



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11052.000418/2010-16
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1101-000.797 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2012
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente Petroleo Brasileiro S/A - Petrobrás
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE TIPIFICAÇÃO CERRADA. CERCEAMENTO DE DEFESA.

O Auto de Infração, que constitui espécie de lançamento tributário, deve ser elaborado de forma certa não podendo constar disposições legais contraditórias ou em colisão sob hipótese de se caracterizar cerceamento de defesa e consequente nulidade do lançamento efetuado.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO REALIZADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE.

A decisão da DRJ que contraria a fundamentação legal que embasou o lançamento e, no entanto, mantém o crédito tributário contra o mesmo sujeito passivo, caracteriza-se como verdadeira mudança de critério jurídico, em afronta ao disposto no art. 146 do CTN.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

DESPESAS OPERACIONAIS DEDUTÍVEIS.

São consideradas dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, as despesas operacionais efetivamente suportadas pela pessoa jurídica, caracterizando-se como necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

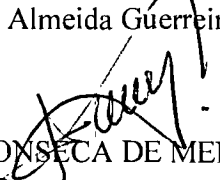
Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

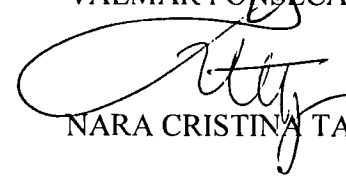
S1-CITI
Fl. 26

O decidido no lançamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ é aplicável ao Auto de Infração reflexo em face da relação de causa e efeito entre eles existente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, foi REJEITADA a arguição de nulidade do lançamento, vencida a Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelo Conselheiro José Ricardo da Silva; 2) por voto de qualidade, foi REJEITADA a arguição de nulidade da decisão de 1ª instância, vencida Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva; 3) por voto de qualidade, foi NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior e José Ricardo da Silva; 4) por voto de qualidade, foi DADO PROVIMENTO ao recurso de ofício, vencida a Relatora Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, acompanhada pelos Conselheiros Benedicto Celso Benício Junior e José Ricardo da Silva. Foi designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.


VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.


NARA CRISTINA TAKEDA TAGA - Relatora.


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente), Nara Cristina Takeda Taga e Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma)

Relatório

Trata-se o presente processo de Autos de Infração referentes ao IRPJ e CSLL lavrados em decorrência da não adição do valor de R\$ 5.572.476.959,94 ao lucro líquido do período de 2008 na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Segundo o Termo de Constatação (proc. fls. 272 a 286), *“parte integrante e inseparável”* dos Autos de Infração, a contribuinte efetuou o aporte de recursos à PETROS (Fundação Petrobrás de Seguridade Social), entidade fechada de previdência complementar, que administra o Plano Petros do Sistema Petrobrás. O procedimento fiscal *“avaliou a decisão da Petrobrás, sob a ótica de interesse fiscal, classificando-a como mera liberalidade, uma dedução não compulsória, implicando, portanto, na indedutibilidade da referida despesa, vez que não atenderia entre outros aos requisitos previstos na legislação, em especial o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249/95”*.

Ainda em sua fundamentação, a autoridade fazendária acrescentou que *“apenas para exercício de raciocínio, convém ressaltar que mesmo que as despesas ora glosadas como não compulsórias fossem “necessárias”, como quer a Empresa, estariam sujeitas ao LIMITE de 20% conforme art. 11, parágrafos 2º e 3º da Lei 9.532/97. Ou seja, o valor mínimo a título de adição ao Lucro Real de R\$ 5.008.057.869,28 (cinco bilhões oitenta e oito milhões cinquenta e sete mil oitocentos e sessenta e nove reais vinte e oito centavos) não foi observado pela empresa”*.

Entendeu o auditor fiscal que as despesas operacionais da interessada devem estar relacionadas às atividades constantes de seu objeto social. E no que tange às convenções particulares, estas *“não tem o poder de alterar a legislação tributária para determinar a legalidade de deduções na apuração da Base de Cálculo de tributo que não são permitidos por lei, de modo que o pactuado entre a Petrobrás e a Petros e os valores repassados pela primeira a segunda não podem ser deduzidos da apuração da base de Cálculo do IRPJ e da CSLL por falta de previsão legal para tal”*.

Asseverou o Fisco que *“a Petros é uma entidade multipatrocinada que administra planos para diferentes patrocinadores e instituidores de todo o Brasil. A Fundação foi inicialmente criada para administrar o fundo de pensão dos funcionários do Sistema Petrobrás. O primeiro plano efetivamente criado para atender este grupo foi o Plano PETROS. Contudo, consoante, o disposto no item b.1 da Cláusula Primeira do Acordo de Participações Recíprocas firmado em 31/05/2006, entre a PETROS, a Petrobrás e demais patrocinadoras, ‘a utilização de novas tábuas biométricas, mais aderentes à massa de participantes e assistidos (inclusive pensionistas), revelou um incremento obrigacional do plano Petros com o grupo de participantes admitidos pela Petrobrás antes da instituição do Plano Petros do Sistema Petrobrás (denominado Grupo PRÉ – 1970) superior ao aporte realizado pela Petrobrás a esse título em 31/12/2001”*.

Constou ainda que, pelos termos do acordo firmado *“a Petrobrás pagará as dívidas da Petros referentes ao Grupo Pré-70, à correção das pensões e a implantação do FAT/FC”* (índices de reajuste e correção), efetuando o *“saneamento estrutural do Plano Petros, de forma que não há relação alguma com o desenvolvimento das atividades empresariais da Petrobrás e, assim sendo, esses valores (PRÉ-70) NÃO podem se considerados como uma despesa operacional, como fez a Petrobrás”*.

A autoridade lançadora concluiu que “a Petrobrás realizou aporte financeiro à Petros no valor de R\$ 5.572.476.959,94 (cinco bilhões quinhentos e setenta e dois milhões quatrocentos e setenta e seis mil novecentos e cinquenta e nove reais e quatro centavos), a fim de que tal verba fosse repassada aos ex-empregados e aos dependentes de ex-empregados. Portanto, trata-se de um incentivo financeiro com o objetivo de beneficiar aos assistidos e não aos empregados da Petrobrás. Este valor provisionado, a Petrobrás computou no resultado do ano-calendário de 2008 como despesas operacionais, o que não procede, haja vista que se trata de mera liberalidade, um incentivo pecuniário, uma dedução não compulsória”. Ainda asseverou que mesmo que toda a despesa fosse operacional, o valor deveria, obrigatoriamente, estar adicionado ao Lucro Real (Lei nº 9.532/97).

Em 03/09/2010, a Petrobrás apresentou Impugnação (proc. fls. 318 a 455). De início esclareceu que o Plano Petros foi fechado para ingresso de novos participantes em 09/08/2002, e a partir desta data começou a estudar alternativas para adequar o seu modelo de previdência complementar à lei. Em 31/05/2006, a Petrobrás, em conjunto com outras empresas, firmou o Acordo de Obrigações Recíprocas – ACORDO – AOR com a Petros e com as entidades representativas dos empregados da categoria “com o objetivo de repactuar o Regulamento do Plano Petros e equacionar diversas questões a ele atinentes”. Apenas em fevereiro de 2007, quando 73% do total de participantes e assistidos ratificaram a Repactuação é que foi possível o lançamento do Plano Petros 2. Frisou que tal repactuação acarretou na alteração do Regulamento do Plano Petros sendo este aprovado pelo Departamento de Análise Técnica (órgão público federal regulador e fiscalizador, vinculado ao Ministério da Previdência Social) por meio da Portaria nº 2.123/2008, publicada no DOU em 24/11/2008.

Segundo relatou a contribuinte, a Justiça Estadual Fluminense, em 25/08/2008, nos autos da Ação Civil Pública (nº 2001.001.09664-0), homologou o Termo de Transação do Acordo de Obrigações Recíprocas – AOR.

A Impugnante afirmou que em 23/10/2008 foi assinado o Termo de Compromisso Financeiro que propiciou o aporte de R\$ 5,7 bilhões, pelas patrocinadoras – todas do Sistema Petrobras, não havendo quaisquer outras empresas nesse rol, para o Plano Petros. Tal montante foi então registrado na conta contábil “outras despesas operacionais”, sob o entendimento de que são despesas necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Alegou que ao classificar a despesa como operacional observou todos os requisitos previstos na legislação do IRPJ, quais sejam: registro contábil da despesa como “despesa operacional” e não como “custo operacional”, ausência de liberalidade na feitura da despesa, e necessidade da mesma.

A interessada entendeu que inexistiu liberalidade por “absoluta ausência de espontaneidade e de gratuidade ao aporte realizado”, uma vez que “as despesas foram assumidas pela Impugnante em decorrência da pressão exercida pela categoria dos petroleiros, por meio de seus representantes, e de contingências trabalhistas, que exigiam, dentre outras reivindicações, o ingresso dos empregados novos no Plano Petros”. Tal pressão se deu inclusive por meio da propositura da Ação Civil Pública mencionada que desencadeou a celebração de Termo de Transação, homologado em juízo.

Argumentou ainda que a Lei Complementar nº 109/01 impõe que os planos de previdência complementar sejam solventes, líquidos e que possuam equilíbrio econômico-financeiro e atuarial, o que seria mais um motivo para afastar a suposta liberalidade. Além

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 29

disso, o mesmo diploma normativo exige que seja oferecido plano de previdência complementar a todos os empregados, e que como já mencionado, os empregados contratados a partir de 2002 não possuíam plano de previdência complementar.

Ainda quanto à ausência de liberalidade, a Postulante alegou que caso mantidas as regras existentes antes da realização do ACORDO – AOR haveria risco de no futuro ser gerado déficit e, conseqüentemente, ser instada a arcar com valores consideráveis para assegurar os benefícios constantes do Plano, fato que impactaria sua capacidade de produzir riqueza.

Atinente à necessidade da despesa para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora, relatou que os empregados contratados após o fechamento do Plano Petros em 09/08/2002, o equivalente a 40% quando da Repactuação do Plano Petros, exigiam um Plano de Previdência Complementar, criando-se um risco concreto de paralisações e greves. Desta forma, concluiu que a assunção das despesas não correspondeu a ato gratuito, liberal e sem qualquer proveito para a Impugnante.

Em suas razões, a Postulante repisou o argumento de que as verbas assumidas em decorrência do Acordo – AOR e repassadas ao Plano Petros não correspondem a contribuições para plano de previdência complementar.

Em menção ao Parecer elaborado pelo ex-Ministro Edson Vidigal, e acostado a estes autos às fls. 398 a 424, a Postulante asseverou que as despesas assumidas não se caracterizam como contribuição a plano de previdência complementar, mas sim direito adquirido resultante de transação recíproca e vantajosa, homologada judicialmente. Portanto, despesa necessária passível de dedução.

No que se refere à aplicação do art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97, cumulado com o art. 13, V da Lei nº 9.249/95, que estipulam o limite de 20% para a dedução de despesa operacional relativa à contribuição para plano de previdência complementar, a interessada de início afirmou que o aporte não possui natureza de contribuição a plano de previdência, e se assim fosse, os participantes do Plano Petros teriam sido instados a realizar despesas proporcionalmente às suas contribuições de conformidade com o art. 21 da Lei Complementar nº 109/01.

Por derradeiro, mencionou a decisão administrativa exarada pela 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro, em 20/07/2009, nos autos do proc. nº 12897.000088/2009-48. Nestes autos a lide versa sobre a dedutibilidade dos pagamentos realizados aos ex-empregados a título de incentivo à adesão para a repactuação do Plano Petros. Decidiu-se que o pagamento efetuado era operacional por ser necessário, normal ou usual e, portanto, dedutível na determinação do lucro real, sendo considerado despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades da Petrobras.

Entendeu a Postulante que a operação discutida no processo supracitado está intimamente vinculada à que se discute nestes autos, na medida em que ambas foram realizadas no intuito de reestruturar o Plano Petros, sendo as respectivas obrigações assumidas no mesmo Acordo – AOR.

A 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro exarou Acórdão em 28/10/2010 (proc. fls. 458 a 468) por meio do qual, por maioria de votos, deu parcial provimento à Impugnação apresentada, reduzindo a exigência de IRPJ e CSLL.



O voto vencido sucintamente reputa a despesa como operacional, rejeitando a glosa efetuada. Entendeu a autoridade julgadora que a despesa em questão é normal e necessária à atividade da interessada, *“porquanto o seu pagamento teve o objetivo único de incentivar uma repactuação que equacionou questões previdenciárias, visou impedir o surgimento de déficit do plano de previdência e preveniu riscos de greves e de demandas judiciais que lhe seriam prejudiciais”*.

Quanto à limitação estabelecida no art. 13, V da Lei nº 9.249/95 c/c art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97, escusou-se de comentários sob o argumento de que o “tema foi levantado no Auto de Infração ‘apenas a título de exercício de raciocínio’, conforme enfatizou o autuante. Entendeu que o Auto de Infração é um documento que deve conter estritamente a descrição precisa do fato que contraria a legislação tributária e os demais requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Além disso relatou que a despesa incorrida não se reveste das características de contribuição para plano de previdência complementar (periodicidade, proporcionalidade e paralelismo). Desta forma, a dedução da despesa não estaria sujeita a limite.

Segundo o voto vencedor, dois foram os motivos que levaram a fiscalização a glosar a dedução efetuada atinente ao valor repassado à Fundação Petros: *“i) por não se tratar de uma despesa operacional, mas sim de uma liberalidade, já que não era necessária nem usual para as atividades desenvolvidas pela interessada, com base no artigo 299 do RIR/99; e ii) por exceder ao limite de 20% do total da remuneração dos empregados e dirigentes, com base no artigo 13, inciso V, da Lei nº 9.249/95, combinado com o artigo 11, parágrafos 2º e 3º, da Lei nº 9.532/97”*.

A Turma entendeu que o montante repassado refere-se a *“pagamento destinado a custear plano de benefício complementar assemelhado aos da previdência social, instituído em favor dos empregados da interessada, independentemente da discussão sobre a sua necessidade, a despesa tem sua dedutibilidade sujeita à regra estabelecida no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 9.532/97”*.

Em conclusão entendeu acertada a glosa do montante que excedeu o limite de 20%, *“independentemente da época em que os beneficiários do plano foram empregados da empresa, até porque o principal benefício é usufruído após a aposentadoria”*.

Cientificada em 16/11/2010, a Postulante interpôs Recurso Voluntário em 26/11/2010 (proc. fls. 475 a 505). Em suas razões se valeu dos mesmos argumentos esposados quando da Impugnação, quais sejam: a despesa é dedutível posto tratar-se de despesa operacional necessária à manutenção da atividade e da fonte produtora; não enquadramento como contribuição para plano de previdência complementar; não aplicação do limite de 20% previsto no art. 11, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.532/97, e, o conteúdo da decisão administrativa proferida nos autos do proc. nº 12897.000088/2009-48.

Complementou sua manifestação ao asseverar que a contribuição para plano de previdência fechada destina-se ao pagamento de benefício previdenciário, objetivo jamais perