregados, conforme a legislação tributária vigente, correspondem a um *“ gênero não tributável”* que sempre estiveram a salvo da tributação do IRPJ (e, mais tarde, da CSLL), independentemente da denominação (despesa, contribuição, doação, provisão, reserva) ou forma de concessão (através de Fundos contábeis despersonalizados, empresas de previdência privada fechadas e abertas especialmente constituídas para tal, ou de terceiros especializados), tendo em vista duas razões especiais : a) as peculiaridades da atividade cuja característica principal é gerar receitas no presente para fazer frente a encargos no futuro e b) as suas finalidades assistenciais e complementares ao regime oficial de previdência (fls. 160 a 163);
- 48) tais encargos já eram considerados despesas operacionais, conforme dispunham a Portaria MF 41/74, o PN 64/76 e o PN 101/76, até que com a edição da Lei 6.435/77 e do Decreto 81.240/78 a previdência complementar passou a ser concedida de duas formas : a) através de entidades de previdência privada, e b) através da *“manutenção dos benefícios já existentes nos estatutos das empresas, concedidos através de Fundos Contábeis a serem para tal fim constituídos nos mesmos moldes daquelas entidades, tendo em vista a possibilidade, prevista no parágrafo único do artigo 37 do Decreto 81.240/78, como ocorreu no caso concreto”* (fls. 163 a 165);
- 49) o legislador atribuiu às entidades fechadas de previdência privada a característica de instituições de assistência social (Lei 6.435/77, art. 39. § 3º) e, assim, *“ tais entidades nasceram imunes de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços”* (art. 19, III, letra “c”, da Constituição Federal em vigor), dando origem à norma do artigo 127, do RIR/80 (fls.166);
- 50) as contribuições das empresas mantenedoras destinadas a tais entidades, por sua vez, foram consideradas dedutíveis para efeito de imposto de renda, *“tal como eram*



as contribuições para os Fundos contábeis despersonalizados antes existentes, e continuaram a sê-lo para aqueles, como o presente, cuja manutenção foi autorizada” (fls. 167), como confirmam o ADN CST 25/78 e o art. 239, § 3º do RIR/80;

- 51) o Decreto-lei 2.065/83, revogou o art. 39, § 3º, da Lei 6.435/77, e a legislação prescreve isenção do IRPJ para as entidades fechadas de previdência (RIR/94, art. 160), e mantém a dedutibilidade das contribuições das empresas mantenedoras (art. 301 do RIR/94)(fls. 168 e 169);
- 52) a Lei 9.249/95 apenas explicitou melhor o regime até então vigente, reafirmou a intenção do legislador, determinando a dedutibilidade das provisões técnicas das entidades abertas de previdência, e das contribuições a elas destinadas (art. 13, inc. I e V), constituindo suporte para os artigos 336 e 404, do RIR/99 (fls. 169 e 170);
- 53) por força de tais dispositivos legais, “as contribuições das empresas em geral destinadas a outras pessoas jurídicas ou a fundos contábeis para custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social continuam dedutíveis, agora sem qualquer restrição “ (fls. 170);
- 54) conclui a impugnante que, pelas normas legais citadas, “ fica evidenciado que jamais foram tributados pelo IRPJ e pela CSL os recursos destinados a fazer frente a encargos com complementação de benefícios previdenciários, porque o legislador sempre garantiu a sua dedutibilidade para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSSL quer sejam contabilizados pelo regime de caixa quer pelo de competência”, e referidas normas são “o reconhecimento do legislador de que tal dedutibilidade é essencial como forma de impedir graves distorções de resultados das empresas da espécie, já que é da essência das atividades de tais entidades arcar incessantemente com elevados gastos no futuro, por conta de receitas do presente “(fls. 171);
- 55) tanto é assim que, para as companhias de seguro e capitalização, cujas obrigações têm natureza semelhante às das empresas de previdência privada e cujas regras são aplicáveis às empresas de previdência privada abertas (art. 10, Lei 6.435/77), as provisões técnicas sempre foram dedutíveis para fins de IRPJ (e da CSSL), conforme prevê o art. 67 da Lei 4.506/64, até hoje em vigor (fls.171 e 172);



- 56) o Fisco reconhece expressamente no PN 64/76 que, tendo em vista a *"característica intrínseca de qualquer sistema previdenciário"* a dedutibilidade em questão não depende da ocorrência, durante o ano-base, de *"eventos a que correspondam efetivas despesas favorecendo ao mesmo tempo a todos os empregados"*;
- 57) no presente caso, o BANESPA acumula as funções de entidade mantenedora e de entidade de providência (fls. 172);
- 58) no caso do BANESPREV, "o Banco aporta recursos, na forma de contribuição patronal (dedutível) à entidade e esta sobre tais valores não paga IRPJ nem CSLL porque antes era imune e agora, no entender da fiscalização, é isenta", e "paralelamente, o BANESPREV constitui, com esses recursos, provisões técnicas, aplicando estes recursos na forma da lei, os quais ficam indisponíveis" (fls. 173);
- 59) no caso do "Fundo" em questão, a única diferença é que ele não tem personalidade jurídica, ou seja, o próprio BANESPA faz as duas operações: "aporta os recursos e faz aplicação deles em **títulos especialmente criados para este fim**", sendo que, no caso, "os ativos integrantes do Fundo contábil que o Fisco pretende tributar, são **TÍTULOS PÚBLICOS FEDERAIS inegociáveis**, especial e expressamente emitidos pelo Tesouro Nacional com essa finalidade específica, com resgate em 25 (vinte e cinco) anos, portanto, **indisponíveis** para serem utilizados pelo requerente em outra finalidade" conforme documentos VII.1.16;
- 60) a situação do Fundo é idêntica a uma entidade fechada de previdência despersonalizada, "pois os encargos com os quais arca na forma anteriormente descrita, com aprovação das autoridades competentes, possuem caráter nítida e exclusivamente previdenciário, e a dedutibilidade dos encargos correspondentes pelo regime de competência para efeito de apuração do IRPJ e da CSL não lhe traz vantagem alguma, apenas afasta futuras distorções na apuração de resultados, evitando que haja uma representativa e indevida tributação dos rendimentos (...), com a conseqüente geração de prejuízos por ocasião dos pagamentos dos benefícios previdenciários em tela" (fls. 173);
- 

- 61) assim, a interessada adverte que tributar tais encargos significaria exigir IRPJ e CSL sobre algo que não representa renda ou lucro, violando os artigos 153, III e 195, I, 'c', da CF/88, e artigos 43 e 44 do CTN;
- 62) em se tratando de sistema de suplementação de benefícios previdenciários, nos termos da Lei 6.435/77 e do Decreto 81.240/78, deve o 'Fundo' em questão estar submetido ao mesmo regime tributário das entidades fechadas de previdência privada, a exemplo do BANESEPREV, contemplando o direito à dedução das suas 'reservas técnicas', sob pena de violação dos artigos 5º, *caput* e inciso I, 150, II e 194, V, da CF/88, que albergam o princípio da isonomia (fls. 174);
- 63) o próprio Fisco Federal, nos Pareceres Normativos antes referidos, privilegiou a interpretação sistemática da norma legal, em detrimento da literal, *"e o fato de ser uma instituição financeira e não exclusivamente entidade de previdência privada não deve ser fato alegável para lhe obstar a dedutibilidade de que aqui se trata, posto que em nada se diferencia o Banco daquelas, no que tange aos ativos e passivos vinculados às suas obrigações previdenciárias através dos fundos contábeis constituídos para tal fim, sendo certo que no caso concreto tais ativos são inegociáveis"*(fls. 175);
- 64) equivocado o argumento do Fisco ao concluir pela indedutibilidade de tais 'provisões' por falta de expressa autorização na legislação tributária, uma vez que histórica, sistemática e mesmo literalmente, tal dedutibilidade sempre esteve prevista expressamente na legislação, tendo em conta as características intrínsecas e a finalidade assistencial dos benefícios"(fls. 175);
- 65) mesmo admitindo a indedutibilidade de tais valores, a interessada pondera que em 31/12/98 aproximadamente 93% do valor total da autuação refere-se à parcela relativa aos inativos e, portanto, seria dedutível para efeito do IRPJ e CSLL por se tratar de verdadeira 'despesa incorrida' (fls. 176 e 177);
- 66) o regime de competência adotado pela Lei 6.404/76, de observância obrigatória pelas companhias e definido como regra geral pela legislação tributária (PN CST 122/75, DL 1.598/77, Lei 7.450/85), implica em considerar as despesas *"quando representam obrigações certas, não dependentes de quaisquer eventos futuros, ou*

JOE

seja, quando correspondem à contrapartida de um direito já adquirido” conforme entendimento firmado nos PNs 110/71, 07/76 e 58/77, bem como na jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 177 a 179);

- 67) o plano de aposentadoria e pensão em causa corresponde a um benefício instituído e mantido por lei, e previsto no Regulamento de Pessoal do contribuinte, e, portanto, significa *“uma obrigação contratual que se materializa a partir da obtenção da aposentadoria junto aos órgãos oficiais da previdência social”*, momento a partir do qual o ora aposentado já tem direito adquirido ao aludido benefício, ou seja, já se teriam verificado todos os pressupostos materiais que o tornam incondicional, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor, como referido no PN 58/77 (fls. 179 e 180);
- 68) conseqüentemente, tais valores correspondentes aos direitos dos funcionários já aposentados são dedutíveis, e representam *“despesa definitivamente incorrida e cujo valor é perfeitamente mensurável”* (fls. 180);
- 69) a determinação do valor dos encargos incorridos em cada período-base é feita através de cálculo atuarial, que fornece *“o valor presente (regime de competência) de desembolsos a serem feitos no futuro (regime de caixa)”*, e, assim, tais valores são apurados por critério científico, afastando qualquer alegação de que tais valores seriam determinados aleatoriamente ou por mera estimativa (fls. 180);
- 70) por isso, “os encargos em questão não se confundem com mera ‘provisão’, porque enquanto esta, em sua acepção técnica, reflete **fato futuro, incerto e de valor apenas estimável**, a despesa incorrida caracteriza-se por ser **certa e determinada, representando uma obrigação já existente**”, sendo que o Primeiro Conselho de Contribuinte já manifestou entendimento de que não é a denominação, mas a natureza ou conteúdo da verba lançada numa determinada conta que atribui a esta a sua verdadeira condição de despesa incorrida ou de provisão;
- 71) os referidos encargos, portanto, são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, pois correspondem a “ obrigação líquida e certa, inclusive quanto a valor” e assim, “ não há que se falar em provisão retificadora de ativo, ou provisão classificável no

passivo, mas sim em **baixas das contas do ativo ou apropriação de valores a pagar**, respectivamente" (fls. 181);

- 72) assim, fica evidenciada a fundamentação equivocada dos autuantes, ao afirmarem que as despesas incorrem à medida em que são efetuados os pagamentos complementares de aposentadoria pelo próprio BANESPA pois, no caso, *"não se há mais que falar em despesa incorrida (regime de competência), mas de despesa paga (regime de caixa);*
- 73) a exigência da CSL seria indevida pelas mesmas razões aduzidas em relação à exigência do IRPJ, cabendo lembrar ainda que a decisão COSIT 08/97, já referida, concluiu pela inexistência de qualquer restrição à dedutibilidade de tal despesa incorrida, principalmente em relação aos funcionários já aposentados;
- 74) no Auto de Infração da CSLL *"são invocados dispositivos legais genéricos que não oferecem uma motivação jurídica específica para a prática do ato impugnado"*, em violação aos princípios da legalidade restrita e da tipicidade fechada, uma vez que todo ato administrativo, para ser válido, requer motivo legal e o motivo de fato, e a validade de um auto de infração, especificamente, depende da *"caracterização precisa não só da falta cometida como do dispositivo legal violado"* (fls. 182 a 185);
- 75) no caso concreto, tais dispositivos legais são genéricos, *" não disciplinam os fatos apontados como incorretos no auto de infração, inexistindo, de resto, qualquer dispositivo na legislação específica da CSL que vede a dedutibilidade em questão, a ponto de ar amparo à exigência, o que a torna viciada por ausência de motivação legal adequada e compatível com a exigência feita"*, resultando, por fim, que a impugnante, por não saber que norma teria descumprido, estaria com seu direito de defesa cerceado (fls. 186 e 187);
- 76) a interessada é uma empresa que está referida no artigo 22, § 1º, da Lei 8.212/91 (instituição financeira), e sempre esteve sujeita à tributação da CSL com alíquota superior àquela fixada para as demais pessoas jurídicas (Leis 7.689/88, 8.212/91 e 9.249/95, LC 7-0/91, ECR 01/94 e EC 10/96), em ofensa ao princípio constitucional da isonomia em matéria tributária (art. 5º, I, 150., II e 194, V, da CF/88);



- 77) embora a fiscalização tenha aplicado a alíquota de 8% para a CSLL, no ano de 1997, tendo em vista a liminar obtida pela interessada, a alíquota aplicada nos anos de 94, 95 e 96 foi de 30%, quando deveria ser de 10% em 94 e 95, e de 8% em 96, sob pena de violação ao princípio da isonomia (fls. 188);
- 78) com relação à majoração da alíquota de 23% para 30% procedida pela ECR nº 01/94 para vigor já sobre o lucro de 1994, houve ainda a violação do princípio da irretroatividade das leis fiscais, pois incidindo a contribuição sobre o lucro verificado ao final de cada exercício, a aplicação da nova alíquota não poderia ser aplicada às apurações que ocorreram a partir de junho de 1994, dando reflexo na consolidação de dezembro de 94, aplicação retroativa essa demonstrada no Ato Declaratório Normativo 68/94, mencionando-se doutrina e jurisprudência a respeito, às fls. 199 a 204;
- 79) fere o princípio da igualdade o fato de a legislação determinar que algumas pessoas jurídicas, as elencadas no art. 22, § 1º da Lei 8.212/91 (instituições financeiras e equiparadas), estejam sujeitas ao pagamento da CSLL a uma alíquota superior à aplicável às demais empresas, evidenciando a discriminação daquelas pessoas jurídicas em função da atividade por elas exercida (fls. 188 e 199);
- 80) não há qualquer razão lógica no critério escolhido pelo legislador que justifique a estipulação de alíquota diferenciada para alguns contribuintes, mesmo porque, no caso das contribuições sociais, deve haver o benefício ou o especial interesse do particular na atuação do Estado, apenas se justificando tal discriminação se, ainda que indiretamente, houvesse uma maior vantagem auferida pelo contribuinte, ou maior encargo gerado pela empresa ao Poder Público (fls. 190 a 192);
- 81) mas ao contrário, os empregados das instituições financeiras e assemelhadas, além de não terem nenhuma vantagem diferencial, estão menos expostos a riscos de saúde, se comparados àqueles que trabalham em fábricas, e assim não provocam gastos maiores para o Poder Público em decorrência de suas atividades, evidenciando a injustificável discriminação levada a efeito pelo legislador, como o comprova, inclusive, a Proposta de Ementa à Constituição nº 33-C, que deu origem à EC 20/98, introduzindo no artigo 195 da CF um novo parágrafo (que não tem



caráter meramente declaratório) que passa a permitir a instituição de alíquotas diferenciadas (fls. 192 a 195);

- 82) salienta a impugnante que " jamais seriam devidos os juros de mora na dimensão pretendida, calculados com base na denominada taxa SELIC, posto que referida taxa é absolutamente imprestável como base de cálculo dos juros de mora" (fls. 204);
- 83) a Lei 9.065/95 determinou a utilização da taxa SELIC para os cálculos dos juros de mora, mas não há texto legal específico quanto à sua composição, e como referida taxa corresponde aos rendimentos dos títulos federais, alberga, juntamente com os juros remuneratórios do capital empregado na aquisição dos títulos, correção monetária que continua presente na economia nacional, e assim, a legislação elegeu uma única taxa - a SELIC - para substituir verbas que no passado eram devidas a título de juros moratórios, correção monetária e acréscimo financeiro (fls. 204 e 205);
- 84) a taxa SELIC é estipulada por regras de mercado às quais está o contribuinte absolutamente alheio, pois depende de captação de recursos pela União através de títulos lançados no mercado financeiro (fls. 206);
- 85) a utilização da aludida taxa para outras finalidades leva a concluir que os juros exigidos têm caráter remuneratório, havendo que se considerar, por outro lado, que nos casos de compensação e restituição, o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/95 determina o acréscimo de juros segundo a SELIC calculados a partir do pagamento indevido ou a maior, o que vem a demonstrar seu caráter remuneratório, eis que de acordo com as disposições do artigo 167 do CTN, na restituição do indébito os juros de mora são devidos apenas a partir da decisão que a determinar (fls. 206);
- 86) as disposições da Lei 9.065/95, da Lei 9.250/95 da IN 11/96 e da Circular BACEN 2.673/96 demonstram a relação da variação da SELIC com o conceito de correção monetária, comprovando que os juros moratórios exigidos pelo contribuinte compreendem, também, a correção monetária, bem como os rendimentos de investidores no mercado de capitais (fls. 207 e 208);
- 

- 87) ademais, além de 'híbrida', a taxa referencial é fixada administrativamente por órgão do Poder Executivo, agredindo a regra do art. 161 do CTN, e não poderia ultrapassar o teto de 1% ao mês estipulado no seu § 1º (fls. 208 e 209);
- 88) a taxa de juros de mora, viável mensalmente, repugna a necessária certeza no que tange ao 'quantum' das sanções de natureza moratória em matéria tributária;
- 89) por outro lado, " a presente questão pode perfeitamente ser decidida na esfera administrativa na medida em que a legitimidade da aplicação da Taxa SELIC comporta solução na esfera infraconstitucional, pela antinomia das normas legais instituidoras da mencionada taxa com as normas da lei complementar do CTN, como, aliás, ficou expresso em recente acórdão da E. Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes" que, embora tenha adotado decisão em sentido contrário, no voto vencido pela estreita margem de 4 x 3 " ficou evidenciado o descabimento da sua utilização na área tributária" – Ac. 104-16.772, sessão de 12/11/98(fls. 209/210);
- 90) portanto, ainda que devidos juros de mora, jamais o seriam na dimensão exigida, pois " a taxa SELIC não pode ser tomada como base para seu cômputo);
- 91) requer sejam declarados insubsistentes os Autos de Infração;
- 92) requer, finalmente, a produção de prova pericial "para comprovar os vícios acima apontados no levantamento fiscal, no que respeita aos valores apurados e à situação de atividade e inatividade dos funcionários em questão, no período fiscalizado até a data da presente autuação " e nomeia perito (fls. 211);

O julgador de primeira instância indeferiu a perícia por desnecessária. As preliminares de nulidade foram rejeitadas, tendo a autoridade ponderado que: a) a postergação, a ser apreciada como mérito, ainda que tivesse ocorrido daria ensejo apenas à correção dos valores lançados; b) é incorreta a afirmação de que o BANESPA procedeu de acordo com a orientação emanada da administração fiscal, pois a matéria objeto da Decisão COSIT é distinta do objeto autuado; c) não procede a alegação de violação à norma do artigo 48, I, do CTN, pois o procedimento fiscal para apuração da matéria objeto desta lide só teve início em 25/06/99, ou seja, quase dois meses após a emissão da orientação recebida em



resposta à consulta formulada pelo BACEN; d) não ocorreu a alegada ausência de motivação legal e deficiência na descrição dos fatos na autuação relativa à CSLL, pois o auto registra que a exigência se deve à **"Falta de recolhimento da Contribuição Social Sobre o Lucro – Provisões não dedutíveis"**, os fatos estão perfeitamente descritos no Termo de Constatação que o integra, os dispositivos legais citados incluem os pertinentes à base de cálculo e alíquota, bem como o art. 40 da Lei 8.541/92, que preceitua que a falta ou insuficiência do pagamento da contribuição implicará seu lançamento de ofício;

Quanto ao mérito, manifestou-se sobre todos os argumentos de defesa em dez tópicos, tendo considerado que :

- 1- **Dedutibilidade dos encargos com os benefícios previdenciários** : a) sujeita-se não só às condições previstas no artigo 242 do RIR/94, mas também às previstas no artigo 301, que prevê a dedutibilidade dos valores pagos, não falando em provisões; b) a Lei 9.249/95 manteve a dedutibilidade das contribuições destinadas a custear os seguros e planos de saúde e benefícios complementares aos da previdência social, porém para as provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial, a dedutibilidade foi admitida apenas para as companhias de seguro capitalização e para as entidades de previdência privada, não se reportando, o inciso V do art. 13 da Lei, a contribuições para fundos contábeis pelas empresas em geral.
- 2- **Regime de competência. Despesas incorridas**: Os valores apropriados na conta "Abono Aposentadoria" não representam verdadeiros passivos, já que não são obrigações líquidas e tampouco exigíveis, eis que os proventos são pagos, a cada mês, a partir da data da aposentadoria, enquanto vivo o aposentado, sendo impossível quantificar o valor ao qual fará jus, ainda porque, se já aposentado, não se sabe quanto tempo viverá. Assim, a respectiva contrapartida, que diminuiu o lucro tributável no período de 1994 a 1997, corresponde a supostas ou potenciais despesas que, na realidade, ainda não eram incorridas, por não ter se dado a hipótese do inciso III, § 4º, do art. 9º da resolução CFC 750/94, ou seja, não se verificou o surgimento do passivo nele referido.

YF

- 3- Das Provisões :** Como corretamente concluem os autuantes, a natureza de provisão é inquestionável, posto tratar-se de cálculo atuarial que tem por objeto estimar o valor presente dos desembolsos futuros necessários para complementação de aposentadoria dos funcionários admitidos até 23/05/75. Consoante art. 276 do RIR/94, apenas são admitidas as provisões expressamente autorizadas no Regulamento, o qual autoriza, apenas, as provisões para crédito de liquidação duvidosa, provisões para ajuste do custo dos ativos a valor de mercado e provisões para pagamento de férias, gratificações e décimo terceiro salário a empregados, havendo ainda a permissão, específica para as companhias de seguro e de capitalização, para computar como encargo de cada período-base as importâncias destinadas a completar as provisões técnicas para garantia de suas operações. E a Lei 9.249/95 restringiu ainda mais a dutibilidade das provisões. Portanto, não estando a provisão entre as expressamente autorizadas, é ela indedutível para efeito de imposto de renda, devendo, também ser incluída para efeito da base de cálculo da Contribuição Social, por força do item 3 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.
- 4- Dos encargos referentes a funcionários ativos e aposentados:** Se, conforme apreciado no item 2 retro, para os funcionários já aposentados os encargos de que se trata correspondem a despesas ainda não incorridas, mais evidente ainda este fato quanto a funcionários ainda na ativa. Pelos mesmos motivos, improcede a assertiva da impugnante, às fls.. 138, de que, quanto aos funcionários inativos o Auto de Infração implica exigir novamente IRPJ que teria o BANESPA *"recolhido a maior durante longos anos por não terem sido corretamente escrituradas as despesas incorridas nos respectivos períodos-base"*
- 5- Da postergação-** A postergação tratada no artigo 6º do Decreto-lei 1.598/77 diz respeito a postergação de pagamento, ou seja, ocorre quando uma parcela do imposto, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior. Não havendo certeza quanto à obrigação contabilizada e não sendo precisos os valores escriturados, mesmo que fossem levados em consideração os lançamentos efetuados pela interessada como



despesas antecipadas, dever-se-ia perquirir se tais despesas efetivamente ocorreram em períodos posteriores e se os valores então escriturados o foram em montantes idênticos às despesas deduzidas antecipadamente, devendo ser considerado, ainda, que o passivo trabalhista provisionado foi estimado por cálculo atuarial de desembolsos que poderiam ocorrer muitos anos depois (até dezenas). A tese da postergação requer, além da comprovação de que efetivamente ocorrera a postergação (isto é, que os valores lançados antecipadamente correspondiam a despesas efetivamente ocorridas em período-base posterior), que o valor dos tributos pagos em período-base posterior seja suficiente para saldar o montante do tributo que deixou de ser pago em período-base anterior.

6- Contribuições ao Fundo Contábil. Entidades de Previdência Privada: A dedutibilidade das provisões técnicas prevista na Lei 9.249/95 não se aplica à interessada, por não se enquadrar ela como entidade de previdência privada ou companhia de seguro e de capitalização, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável. A equivalência entre o Fundo Contábil instituído pelo Banespa e uma entidade de previdência privada não se sustenta, não havendo qualquer exigência legal para que o Banespa constitua "provisão técnica", como existe para as entidades de previdência privada, cuja legislação específica prevê, além da obrigatoriedade da escrituração da provisão, a determinação de que apliquem os recursos garantidores das reservas técnicas segundo regras rígidas e critérios bem definidos, o que não se aplica ao BANESPA. Por outro lado, os títulos públicos federais referidos pela interessada como integrantes do "fundo" que ela vem apropriando desde 1987, e que estariam indisponíveis para serem por ela utilizados para outra finalidade, foram recebidos pelo BANESPA em decorrência de Contrato de Assunção de Dívida celebrado com a União e, 1997, conforme se pode verificar dos documentos acostados às fls. 815 a 842. O referido "fundo" se configura, pois, como mera provisão contábil, não havendo como atribuir-lhe condição de "entidade despersonalizada", ou compará-lo a entidade de previdência privada, não havendo ainda que se falar em "contribuições" para o referido Fundo, pois o BANESPA não tem obrigatoriedade de aplicar quaisquer recursos em ativos



para garantir a aludida “provisão técnica”, tratando-se, na verdade, de simples lançamentos contábeis. Portanto, os valores provisionados não estão sujeitos ao mesmo tratamento aplicável às contribuições para o BANESPREV e não se aplica ao Fundo a mesma isenção a que têm direito as entidades de previdência privada. Assim, não prosperam as alegações de que a glosa dos encargos significa exigir IRPJ e CSLL sobre algo que não representa lucro (face à inexistência de obrigação legal de aplicar seus recursos) e de que negar o direito de deduzir as “contribuições” fere o princípio da isonomia.

7- Dedução da CSL da base de cálculo do IRPJ : Para o ano de 1994, a dedutibilidade dos tributos e contribuições observava o regime de caixa (art. 7º da Lei 8.541/92). Para 1995 e 1996, de acordo com o § 1º do artigo 41 da Lei 8.981/95, os tributos com exigibilidade suspensa não são dedutíveis segundo o regime de competência, não podendo, assim, a Contribuição lançada de ofício e impugnada, ser considerada na base de cálculo do IRPJ. Em relação ao ano-calendário de 1997, o valor da contribuição social passou a ser indedutível, por força da Lei 9.316/96, porém a interessada interpôs Mandado de Segurança e, por via de agravo de instrumento contra a decisão que lhe negara a liminar, obteve garantia do direito de recolher o IRPJ calculado sem adição da CSLL na base de cálculo. Denegada a segurança por sentença de 04/08/98, a autora apresentou recurso de apelação recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo. O auto de infração foi lavrado em 15/09/99, após a denegação da segurança e cassação da liminar, estando a Fazenda reintegrada no seu direito de exigir o crédito, por não ter sido feito o depósito, não procedendo a alegação de que a apelação, mesmo tendo sido recebida nos efeitos devolutivo e suspensivo, possa implicar no restabelecimento da liminar. No que respeita a essa dedutibilidade, não cabe apreciação na instância administrativa, posto estar a matéria submetida a apreciação judicial, motivo pelo qual a DRJ não toma conhecimento da impugnação quanto a esse aspecto. Em razão da pendência judicial, reduz-se a base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário de 1997, mediante dedução do valor da CSLL discutida



judicialmente, obtendo-se novo valor que se considera definitivamente lançado na esfera administrativa.

- 8- Dos princípios constitucionais tributários :** A arguição de inobservância dos princípios constitucionais de isonomia e de irretroatividade quanto à alíquota diferenciada da CSLL para as instituições financeiras não são conhecidas, por se tratar de matéria de competência exclusiva do Poder Judiciário.
- 9- Da multa de ofício:** A alegação de que não cabe a exigência da multa por se tratar de postergação não pode ser acolhida, pois não se trata de postergação, conforme já assentado, não havendo, assim, que se falar em denúncia espontânea da infração anterior, nem em nulidade do auto por não ter havido falta de recolhimento. Também não prospera a alegação de que não poderia ser penalizada por ter agido de acordo com orientação administrativa, pois não havia qualquer orientação administrativa que autorizasse a autuada a efetuar os provisionamentos que deram ensejo à presente exigência, nem foi instaurado procedimento fiscal em relação à matéria consultada com violação do prazo de 30 dias previsto no Decreto 70.235/72.
- 10-Juros de mora :** Pelos mesmos motivos, improcede a alegação de que a aplicação dos juros de mora estaria excluída pela aplicação do art. 100 ou do art. 161, § 2º do CTN. Quanto à taxa segundo a SELIC, está ela prevista na Lei 9.065/95, portanto, atendendo ao § 1º do art. 161 do CTN. As alegações quanto ao seu caráter remuneratório ou "híbrido" não podem ser apreciadas na esfera administrativa.

Inconformado o BANESPA recorre a este Conselho (petição de fls. 1056 a 1201, acompanhada dos documentos de fls. 1202 a 1232) argumentando que :

- 1) na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o Recorrente deduz os valores destinados a um Fundo Contábil para fazer frente aos encargos do programa de complementação de aposentadorias e pensões que mantém em seus estatutos para funcionários admitidos antes de 22/05/75, exatamente da mesma forma que faz em relação aos valores de idêntica natureza destinados ao BANESPREV, entidade de previdência privada, com personalidade distinta, criado para atribuir os mesmos benefícios aos funcionários admitidos após 22/05/75 (fls. 1061);



- 2) o Fisco, embora concorde com a dedutibilidade das contribuições do Banco à BANESPREV e das provisões técnicas constituídas por esta entidade, em relação ao Fundo Contábil acima referido só admite a dedutibilidade dos valores efetivamente pagos aos aposentados e pensionistas, tendo glosado os valores lançados como despesa dedutível no período de 31/01/94 a 31/12/97, fundamentando seu entendimento ora alegando que somente se atendidas as condições da legislação de previdência privada pode haver a dedutibilidade em causa (Decisão Cosit 8/97), ora alegando tratar-se de "provisão" para a qual não há previsão de dedutibilidade (fls. 1061 e 1062);
- 3) entende o Recorrente que os valores destinados a ambos os planos de previdência por ele mantidos devem ser submetidos aos mesmos regimes contábil e fiscal, sob pena de violação do princípio da isonomia inserto no art. 5º, I, e 150, II, da CF/88 (fls. 1062);
- 4) ademais, considerando que quase a totalidade dos funcionários admitidos antes de 22/05/75 já se encontra aposentada, têm eles direito adquirido aos benefícios, que constituem, em contrapartida, verdadeira despesa incorrida para o Recorrente, e a exigência do IR e da CSL sobre os respectivos valores implica exigir as exações sobre o que não é renda nem lucro, violando os artigos 153, II e 195 da Constituição e 43, 44 e 110 do CTN, transformando-as em verdadeiro empréstimo compulsório com inobservância do art. 148 da CF/88 (fls. 1062);
- 5) as situações do Fundo Contábil e da BANESPREV são idênticas, o que fica evidenciado pelo fato de o Banco, para evitar novas autuações no futuro, estar transferindo para a BANESPREV o Fundo Contábil, bastando essa simples formalidade para considerar dedutíveis os valores da mesma natureza dos presentes, no futuro (fls. 1062)
- 6) para provar a transferência, junta documentos (Cartilha do Plano Pré-75, Aprovação pelo MPAS, Nota Técnica Atuarial do Plano Pré-75, onde fica evidenciada a necessidade de constituição de reservas matemáticas e o altíssimo percentual dos já aposentados), informando que a juntada desses documentos somente agora se



justifica porque se referem a fatos ocorridos posteriormente à apresentação da defesa (fls. 1062 e 1063);

- 7) ressalta que a presente autuação se deu apenas porque essa transferência formal não foi concretizada no passado, o que se deveu apenas ao fato de a Secretaria da Previdência Complementar do MPAS, com base no art. 37 do dec. 81.240/78, ter autorizado o Recorrente a manter o Fundo, embora adaptado às regras das entidades de previdência privada, sem personalidade jurídica (fls. 1063);
- 8) caso essa transferência tivesse sido feita, os mesmos valores, calculados com a mesma técnica atuarial e destinados à mesma finalidade, seriam tranqüilamente dedutíveis para efeito do IRPJ e da CSLL, o que demonstra o artificialismo do entendimento do Fisco e interpretação equivocada da lei (fls. 1063);
- 9) se não fosse para submeter o Fundo Contábil ao mesmo tratamento legal da Banesprev, não teria sentido exigir sua adequação às normas da legislação de previdência privada, nem submetê-lo à aprovação da Secretaria da Previdência Complementar do MPAS (fls. 1063);
- 10) uma interpretação isenta da legislação tributária conduzirá à conclusão de que os argumentos do Fisco não prosperam, pois: a) os benefícios foram mantidos com estrita observância da legislação de previdência privada; b) há previsão expressa para dedução dessas despesas pelo regime de competência, quer porque os Fundos Contábeis estão excepcionados do regime de caixa, quer porque são quase em sua totalidade verdadeiras despesas incorridas; c) ainda que de provisão se tratasse, há expressa previsão para a dedutibilidade das provisões técnicas destinadas a fazer frente a planos de previdência complementar (fls. 1063 e 1064);
- 11) o trabalho fiscal foi elaborado com vícios formais suficientes para tornar nula a exigência, afastados pela decisão recorrida de maneira absurda, como, por exemplo, quando indefere a perícia requerida e afinal julga improcedente o argumento que dependia exatamente da produção dessa prova, sob alegação de prova não produzida (fls. 1064);

A seguir, reproduz a Recorrente as razões de defesa articuladas sob os títulos II a VIII da impugnação, aduzindo as seguintes considerações :



- I- Em relação ao título III (“Da manutenção dos benefícios”) insere referência aos artigos 80 e 81 da Lei 6.435/77, que prevêem, respectivamente, a penalização de quem atue como entidade de previdência privada sem estar autorizado (art. 80) e prazo para que as entidades que estejam atuando como entidades de previdência privada requeiram as autorizações exigidas e apresentem planos de adaptação (art. 81) (fls.. 1066 e 1067). À conclusão desse Título III da impugnação de que ***“a manutenção, mesmo após a instituição das entidades de previdência privada, a cargo do próprio Requerente desse sistema de complementação de benefícios previdenciários para os funcionários admitidos até 22/05/75, por ter sido expressamente prevista no parágrafo único do artigo 37 do Decreto nº 81.240/78 atende aos requisitos e condições da Lei nº 6.435, de 17/07/77 e Decreto nº 81.240, de 20/01/78, tanto quanto atende o BANESPREV, devendo, em razão disso, estar submetidos ao mesmo tratamento tributário”*** acrescenta que, se assim não fosse, não haveria sentido algum em exigir a adaptação do Fundo às normas das entidades de previdência privada e da aprovação pela Secretaria de Previdência Complementar do MPAS. (fls.. 1069 e 1079)
- II- Quanto ao Título IV (Do procedimento do requerente quanto a estes benefícios), acrescenta que o procedimento adotado até 1987, reconhecendo os encargos quando efetivamente pagos, apresentava resultados e patrimônio líquido por valores muito superiores aos reais, colocando em risco a própria exequibilidade do Plano no futuro (fls. 1076);
- III- No título V (Da correção do procedimento do ponto de vista societário, contábil, atuarial e da legislação das entidades de previdência privada) aduz que : a) a legislação de seguros, capitalização e previdência obriga as empresas a constituírem provisão ou reservas técnicas para fazer frente às futuras obrigações; b) no caso de previdência privada, estas regras são aplicáveis quer se institua um plano complementar dentro da própria empresa, quer por meio de entidade de previdência fechada ; c) em ambos os casos é fundamental a elaboração de cálculos atuariais e constituição de fundos (ativos) para suportar

pe

as obrigações; c) há identidade e equivalência entre as duas situações, sendo que o fundo acumula as funções de entidade mantenedora e entidade de previdência, com a única diferença que o Fundo Contábil é despersonalizado enquanto a entidade de previdência privada tem personalidade jurídica própria; d) o Fisco aceita a dedutibilidade das contribuições do Recorrente (entidade mantenedora) para a BANESPREV (entidade de previdência) e das provisões técnicas constituídas pela BANESPREV, mas quando se trata de reservas de recursos para fazer frente aos mesmos encargos no futuro, só que dentro da mesma pessoa jurídica que acumula as funções de mantenedora e entidade de previdência, não admite que fiquem a salvo da tributação.

- IV- No subtítulo VI.1 (Lançamentos a partir de levantamentos mal elaborados..) acrescenta que a autoridade indeferiu a prova pericial alegando ser irrelevante ao deslinde da controvérsia, que a questão de postergação é de mérito, que mesmo que se tratasse de postergação o trabalho fiscal não padeceria de nulidade, e que somente prova cabal de que houve pagamento em exercícios posteriores em valor suficiente para cobrir eventual imposto não pago em exercícios anteriores poderia ser acolhido o argumento de simples postergação. Quanto à alegação de que não haveria nulidade, diz que de acordo com o 142 do CTN o "quantum" devido apurado no lançamento deve revestir-se das características de certeza, liquidez e exigibilidade, que o inciso V do art. 10 do Decreto 70.235/72 fala na **determinação da exigência**, que se refere à **quantificação exata do montante devido**. Afirma que a jurisprudência administrativa é torrencial no sentido de anular ou cancelar autos de infração cujo levantamento é viciado a ponto de não conduzir a valor certo, líquido e exigível. Critica a tese da autoridade julgadora de que somente mediante prova cabal de pagamento do imposto no futuro, a cargo da Recorrente, ficaria caracterizada a hipótese de postergação, observando que assim está a autoridade sustentando que ao Fisco é lícito efetuar o lançamento sem verificar a hipótese de postergação, deixando essa incumbência ao contribuinte na defesa, o que contraria os comandos do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77 e do PN 2/96.



Diz que a necessidade de que a prova do pagamento posterior seja feita pelo contribuinte só tem sentido nos casos em que o pagamento foi feito posteriormente sem que o Fisco disso pudesse ter conhecimento, mas não quando a própria razão da autuação é o entendimento fiscal no sentido de que foram deduzidos de uma só vez valores que deveriam ter sido deduzidos em períodos futuros. Acrescenta que comprovou suas alegações com a juntada dos cálculos atuariais e demonstrativos do percentual de inativos, cálculo do valor do tributo considerando a postergação, declarações do IRPJ de 94, 95, 96 e 97 evidenciando os valores devidos no período, e para que não parem dúvidas, junta demonstrativo dos valores de IRPJ e CSL recolhidos nos anos subseqüentes (95 a 99) onde fica evidenciada a existência de lucros e pagamentos muito superiores aos do principal dos mesmos tributos exigidos nos autos de infração. Esclarece que essa juntada em fase recursal se justifica, pois destina-se a contrapor razões só levantadas na decisão recorrida. Quanto ao indeferimento da perícia, diz ter-se configurado nítido cerceamento de defesa, pois ao mesmo tempo em que rejeita a prova pericial, julga improcedente a argumentação por falta da prova que seria produzida na perícia. Acrescenta que a alegada desnecessidade da perícia não pode ser explicada por ser a questão de mérito e que, no mérito, a autoridade julgadora entendeu que mesmo em relação aos funcionários inativos essas despesas não são incorridas, porque a decisão da autoridade recorrida não é definitiva no âmbito administrativo. E caso a produção da prova seja considerada imprescindível, e tendo sido ela indeferida, caracterizar-se-á absoluto cerceamento de defesa, suficiente para tornar nula a decisão recorrida. (fls.. 1089 a 1095)

V- Ainda no subtítulo VI.1 (Lançamentos a partir de levantamentos mal elaborados..), quanto à falta de exclusão da CSL da base de cálculo do IRPJ, rebate os argumentos da decisão recorrida dizendo que:

V.1. Para 1994, a decisão invoca o art. 7º da Lei 8.541/92, cuja ilegalidade e inconstitucionalidade eram tão nítidas que foi ele revogado pela MP 812/94,

convertida na Lei 8.981/95, e configura desvio de finalidade e exercício abusivo do poder de legislar, ao obstaculizar o acesso ao Judiciário;

V.2. Para 1995 e 1996, a decisão argumenta que não pode determinar a exclusão porque a impugnação interposta suspendeu a exigibilidade do crédito e o § 1º do art. 41 da Lei 8.981/95 manda não aplicar o regime de competência quando a exigibilidade estiver suspensa, esquecendo-se que está decidindo sobre o trabalho de fiscalização efetuado antes da apresentação da referida impugnação, não estando, pois, a exigibilidade da CSL suspensa.

V.3. Para 1997, em que a exclusão da base de cálculo fora autorizada por medida liminar concedida nos autos de Agravo de Instrumento contra despacho que a denegara na ação de Mandado de Segurança, alega a autoridade que a decisão foi denegatória, tendo sido cassada a liminar anteriormente concedida, e que o recebimento da apelação com efeito suspensivo não tem o condão de restabelecer o direito à dedutibilidade, mas somente de impedir a execução da decisão denegatória. Ocorre que, em assim agindo, está a autoridade exatamente atribuindo executoriedade àquela decisão denegatória quando, pelo efeito suspensivo, ela não pode ser executada. O efeito suspensivo foi requerido para afastar o risco de lavratura de auto de infração (que foi lavrado exigindo pagamento do tributo e multa de 75%), não tendo sentido admitir que mesmo tendo a apelação sido recebida no efeito suspensivo estaria a Recorrente sujeita às mesmas consequências do recebimento unicamente no efeito devolutivo. Tendo sido recebida a apelação no efeito suspensivo, não contestado à época pela União, não poderia ela pretender constituir definitivamente o suposto crédito, que deixou de ser pago ao amparo de liminar, com aplicação de multa de ofício, antes de ter havido decisão do tribunal sobre a matéria, sob pena de ofensa à ordem judicial. Incabível também considerar **definitivamente constituído** o crédito do IRPJ incidente sobre o valor da CSL discutida em juízo, pois ainda que a autoridade julgadora não possa tomar conhecimento dessa matéria da defesa, que sequer aqui foi desenvolvida por estar *sub judice*, não pode considerar definitivamente constituído o crédito



porque é indevido por todas as inúmeras outras razões desenvolvidas no recurso, sob pena de cerceamento de defesa e supressão de grau de jurisdição administrativa, em violação ao art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88, aos arts. 33 e 35 do Dec. 70.235/72 e ADN 03/96, além de jurisprudência do Conselho.

- VI- Conclui o Recorrente seus adendos ao subtítulo VI.1 da impugnação afirmando que, ainda que no mérito fosse procedente o auto de infração, os valores de IRPJ e de CSL exigíveis seriam substancialmente menores que os apontados nos autos de infração, sendo eles nulos por desatendimento às prescrições legais e por ter sido imposta multa de 75%, em desacordo com a conduta do contribuinte que não deixou de recolher imposto, mas quando muito postergou seu recolhimento no tempo, caracterizando ainda a denúncia espontânea.
- VII- No subtítulo VI.2 (Alteração de critério jurídico e práticas reiteradas), no qual argumentara que a administração, em 30/04/99, ao responder consulta específica formulada pelo BACEN como seu administrador, alterou seu entendimento antes manifestado na Decisão Cosit 08/97, acrescenta as seguintes considerações : A decisão recorrida alega que a matéria aludida na Decisão Cosit 08/97 (consultante : Banco Meridional) é distinta do objeto da presente, porém a situação fática colocada para análise do Fisco e que deu origem à Decisão 08/97 é rigorosamente idêntica à que deu origem ao presente auto de infração, e a diferença apenas é quanto à solução jurídica. Pela resposta à consulta observa-se que a dedutibilidade dos valores reconhecidos contabilmente como encargos dos beneficiários já aposentados foi admitida para efeito de dedução da base de cálculo da CSL e só não foi admitida para efeitos do IRPJ porque, no entender do Fisco, o plano de aposentadoria deveria estar em consonância com a Lei 6.435/77 ou, se instituído anteriormente a 20/01/78, observar os termos do art. 37 e demais condições do Decreto 81.240/78. Como no caso do BANESPA houve rigorosa observância da Lei 6.435/77 e Dec. 81.240/78, tanto que o plano foi aprovado pela Secretaria da Previdência Complementar e inserido no Estatuto do BANESPREV, não pode o Fisco negar o direito à dedutibilidade dos encargos do Recorrente com o Plano, sendo certo



que em relação à CSLL a Decisão Cosit 08/97 reconhece esse direito sem restrição. Como consequência, até o advento da resposta à consulta do próprio Recorrente, quando é alterada a solução jurídica para a mesma situação de fato, podia o Recorrente proceder dessa maneira, porque esse era o entendimento fiscal, vinculante para a administração, ainda que em resposta dada a terceiro, nos termos da jurisprudência que menciona. (fls. 1114 a 1120).

VIII- Ao desenvolvido na impugnação sob o subtítulo VI.3 (Da nulidade dos autos de infração por terem sido lavrados na vigência de causa suspensiva) aduz que a decisão recorrida alega que a fiscalização instaurada na mesma data da resposta à consulta (30/04/99) não dizia respeito à matéria consultada, mas objetivava analisar a escrituração da pessoa jurídica pertinente às contas de CPMF, Provisão Para Devedores Duvidosos e Créditos Incobráveis. Contesta a afirmativa do julgador singular, contrapondo que a fiscalização foi instaurada para averiguar a regularidade dos procedimentos quanto ao IRPJ, tanto que solicita balancetes mensais e LALUR de 1996 e 1997, e o procedimento exposto na consulta tem reflexos principalmente na apuração do IRPJ, que o Fisco expressamente pretendia analisar a constituição de provisões, que no Termo de Início o Fisco adverte que poderá pedir outros elementos no transcorrer do trabalho, e que dos trabalhos efetuados resultou autuação em relação à matéria objeto da consulta. Comenta que seria muita coincidência que no mesmo dia da resposta à consulta fosse aberta fiscalização genérica na esfera do IRPJ e que culminou com autuação sobre a matéria consultada, se essa fiscalização nada tivesse com a consulta. (fls. 1128 a 1131)

IX- Às considerações constantes do título VII da impugnação (Mérito), subtítulo VII.1.1 (Da evolução legislativa) acrescenta que, feita a análise do caso sob o ponto de vista da legislação que regula as contribuições para planos de complementação de aposentadorias e suas finalidades essenciais, observa-se que sempre houve e até hoje há previsão expressa de dedutibilidade dos respectivos encargos, e que à mesma conclusão se chega se a questão for analisada do ponto de vista das características da atividade. Diz que desde o art.

10=

67 da Lei 4.506/64, até hoje em vigor, sempre estiveram a salvo da tributação os valores destinados a constituir provisões técnicas de empresas que se dedicam a seguro e capitalização, cuja característica principal, assim como a das entidades de previdência privada, é gerar receitas no presente, para fazer frente a despesas futuras, ainda que com finalidades lucrativas e que esse regime foi estendido às entidades de previdência aberta por força do art. 10 da Lei 6.435/77 c.c. art. 67 da Lei 4.506/64 e mais tarde pelo art. 13, I, da Lei 9.249/95. Conclui que essas normas evidenciam o reconhecimento do legislador de que tal dedutibilidade é essencial como forma de impedir graves distorções de resultados das empresas da espécie, decorrendo a dedutibilidade da natureza das coisas (fls. 1143).

X- Às razões declinadas na impugnação sob o subtítulo VII.1.2 (Conclusão decorrente da análise da legislação) acrescenta a conclusão de que, seguindo a lição de Carlos Maximiliano, ou seja, analisando o Direito como um todo, surge a verdade no caso concreto : os valores destinados pelo Recorrente ao Fundo Contábil são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL porque estão atendidas tanto as exigências previstas na Decisão Cosit 08/97 (o Fundo foi instituído e mantido por força de lei e atende às condições da legislação das entidades de previdência privada, porque sua manutenção foi aprovada no próprio Estatuto do BANESPREV) quanto na resposta à consulta formulada pelo BACEN (há previsão expressa para a dedutibilidade dos valores em questão, não importa o nome que se lhes atribua, nos artigos 239, § 3º do RIR/80, 310 do RIR/94, 361 do RIR/99 – como contribuição - e nos artigos 206 do RIR/66, 213 do RIR/75, 277 do RIR/80, 346 do RIR/94 336 e 404 do RIR/94) (fls 1148 e 1149)

XI- A seguir, tece as seguintes considerações quanto à resposta da decisão recorrida aos argumentos referentes à análise da legislação:

XI.1. Manifesta estranheza quanto à assertiva de que interpretação da legislação feita pela interessada é apropriada, mas sua conclusão (de que o ADN CST 25/78 e o art. 239 do RIR/80 distinguem dois tipos de contribuições dedutíveis) está equivocada, indagando como pode estar equivocada a



conclusão se a interpretação é apropriada. Comenta que a autoridade julgadora faz referência a que o procedimento do Banco estaria de acordo com a legislação, ao dizer que ele poderia conservar em seus estatutos os benefícios concedidos em data anterior a 01/01/78, e assim o fez. Diz que a conclusão da decisão recorrida, de que o art. 301 do RIR/94 não excepciona o tratamento a ser atribuído aos dispêndios e determina, de forma taxativa, que sejam obedecidos simultaneamente os regimes de competência e o de caixa merece as seguintes observações : a) geralmente, a legislação determina a adoção do regime de caixa ou de competência, ou deixa à opção do contribuinte adotar um dos regimes, sendo difícil imaginar a aplicação simultânea de ambos; b) a afirmativa de que a norma não excepciona o tratamento a ser atribuído a tais dispêndios nega a ressalva contida no próprio dispositivo, viola a isonomia, implica em tornar inexecutível o Plano, em prejuízo daqueles a quem devia proteger (fls. 1148 a 1151).

XI.2. Diz que, para contraditar o argumento de que a dedutibilidade passou a existir sem ressalva com a Lei 9.249/95, alega a decisão recorrida que o art. 13, V, da Lei não fala em contribuições a fundos contábeis, mas isso é irrelevante, pois o dispositivo também não se refere a contribuições a entidades de previdência fechada, e não há dúvidas quanto à dedutibilidade dessas últimas. Nos termos do dispositivo legal, basta que sejam "contribuições...destinadas a custear.....benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica", e nessa categoria se enquadram tanto as contribuições para a BANESPREV quanto as para o Fundo Contábil. Daí porque a afirmação de que atualmente desapareceu aquela condicionante da primeira parte do art. 301 do RIR/94 (fls. 1152).

XI.3. Quanto ao entendimento da decisão recorrida de que os dispositivos que admitem a dedutibilidade das provisões técnicas para as companhias de seguro, capitalização e previdência privada são inaplicáveis porque o Recorrente não se enquadra nesses tipos de instituições, considera que a lei



deve ser analisada sob o aspecto da atividade específica que se identifica com as atividades da previdência privada, e não sob o aspecto do objetivo social constante dos estatutos do Banco, sob pena de violar a isonomia. Além disso, bem examinada a legislação da previdência privada e lidos com atenção os artigos 37 e 38 do Decreto 81.240/78 (cuja base legal são os artigos 80 e 81 da Lei 6.435/77), observa-se que para obter aprovação da SPC o Recorrente foi obrigado a adaptar o Fundo Contábil às novas normas, cabendo à CPC fazer exigências para adequação das aplicações garantidoras de suas obrigações no prazo de 3 anos, o que nada mais é que a obrigação de contribuir para o custeio da previdência e/ou constituir reservas técnicas. Assim, para que o Fundo Contábil obtivesse aprovação da SPC para ser mantido como entidade despersonalizada, o Recorrente foi obrigado a adaptá-lo às normas do regulamento, inclusive quanto à preservação da cobertura das reservas, de modo que a constituição das reservas é sim obrigatória por força de lei. E acrescenta que a redação do art. 41 do Decreto 81.240/78 permite concluir que é possível contribuir para fundos contábeis. (fls. 1153 a 1155).

- XI.4. A seguir, menciona normas de contabilidade para entidades de previdência privada (Resolução MPAS/CPC nº 2, de 16/10/78, Portaria SPC 176, de 26/03/96, Resolução CMN 2.324, de 30/10/96) e comenta : a) a Res. 2/78 obrigou o registro das despesas e receitas por regime de competência e que determinou, no art. 14, que as entidades que em 01/01/78 vinham atuando como entidades fechadas de previdência privada adotassem, a partir de data fixada pela SPC, o plano de contas padronizado: b) o item 1.2.6 da Res. SPC 176/96, que trata da conta "Reservas Técnicas", diz que a mesma registra, de acordo com a nota técnica atuarial, o valor das reservas matemáticas de benefícios concedidos e a conceder, calculados com base nos planos de benefícios aprovados pela SPC, e os resultados acumulados obtidos pela Entidade, demonstrados nas contas "Superavit Técnico" ou "Deficit Técnico"; c) a R. CMNB 2.324/96 determina que os recursos garantidores das reservas técnicas devem ser aplicados até 100% em títulos de responsabilidade do



Tesouro Nacional e/ou do BACEN e créditos securitizados do Tesouro Nacional, exatamente como no presente caso, em que o fundo está garantido pelo Título Atuarial São Paulo, títulos públicos federais inegociáveis, especial e expressamente emitidos para esse fim, com resgate em 25 anos. Acrescenta ser irrelevante o fato de o título ter sido emitido em 1997 em decorrência do Contrato de Assunção de Dívidas, porque as penalidades previstas na Lei 6.435/77 para insuficiência de cobertura e inadequada aplicação das reservas não é sua indedutibilidade, mas a intervenção na entidade, havendo previsão para sua liquidação e, se for o caso, aplicação das penalidades previstas nos artigos 77 e seguintes (fls. 1055 e 1066).

XI.5. Com base na legislação acima, conclui o Recorrente que tem ele tanta obrigação de garantir os desembolsos futuros previstos no plano de aposentadoria dos funcionários admitidos antes de 22/05/75 quanto dos demais funcionários, caso contrário não teria sentido o plano de adaptação e pedido de permanência feito à SPC. Daí porque estão submetidos ao mesmo tratamento previsto para as contribuições à BANESPREV, asseverando que os valores em causa foram calculados atuarialmente do mesmo modo que os destinados a constituir reservas matemáticas dos benefícios concedidos e a conceder do BANESPREV (fls. 1056 e 1057).

XII- Em relação às razões expendidas na impugnação sob o subtítulo VII.2 (natureza de despesa incorrida dos encargos em questão) acrescenta ser absurda a afirmativa da autoridade julgadora de que, com base na Resolução CFC 750/93, os valores de que se trata não seriam despesas incorridas porque ainda não teria havido o surgimento de um passivo, e que o valor apurado relativamente aos funcionários inativos não é propriamente um passivo do banco, nem os valores registrados a débito de resultado representam efetivas despesas. Retruca que representam um passivo sobre cuja exigibilidade já existe certeza absoluta, porque a contrapartida são direitos adquiridos dos funcionários aposentados. Também absurda a afirmação de que não é despesa incorrida porque estaria condicionada a que o funcionário não venha a falecer e mesmo



aposentado não se sabe quanto tempo viverá, porque os encargos são facilmente quantificáveis por cálculos atuariais. E a própria Resolução CFC 750 menciona que as receitas e despesas devem ser incluídas no período em que ocorrerem, sempre que se correlacionarem independentemente do recebimento e pagamento, e que se consideram incorridas as despesas pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. No caso, o passivo surgiu, sendo certo, exigível e quantificável, e não é condicional, representando um direito adquirido o qual, mesmo sob condição, não perde essa característica se a condição é inalterável ao arbítrio de outrem (art. 6º, § 2º da Lei de Introdução ao Código Civil) (fls.1062 a 1065).

- XIII- Quanto ao subtítulo VII.3.2.2 (Jurisprudência), à jurisprudência já colacionada com a impugnação, acrescenta mais um acórdão do TRF da 5ª Região e pronunciamento da representante do Ministério Público da 3ª Região, reconhecendo a inconstitucionalidade da aplicação de alíquotas diferenciadas (fls. 1184 e 1185). Defende, a seguir, a possibilidade de a autoridade julgadora apreciar matéria constitucional, invocando o Parecer PGFN 439/96 e jurisprudência do Conselho de Contribuintes (fls. 1186 e 1187)
- XIV- Aos argumentos desenvolvidos sob o título VIII (Da imprestabilidade da SELIC como índice para efeitos do cômputo dos juros de mora) acrescenta que o § 1º do artigo 161 do CTN fixa teto em matéria de juros moratórios, da mesma forma que o art. 150, § 4º do CTN fixa o prazo máximo para homologação de lançamento, invocando, por analogia os ensinamentos de Alberto Xavier e Luciano Amaro quanto a prazo de homologação. (fls. 1194 e 1195)
- XV- Finalmente, diz que ao conferir os cálculos apresentados pela Secretaria da Receita Federal para efetuar o depósito de 30% do débito, constatou que foram aplicados juros de mora à taxa SELIC sobre o valor da multa, tendo sido verbalmente informado o Fisco fundamenta esse procedimento na Portaria 370/88, que estabelece que os juros de mora incidentes sobre as multas pecuniárias proporcionais, aplicadas de ofício terão como termo inicial o mês seguinte ao do vencimento. Argumenta que essa portaria não tem base legal,



que todos os atos legais por ela considerados ao ser editada não contêm qualquer dispositivo que autorize o cálculo de juros sobre multa, e que o artigo 59 da Lei 8.383/91 determina que os juros devem ser calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente, e o art. 61 da Lei 9.430/96 prevê que os débitos não pagos no vencimento sofrem o acréscimo de multa de mora e aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofrem a incidência de juros de mora. Pondera que o procedimento do Fisco somente teria sentido se a multa correspondesse ao valor principal do débito, ou seja, na hipótese prevista no art. 43 da Lei 9.430/96

Finaliza requerendo seja dado provimento ao recurso a fim de reformar a decisão recorrida e tornar insubsistentes os autos de infração, se antes não for reconhecida sua invalidade pelos vícios apontados. E para comprovar suas alegações, caso entendido que não estão suficientemente demonstradas, reitera o pedido de perícia objetivando comprovar os vícios apontados no levantamento fiscal, no que respeita aos valores apurados e à situação dos funcionários em questão, no período fiscalizado até a lavratura do auto de infração.

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora.

O recurso é tempestivo e se encontra acompanhado do depósito exigido pelo § 2º do artigo 33 do Decreto nº 70.235/72, acrescido pelo artigo 32 da Medida Provisória 1.621/97 e suas reedições (hoje MP 1.973/00). Dele tomo conhecimento.

PRELIMINARES

O Recorrente levanta preliminares de nulidade da decisão singular e nulidade dos autos de infração.

A preliminar de nulidade da decisão está calcada no indeferimento da perícia. Porém, ao indeferir a perícia a autoridade julgadora agiu em estrita observância ao disposto no artigo 18 do Decreto 70.235/72, que determina que a autoridade indeferirá a perícia que entender prescindível. Não se deve olvidar que o destinatário da prova é o julgador, e, assim, não deve ele autorizar a produção de provas que, a seu juízo, sejam irrelevantes à solução do litígio, ou desnecessárias por estar o fato suficientemente provado nos autos. Argumenta a Recorrente que não poderia a autoridade ter indeferido a perícia por desnecessidade, alegando ser a questão de mérito e, no mérito, ter entendido que não se trata, no caso, de despesas incorridas. Isso porque sua decisão não é definitiva no âmbito administrativo e poderá ser modificada na segunda instância, e a produção da prova pode vir a ser considerada imprescindível. Todavia esse fato não vicia a decisão, pois se a segunda instância entender diferentemente quanto ao mérito e considerar a perícia imprescindível, pode mandar produzi-la, como, aliás, requerido pelo Recorrente ao final do seu recurso.

A preliminar de nulidade dos autos de infração é invocada a diversos pretextos.



O primeiro deles se relaciona à apuração do crédito, que, no entender do Recorrente, teve seu levantamento mal elaborado, pois deveria ter sido calculado pelo critério de postergação, e não considerou a dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ. Ressalto que tanto a postergação quanto a dedução da CSLL na base de cálculo do IRPJ são questões de mérito, e como tal serão analisadas. Por outro lado, embora efetivamente o artigo 142 do CTN indique que o lançamento compreende o cálculo do montante devido e o inciso V do art. 10 do Decreto 70.235/72 prescreva que o auto de infração deve conter a determinação da exigência, o ato administrativo não é nulo em razão de erros nessa determinação, e o processo administrativo fiscal funciona exatamente como uma revisão interna do ato administrativo do lançamento, no sentido de aprimorá-lo ou mesmo cancelá-lo, se indevido, evitando demandas judiciais desnecessárias. Portanto, constatado equívoco na determinação da exigência em lançamento de ofício, pode a autoridade julgadora, desde que sua atividade não implique novo lançamento, reduzir o crédito ou até cancelá-lo, se totalmente indevido.

Sob o título “alteração de critério jurídico e práticas reiteradas”, pleiteando nulidade do lançamento ou, no mínimo, cancelamento de multa, juros e eventual correção monetária, alega o Recorrente que os procedimentos adotados desde 1987 eram de conhecimento da Administração, pois constaram de Nota dos Auditores Independentes nas Demonstrações Financeiras anuais, os valores eram identificáveis nas declarações de IRPJ entregues anualmente, o Banco sofreu várias fiscalizações, e nunca esse procedimento foi questionado. Além disso, em julho de 1997, respondendo a consulta sobre matéria idêntica, a Secretaria da Receita Federal manifestou-se através da Decisão COSIT 08/97, que no entender do Recorrente era a orientação oficial, e que permite concluir que o procedimento do Banespa sempre esteve em consonância com as orientações administrativas. No entanto, esse entendimento foi alterado pela COSIT na resposta dada à consulta formulada no interesse do próprio Banespa, na NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº144, de 30/04/99.

O fato de os valores constarem em Nota dos Auditores Independentes nas Demonstrações Financeiras e serem identificáveis nas declarações de IRPJ não significa que tenham sido validados pela administração. Quanto às

fiscalizações que diz ter sofrido ao longo do período, conforme documentos de fls. 292 a 310 constata-se que o procedimento fiscal iniciado em 07/03/94 e encerrado em 04/05/94 (fls 292/299) verificou “a utilização de incentivos fiscais na área de informática, no exercício de 1989”, o Termo de fls. 301/302 é procedimento de Cobrança Administrativa Domiciliar, destinando-se a verificar adimplemento de obrigações já declaradas e negociar a forma de quitação apenas com acréscimos moratórios, não se confundindo com auditoria de fiscalização, e o auto de infração de fls. 306 refere-se a fiscalização de Finsocial. Portanto, nenhum desses procedimentos objetivou verificar a regularidade dos valores ora contestados e não restou caracterizada “prática reiterada da administração”.

Quanto à Decisão COSIT 08/97, nenhuma relevância tem ela para o presente litígio. Primeiro, porque uma resposta a uma consulta não caracteriza “prática reiterada” (quando muito, poder-se-ia questionar quanto à invocada caracterização se houvesse um conjunto de respostas idênticas a consultas de diversos contribuintes). Depois, a resposta dada em processo de consulta vincula a administração apenas em relação ao consulente, não albergando terceiros. Mesmo assim, essa vinculação não é perene, isto é, não há impedimento para que a administração altere seu entendimento, porém o consulente (e apenas o consulente, não terceiros) fica protegido pela resposta recebida quanto aos fatos geradores ocorridos até a mudança de orientação. O artigo 10 e seu § 6º da Instrução Normativa 02/96 dispõem que “*A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da decisão que a soluciona, desde que o pagamento ocorra neste prazo, se for o caso*” e “*Na hipótese de alteração de entendimento expresso em decisão proferida em processo de consulta já solucionado, a nova orientação atingirá apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada*”. Finalmente, qualquer alusão a “alteração de critério jurídico” (se fosse o caso), também seria impertinente, eis que o

JP

art. 146 do CTN veda sua adoção, para fatos geradores anteriores à sua introdução, apenas em relação a um mesmo sujeito passivo.

Assim, não interessa analisar o teor da Decisão COSIT 08/97, que foi dada no interesse do Banco Meridional, e não do Recorrente. Ao presente litígio interessa apenas a resposta dada através da NOTA/MF/SRF/COSIT/GAB nº144, de 30/04/99, expedida para o ora Recorrente. Cientificado da decisão, o Banespa tinha 30 dias para se adaptar à solução dada no processo de consulta, podendo espontaneamente recolher os tributos devidos sem acréscimo de penalidade (IN SRF 02/96 e PN CST 67/77) e de juros de mora (art. 161, § 2º do CTN). Não o tendo feito, não mais estava ao amparo do instituto da consulta, podendo ser a exigência formalizada inclusive com a multa por lançamento de ofício. No mais, a discussão a respeito do objeto do procedimento fiscal iniciado na mesma data da resposta à consulta (se se destinou ou não a apurar fatos relacionados com a matéria consultada) não tem maiores conseqüências, porque o auto de infração só seria nulo se lavrado antes de decorridos trinta dias da ciência da decisão da consulta.

Entende, ainda, o Recorrente, que o auto de infração da Contribuição Social é nulo por "ausência de motivação legal adequada e compatível com a exigência feita", alegando que "são invocados dispositivos genéricos que não disciplinam os fatos apontados como incorretos no auto de infração, inexistindo, de resto, dispositivo legal na legislação específica da CSL que vede a dedutibilidade em questão".

Totalmente descabida a argüição do Recorrente. O fato apontado como incorreto no auto de infração (fls. 21) foi *"falta de recolhimento da contribuição social sobre provisões indedutíveis"*, explicitado que se trata de *"valor apurado conforme Termo de Verificação em anexo, que passa a fazer parte integrante deste Auto de Infração"*. O Termo de Verificação de 15/09/99 (fls. 23) registra que a auditoria verificou, em Termo de Constatação da mesma data, *"que o contribuinte constituiu uma provisão para pagamento das aposentadorias dos funcionários admitidos até 23/05/75, não tendo efetuado adição para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social"*. E o Termo de Constatação (fls 29/31) descreve detalhadamente o histórico dos fatos que deram origem à provisão. Os dispositivos legais mencionados são art. 2º e §§



da Lei 7.689/88 , art. 2º da Lei 8.034/90; arts. 38, 39 e 40 da Lei 8.451/92; art. 57 da Lei 8.981/95, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 9.065/95; arts. 13, I e 19 da Lei 9.249/95; art. 23, inc. I da Lei 8.212/91, art. 28 da Lei 9.430/96, art. 11 da Lei Complementar 70/91 e art. 2º da Emenda Constitucional 10/96. Todos esses artigos relacionam-se rigorosamente com o fato tido como irregular (recolhimento a menor da Contribuição Social), eis que tratam de base de cálculo, alíquotas, recolhimento, a saber: : a) os artigos 2º da Lei 7.689/88, 2º da Lei 8.034/90 definem a base de cálculo da Contribuição Social (inclusive quanto à adição das provisões não dedutíveis); b) os artigos 38, 39 e 40 da Lei 8.541/91 constituem o Capítulo I do Título III do diploma legal : “Da Apuração e Pagamento da Contribuição Social”; c) o artigo 57 da Lei 8.981/ 95 trata de base de cálculo e alíquotas da Contribuição Social; d) o artigo 13, I da Lei 9.249/95 trata da base de cálculo da contribuição e o artigo 19 da mesma lei trata das alíquotas; e) o art. 23 da Lei 8.212/91 trata das alíquotas; f) o artigo 11 da LC 70/71 trata das alíquotas; g) o art. 28 da L. 9430/96 trata da base de cálculo; o art. 2º da LC 10/96 altera a redação do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que, no seu inciso III, trata de alteração de alíquota da Contribuição .

A questão de existência ou inexistência de disposição legal vedando a dedutibilidade é de mérito, e como tal será apreciada.

Rejeito, pelas razões declinadas, as preliminares argüidas.

MÉRITO

Preambularmente, registro que não cabe a este órgão colegiado, integrante do Poder Executivo, deixar de aplicar lei em vigor enquanto sua inconstitucionalidade não tiver sido reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. Sobre o assunto, assim tenho me manifestado :

“ A possibilidade de os tribunais administrativos apreciarem questão de índole constitucional é questão polêmica quer na doutrina, quer na jurisprudência desses mesmos tribunais.

Ruy Barbosa Nogueira, em sua obra “Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias, citando Tito Rezende, ressalta :

“É princípio assente, e com muito sólido fundamento lógico, o de que os órgãos administrativos em geral não podem negar aplicação a uma lei ou um decreto, porque lhes pareça inconstitucional. A presunção natural é que o Legislativo, ao estudar o projeto de lei, ou o Executivo, antes de baixar o decreto, tenham examinado a questão da constitucionalidade e tenham chegado à

conclusão de não haver choque com a Constituição: só o Poder Judiciário é que não está adstrito a essa presunção e pode examinar novamente a questão.”

Expressiva corrente dos membros integrantes dos órgãos julgadores colegiados comunga com esse pensamento. Seus seguidores entendem que, dentro do nosso sistema constitucional, compete privativamente ao Poder Judiciário apreciar e decidir questões que versem sobre a constitucionalidade das leis em vigor. Aos órgãos integrantes do Poder Executivo cabe tão somente zelar pela correta aplicação dos dispositivos legais, carecendo-lhes competência para aquilatar quanto à sua inconstitucionalidade. Ao Poder Executivo cabe, também, velar pela constitucionalidade das leis, mas tal se esgota a nível de sua promulgação, ou veto, parcial ou total, nunca a nível de seus desdobramentos administrativos operacionais. Essa a jurisprudência dominantes nos Conselhos de Contribuintes.

Este Conselho tem deixado de aplicar dispositivos legais declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal em Recursos Extraordinários e que, portanto, não têm efeito *erga omnes*. Mas assim o faz **apenas quando o dispositivo legal já tenha sido considerado inconstitucional**, pelo órgão encarregado de zelar pela aplicação da Constituição. E isso atende ao princípio da economicidade na aplicação de recursos públicos previsto no art. 37 da Constituição e ainda, à própria orientação da Administração Federal, através de sucessivos pronunciamentos da Consultoria Geral da República, como, por exemplo: Parece 261-T, de 01.09.53, Carlos Medeiros Silva; Parecer L-018, de 1.08.74, Luiz Rafael Mayer, Parecer P-3, de 14.04.83, Paulo Cesar Cataldo; Parecer C-15, de 13.12.60, L.C. de Miranda Lima. Aliás, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, nos Pareceres PGFN/CRE/nº 948/98 e 439/96 chancelou esse procedimento do Conselho.

Entendo que a matéria foi com muita propriedade tratada pelo eminente Prof. Hugo de Brito Machado quando concluiu que a apreciação da constitucionalidade das leis pelos tribunais administrativos “.....**é inteiramente inaceitável, porque enseja situações verdadeiramente absurdas, posto que o controle da atividade administrativa pelo Judiciário não pode ser provocado pela própria Administração. Se um órgão do Contencioso Administrativo Fiscal pudesse examinar a arguição de inconstitucionalidade de uma lei tributária, disso poderia resultar na prevalência de decisões divergentes sobre um mesmo dispositivo de uma lei, sem qualquer possibilidade de uniformização**”.

Note-se que o Parecer PGFN 449/96, mencionado pelo Recorrente, registra que *“é mister que a competência julgadora dos Conselhos de Contribuintes seja exercida – como vem sendo até aqui – com cautela, pois a constitucionalidade das leis sempre deve ser presumida. Portanto, apenas quando pacificada, acima de toda dúvida, a jurisprudência, pelo STF, é que haverá ela de merecer a consideração da instância administrativa”*.



Portanto, os questionamentos acerca da constitucionalidade das leis não serão considerados se sobre a matéria específica não houver sólida jurisprudência do STF.

Ainda preambularmente, é preciso destacar que as leis comerciais e societárias e as normas e princípios contábeis são fundamentais na apuração da base de cálculo do imposto de renda, mas não são definitivamente determinantes. É que, embora tenha como ponto de partida a apuração do resultado de acordo com as leis comerciais e societárias, a legislação tributária pode dispor de forma diferente, obrigando a ajustes a serem feitos no Livro de Apuração do Lucro Real. Portanto, não é o fato de a legislação específica determinar que as pessoas jurídicas procedam dessa ou daquela forma em sua contabilidade que vai definir a apuração do lucro tributável, mas sim, se esse procedimento não contraria as normas específicas da legislação tributária. Assim, pode a lei comercial ou societária recomendar ou até obrigar a contabilização de determinados encargos e, ao mesmo tempo, a lei tributária considerá-los indedutíveis para efeito de imposto de renda. Pode até, a lei tributária, mesmo adotando como regra geral o regime de competência, prever que determinadas despesas apenas sejam dedutíveis pelo regime de caixa. Dessa forma, a solução do litígio deve ter em conta a legislação fiscal, apenas socorrendo-se das normas estranhas a essa área na ausência de normas tributárias específicas, num processo de integração.

A legislação do imposto de renda, como regra geral, sempre admitiu a dedução das despesas operacionais incorridas no período, restringindo, todavia, a dedução das provisões àquelas para as quais houvesse disposição expressa. A norma a esse respeito, consolidada nos últimos regulamentos, tem seu embasamento legal no art. 3º do Decreto-lei 1.730/79, cuja Exposição de Motivos explica:

"21. O artigo 3º do projeto define que, para efeitos fiscais, somente serão dedutíveis as provisões expressamente admitidas pela legislação tributária. É que, com a adoção generalizada do regime de competência para apuração do lucro líquido da pessoa jurídica, algumas provisões passaram a ser necessárias do ponto de vista contábil, não devendo, todavia, ser admitidas para efeitos fiscais, visto como, muitas vezes, são constituídas por valores apenas estimados.

Estando o contribuinte obrigado a adotar o regime de competência na apuração do lucro líquido, certamente contabilizará algumas provisões fundamentadas em simples estimativas. A ausência de uma disposição legal, no sentido de serem dedutíveis as

provisões expressamente autorizadas, provoca inevitáveis controvérsias entre o fisco e o contribuinte.

Para os feitos do artigo 3º, o livro de apuração do lucro real será usado para serem feitos os necessários ajustamentos no lucro líquido de cada período."

Feitas essas considerações vestibulares, tem-se que, no mérito, a solução da controvérsia fica delimitada pelas seguintes questões :

- 1- Dedutibilidade dos encargos das empresas com benefício complementares aos da previdência social.
- 2- Definição da natureza dos encargos glosados : despesa incorrida ou provisão?
- 3- Se for provisão, há previsão expressa para sua dedutibilidade?
- 4- Se for provisão não dedutível, a parcela relativa aos funcionários inativos constitui despesa incorrida?
- 5- Teria ocorrido postergação?
- 6- Caso se trate matéria tributável, a CSLL deve ser excluída na apuração da base de cálculo IRPJ?
- 7- A CSLL está apurada corretamente (base de cálculo e alíquotas)?
- 8- Juros de mora segundo a SELIC
- 9- Incidência de juros de mora sobre a multa.

Passo à análise das questões.

Para demonstrar a dedutibilidade dos encargos de que se trata, o Recorrente faz uma análise da evolução da legislação tributária a partir de atos normativos (uma vez que a lei, então, era omissa a respeito da matéria) publicados na vigência do RIR/66 (Dec. 58.400/66) e do RIR/75 (Dec. 76.186/75), até o advento da Lei 6.435/77. Analisando os mesmos atos referidos pelo Recorrente, temos que:

Portaria MF 41, de 11/02/74;

"...em face da prática correntemente adotada pelas empresas no sentido de fornecer amparo assistencial a seus servidores e dependentes, como fator importante para aumento da produtividade, tendo conseqüentemente reflexo positivo nas atividades normais, resolve:

- I- *Considerar como despesas operacionais os **gastos realizados** pelas empresas assistenciais, sob qualquer título, destinadas indistintamente a todos os seus empregados, **inclusive com a complementação de proventos de aposentadoria** pagos pelas instituições oficiais de previdência, quando os mesmos não atinjam o salário médio mensal percebidos nos últimos 12 meses de atividade do empregado aposentado.*
- II- *Para este fim inclui-se os serviços assistenciais referidos no item anterior, que sejam prestados diretamente pela empresa, por entidades afiliadas, para esse fim constituídas*



com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, ou, ainda, por terceiros especializados, como no caso de assistência médico-hospitalar.

III-

Parecer Normativo CST n.º 64/76

" Indaga-se se podem ser consideradas despesas operacionais **as contribuições de empresas** para constituição de fundo destinado ao **pagamento de prêmios por aposentadoria**, pensão e auxílio-funeral, em complementação aos concedidos por instituições oficiais de previdência social, tendo como beneficiários os empregados da empresa e respectivos dirigentes.

2. Os **gastos realizados** pelas empresas com serviços assistenciais, sob qualquer título, desde que destinados indistintamente a todos os empregados, são considerados despesas operacionais dedutíveis do lucro real da empresa que suporta o encargo, conforme dispõe o § 6º do artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto no 76.186, de 2 de setembro de 1975.

Por se tratar de característica intrínseca de qualquer sistema previdenciário, não é necessário que ocorram, durante o ano base, eventos a que correspondam efetivas despesas favorecendo, ao mesmo tempo, a todos os empregados. O essencial é que os serviços assistenciais de natureza geral e especial estejam potencialmente ao alcance de todos os empregados, a qualquer tempo, devendo ser prestados sempre que alguém deles necessite, ou deles tenha direito, observadas as condições gerais ou peculiares de cada caso.

3. Assim, as **importâncias pagas aos empregados e seus dependentes**, com o fim específico de complementação de auxílio-funeral concedido por instituições oficiais de previdência social, incluem-se no conceito de gastos assistenciais, desde que atendidas as condições acima referidas.

4. Também, pela mesma razão, **as importâncias pagas aos empregados e seus dependentes, com o fim específico de complementação de aposentadoria e pensão** concedidas por instituições oficiais de previdência social, são consideradas despesas operacionais da empresa que suporta o encargo, desde que, observadas as condições referidas no item 2, os proventos da aposentadoria ou pensão não atinjam o salário médio mensal percebido nos últimos 12(doze) meses de atividade do empregado aposentado, nos precisos termos do § 6º do art. 162 do RIR/75....."

Parecer Normativo CST 101/76

" Empresa que mantém instituição com personalidade jurídica própria, destinada à prestação de assistência médica, odontológica, jurídica, recreativa e financeira a seus empregados e respectivos dependentes, inclusive **suplementação de aposentadoria e pensões**, indaga se pode deduzir do lucro operacional as doações que fizer à referida entidade.

2.....a matéria se enquadra no âmbito do art. 162, §§ 6º, 7º e 8º do mesmo RIR, que incorporou o tratamento a ela dado pela Portaria Ministerial nº 41, de 11/02/74.

3. Anteriormente, a matéria estava disciplinada apenas pelo art. 184 do RIR/66....Nada havia sobre contribuições e doações a entidades cujos objetivos fossem a prestação de serviços assistenciais, inclusive complementação de aposentadoria.

4. O problema foi solucionado pela referida Portaria, ao admitir como despesas operacionais **os gastos** que, sob qualquer título, as empresas tivessem com serviços assistenciais a seus empregados, inclusive quando prestados através de entidades afiliadas, para esse fim constituídas, com personalidade jurídica própria....."



Portanto, antes da edição da legislação específica para regular as entidades de previdência privada, a legislação do imposto de renda admitia como dedutíveis os gastos efetivamente realizados pelas empresas para fins de complementação de aposentadoria de seus empregados sob duas formas : ou quando pagos diretamente aos empregados aposentados ou quando pagos a pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria e especialmente criadas para o fim de funcionar como entidades assistenciais. Ou seja, havia previsão para deduzir os complementos de aposentadoria pagos pela empresa aos seus antigos empregados ou as contribuições feitas pela empresa para entidades criadas com a finalidade de complementar os benefícios da previdência (entidades de previdência privada, até então não regulamentadas por lei) .

A Lei 6.435/77 regulamentou as atividades de previdência privada e, em seu artigo 81, fixou prazo para que as entidades que estivessem atuando como entidades de previdência privada requeressem as autorizações exigidas e apresentassem planos de adaptação às disposições da lei.

O Decreto 81.240/78, que regulamentou as disposições da Lei 6.435/77 relativas às entidades de previdência privada fechadas, determinou, no seu art. 37, que as empresas que mantinham, em 01/01/78, fundos contábeis destinados à concessão de benefícios complementares aos da Previdência Social, procedessem à adaptação desses fundos às disposições do regulamento, através da criação de entidade específica, no prazo de dois anos da sua vigência, podendo, a entidade, conservar em seus estatutos os benefícios concedidos em data anterior a 01/01/78, sem prejuízo da apresentação ao CPC do plano de adaptação acima referido.

O art.39 do mesmo Decreto determinou que as entidades que, em 01/01/78, estivessem atuando como entidade de Previdência Privada, no prazo de 120 dias da expedição das normas pela SPC requeressem as autorizações exigidas e apresentassem planos de adaptação às disposições da Lei 6.435/77.

Tendo ficado vedada a atuação de qualquer pessoa jurídica como entidade de previdência privada em desacordo com a nova lei, as contribuições a

10-

entidades não autorizadas na forma da Lei 6.435/77 deixou de ser dedutível. Assim o Ato Declaratório Normativo CST 25/78 dispôs:

“ Declara, em caráter normativo,.....que a Lei 6.435, de 15 de julho de 1977, e legislação regulamentar, não alteraram o tratamento tributário dos gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, previsto nos parágrafos 6º e 7º do artigo 162 do RIR/75. Todavia, as contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial, a partir de 1º de janeiro de 1978, somente poderão ser aceitos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o caso previsto no art. 37 do decreto 81.240, de 20.01.78, referente a empresas que mantinham planos de benefícios antes daquela data.”

O artigo 239, § 3º do RIR/80 regulou a matéria da seguinte forma :

“Art. 239.....

§ 3º – As contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o disposto no artigo 37 do decreto 81.240, de 20 de janeiro de 1978, referente a empresas que mantinham planos de benefícios antes daquela data”.

Da análise da legislação supra verifica-se que a dedutibilidade sempre foi admitida para os valores **pagos** com a finalidade de complementar os benefícios da previdência , nunca tendo figurado na legislação a previsão para dedução de valores provisionados para fazer frente a gastos futuros com essas complementações. Antes da Lei 6.435/77 podiam ser deduzidas as contribuições e doações **pagas** a entidades com personalidade jurídica distinta e que atuassem como entidade de previdência privada ou os valores dos complementos de aposentadorias **pagos** diretamente pelas empresas aos seus empregados aposentados. Após a Lei 6.435/77, as contribuições **pagas** a entidades que atuassem como de previdência privada somente poderiam ser deduzidas se a entidade estivesse autorizada na forma da Lei. Permaneceu, todavia, a permissão para dedução das complementações de aposentadorias **pagas** aos empregados aposentados referentes a benefícios concedidos antes de 01/01/78.



Embora irrelevantes para caracterização da dedutibilidade dos encargos de que se trata (o que se rege pela legislação tributária), sobre as considerações tecidas no recurso e sintetizadas no item XI às fls 38/41 do Relatório, valem os seguintes comentários:

O art. 37 do Dec. 81.241/78 determinou que as empresas que mantinham fundo contábil para fins de complementação de aposentadoria – no caso, o BANESPA- constituíssem entidade específica para esse fim– no caso, o BANESPREV-, compatibilizando as normas do fundo com as normas da Lei 6.435/77, e o parágrafo único permite que a **entidade** – no caso o BANESPREV- conserve em seus estatutos os benefícios concedidos em data anterior a 01/01/78, e deixa expresso que o plano de adaptação das normas de compatibilização do fundo para fins de instituição da entidade estão sujeitas à aprovação do CPC. Ou seja, o que o dispositivo quer esclarecer é que não há distinção, para efeitos de funcionamento de entidade de previdência fechada, que antes de 1978 a empresa mantenedora já possuísse ou não plano de complementação de benefícios previdenciários. Em qualquer caso, tem que haver aprovação do CPC. Observe-se que o Estatuto e Regulamentação Básica da BANESPREV, 1ª Edição, 28/02/1987 (fls. 547), aprovado pela Portaria MPAS 3.921/87 (fls. 544/545) previa: a) como Participantes Agregados os admitidos até 23/05/75 e como Participante Destinatário os admitidos após aquela data (art. 2º do Regulamento); b) como prestações asseguradas aos Participantes Destinatários suplementação de aposentadoria, suplementação de abono anual e pecúlio por morte, e como prestações asseguradas aos Participantes Agregados, apenas o pecúlio por morte (art. 14 do Regulamento). O plano de adaptação das normas relativas à complementação de aposentadoria para os admitidos antes de 1975 (doc. de fls. 1210 e 1211) somente foi objeto de aprovação pelo MPAS em janeiro de 2.000, mesmo assim, com a ressalva de que a SPC examinou apenas a forma, não o conteúdo dos documentos, podendo a manifestação favorável ser revertida a qualquer tempo. Essas observações são feitas apenas em consideração à argumentação do Recorrente de que , “se não fosse para submetê-lo ao mesmo tratamento legal do Banesprev, não haveria nenhum sentido na exigência de adequação do Fundo às normas da legislação de previdência privada,

85

nem aprovação pela Secretaria de Previdência Complementar do MPAS do FUNDO CONTÁBIL em questão” .

A Lei 9.249/95, no seu artigo 13, ao vedar a dedução de quaisquer provisões e de contribuições não compulsórias, excepcionou as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização e das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida na forma da legislação específica (inciso I) , e as contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica. Em nenhuma dessas exceções se alberga o Recorrente, quer porque não se enquadra como companhia de seguro e de capitalização ou entidade de previdência privada, não estando, por lei, obrigado a constituir provisões técnicas, quer porque os encargos glosados não se caracterizam como “contribuições” (que pressupõem desembolso).

Quanto às demais considerações feitas pelo Recorrente às fls. 1153/1156, observo que não consta, nem como previsão na legislação, nem como prova nos autos, a aprovação da Secretaria de Previdência Complementar para que o Fundo fosse mantido como entidade despersonalizada, como alega o Recorrente. O que há, a respeito, é previsão da aprovação pela SPC para a adaptação das normas do fundo para ser assumido por entidade de previdência privada com personalidade jurídica, a ser instituída (o BANESPREV). Por outro lado, a legislação mencionada relativa a contabilização (Resolução MPAS/CPC nº2/78, Portaria SPC 176/96) e à aplicação de recursos (Resolução CMN 2.324/96) diz respeito às Entidade de Previdência Fechada, sendo obrigatórias para a BANESPREV, mas não obrigando o BANESPA. Finalmente, à desconstituição, pela decisão recorrida, da afirmativa da Interessada de que o “fundo” em questão é integrado por ativos, títulos públicos federais inegociáveis e indisponíveis (demonstrando, a decisão recorrida, que referidos títulos foram recebidos pelo Banespa em decorrência de Contrato de Assunção de Dívida celebrado com a União em 1997), opõe o Recorrente que tal não justificaria a tributação, e que as penalidades para insuficiência de cobertura e inadequação de aplicação de reservas estão previstas nos artigos 51 e seguintes da Lei 6.435/77. Ora,



a tributação não decorreu da "insuficiência de cobertura ou inadequada aplicação de reservas", mas sim, da falta de previsão legal para dedução das provisões constituídas. E as penalidades previstas nos artigos 51 e seguintes da Lei 6.453/77 se dirigem às entidades de previdência privada, não ao "fundo despersonalizado" mantido pelo Banco (que, aliás, sequer pode sofrer intervenção ou ser liquidado, pois não tem personalidade jurídica).

A provisão consiste na constituição de uma conta na qual são registrados valores com o objetivo de apropriar no resultado de um período-base, segundo o regime de competência, custos ou despesas que provável ou certamente ocorrerão no futuro. Uma vez que os valores sobre os quais se litiga decorrem de cálculo atuarial que tem por objeto estimar o valor presente dos desembolsos futuros necessários para fazer frente aos encargos de complementação de aposentadoria dos funcionários admitidos até 23/05/75, a natureza dos encargos contabilizados, inquestionavelmente, é de provisão.

Como já colocado na parte inicial dessa apreciação, não importa, para efeito de apuração da base de cálculo da imposto de renda (e, por decorrência, da CSLL), que, pelas normas de contabilidade ou pela legislação comercial ou especial devam as provisões ser constituídas, eis que, em se tratando de provisões, apenas são dedutíveis as expressamente autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda. E não estando, a provisão de que se trata, entre as expressamente autorizadas, é ela indedutível para efeito de imposto de renda, devendo, também ser incluída para efeito da base de cálculo da Contribuição Social, por força do item 3 da alínea "c" do § 1º do art. 2º da Lei 7.689/88.

Entende o Recorrente que a parcela da provisão constituída e correspondente aos empregados já aposentados quando da lavratura do auto de infração constitui *despesa incorrida*, e não *provisão*.

Esse entendimento do Recorrente é equivocado, pois mesmo em relação a esses empregados a parcela da provisão constituída corresponde ao total estimado, mediante cálculo atuarial, a ser a eles pago enquanto viverem. Conforme esclarece o PN 58/77, " a obrigação de pagar determinada despesa (enquadrável como



operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornaram incondicional ” e despesas incorridas, , “são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente”. Com a aposentadoria do empregado não nasce, para o Banco, a obrigação de pagar o total do montante provisionado, mas sim de, a cada mês, **enquanto ele viver**, pagar a complementação mensal. A obrigação nasce, pois, para o Banco, a cada mês transcorrido após o evento “aposentadoria”, e apenas pelo complemento mensal. A invocação do Recorrente ao conceito de “direito adquirido” não ter pertinência, pois é inquestionável que, ao se aposentar, o empregado adquire o direito de receber mensalmente o complemento de aposentadoria **enquanto vivo**, e não pelo tempo em que se estimou que viveria.

Para que o lançamento, eventualmente, pudesse receber o tratamento de postergação, seria necessário, antes de mais nada, que o sujeito passivo tivesse, a cada período, revertido o valor provisionado no período anterior, o que, no caso, não ocorreu. Por outro lado, observa-se que ao apurar o valor tributável, os autuantes consideraram os valores debitados à provisão como despesa dos períodos respectivos, glosando apenas o valor acrescido à provisão a cada período, diminuído dos valores dos pagamentos efetuados. Portanto, os questionamentos em torno de ter ou não ter sido pago tributo no ano seguinte são irrelevantes, eis que não caracterizada a postergação.

Sobre a dedutibilidade da contribuição social para efeito de base de cálculo do IRPJ, a decisão recorrida, em relação ao ano-calendário de 1994, não merece reparos, pois rigorosamente de acordo com a lei em vigor, e os questionamentos sobre sua inconstitucionalidade não podem ser apreciados por este Conselho, pelos motivos já declinados. Para os anos-calendário de 1995 e 1996, todavia, tem razão o Recorrente, pois, quando da formalização da exigência do IRPJ, o valor do crédito correspondente à CSLL não estava com sua exigibilidade suspensa, devendo, pois, ser considerado na apuração da base de cálculo do imposto de renda.



Para o ano de 1997, o contribuinte deduziu a CSLL da base de cálculo do IRPJ apoiado em liminar concedida nos autos de Agravo de Instrumento interposto contra despacho que a havia negado no Mandado de Segurança. Negada a segurança, foi interposto recurso de apelação, recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo.

A autoridade julgadora, em razão da pendência judicial, destacou do valor submetido à tributação o correspondente à dedução da CSSL lançada à alíquota de 8%, para considerar o crédito sobre ele definitivamente constituído na esfera administrativa. O Recorrente contesta a atitude do julgador singular, dizendo que “ face ao recebimento da apelação interposta também no efeito suspensivo, não contestado à época oportuna pela União Federal, não pode ela pretender constituir definitivamente o suposto crédito tributário que deixou de ser pago ao amparo de liminar com aplicação de multa de ofício antes de ter havido decisão do tribunal sobre a matéria, sob pena de ofensa à ordem judicial...”

Embora correta a autoridade ao não tomar conhecimento da matéria submetida à instância judicial, não pode a parcela da exigência a ela correspondente ser considerada definitivamente constituída na esfera administrativa antes da decisão final do litígio relativo à CSL nesta esfera, eis que a impugnação compreende matérias não submetidas à instância judicial.

No que respeita ao lançamento de ofício relativo à dedução, questionada judicialmente, da parcela da Contribuição Social, deve-se ter em conta que a suspensão da exigibilidade do crédito com base em concessão de liminar pelo Poder Judiciário tem o condão de, apenas, impedir que a Fazenda Pública formalize o título executivo mediante inscrição do débito na Dívida Ativa, mas não a inibe de cumprir seu dever legal de investigar as atividades do contribuinte para verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo considerado devido. A atividade do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, ainda que vigorando medida suspensiva da exigibilidade do crédito, se esse não se encontra regularmente constituído, haverá a autoridade administrativa de preservar a obrigação tributária do efeito decadencial, incumbindo-lhe, como dever



de diligência no trato da coisa pública, investigar as atividades do contribuinte para verificar a ocorrência do fato gerador e efetuar o lançamento do tributo considerado devido até sua formalização definitiva na esfera administrativa. A medida suspensiva, se houver, tem o condão de impedir que a Fazenda Pública formalize o título executivo mediante inscrição do débito na Dívida Ativa, mas não a inibe de cumprir seu dever legal de formalizar a exigência através do lançamento. A liminar suspende a exigibilidade do crédito (não a sua constituição, como já dito acima). Temporariamente, a Fazenda Pública não pode exigí-lo, até que a disputa sobre sua legitimidade seja decidida. A cassação da liminar ou a superveniência de decisão de mérito contrária ao autor acarreta o restabelecimento da exigibilidade do crédito . Por outro lado, a superveniência de decisão judicial favorável ao contribuinte passada em julgado o extingue, conforme inciso X do art. 156 do Código Tributário Nacional.

Portanto, para saber se é válido o lançamento, é irrelevante definir se a recepção do recurso de apelação em seu efeito suspensivo restaura ou não a liminar, eis que a liminar não impede o formalização da exigência. No caso, interessa definir se o lançamento poderia ter sido efetuado com a exigência da multa por lançamento de ofício, eis que, conforme prescreve o artigo 63 da Lei 9.430/96, estando o contribuinte acobertado por liminar concedida em mandado de segurança, o lançamento para evitar a decadência será efetuado sem aplicação da multa de ofício. E quanto a esse aspecto, uma vez cassada expressamente a liminar e não tendo sido acionada a instância superior para obtenção de outro "*mandamus*" para manutenção dos seus efeitos, não estava a autoridade impedida de fazer o lançamento com a multa de ofício.

A questão do lançamento da CSL, no que respeita ao mérito, está abordada na peça recursal quanto à incidência da exação sobre os valores litigados e quanto à aplicação de alíquotas diferenciadas.

Relativamente ao primeiro aspecto, uma vez definida a natureza dos encargos como provisão, indiscutível a incidência da CSLL sobre os mesmos, eis que a legislação que define a base de cálculo da Contribuição Social determina que, ao lucro

105

líquido apurado de acordo com a contabilidade serão adicionados, entre outros, os valores correspondentes às provisões não dedutíveis para efeito de imposto de renda.

A questão da aplicação de alíquotas diferenciadas não comporta apreciação por este Conselho, pois trata-se de discussão sobre constitucionalidade de lei em vigor, de competência do STF, e a jurisprudência colacionada é toda de tribunais inferiores.

Quanto à arguição de imprestabilidade da SELIC como juros moratórios, não pode, essa instância administrativa, negar aplicação a lei em vigor enquanto não pacificada pela jurisprudência dos tribunais superiores (STF/STJ), sua inconstitucionalidade/ilegalidade.

Quanto à incidência de juros sobre a multa, embora procedam os argumentos da Recorrente quanto à ilegalidade do procedimento, o fato não ocorreu. Dos Demonstrativos de Multa e Juros que acompanham os autos de infração (fls. 19 e 23) verifica-se que os juros incidiram apenas sobre o principal, não alcançando a multa (Veja-se, por exemplo, IRPJ dezembro de 1994 : Imposto = 372.202.019,63 ; Multa de 75% = 279.151.514,72; juros de 88,09% = 327.872.759,09).

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso apenas para determinar que da base de cálculo do IRPJ relativo aos anos-calendário de 1995 e 1996 seja excluído o valor da Contribuição Social lançados através do presente procedimento.

Sala das Sessões (DF) em 12 de julho de 2000



SANDRA MARIA FARONI

INTIMAÇÃO

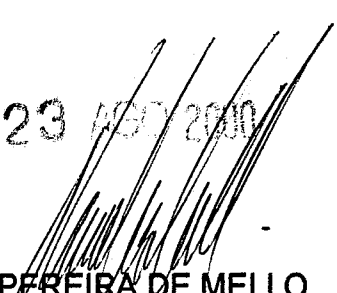
Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno, aprovado pela Portaria Ministerial n.º. 55, de 16 de março de 1998 (D.O.U. de 17.03.98).

Brasília - DF, em 22 AGO 2000



EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE

Ciente em 23 AGO 2000



RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL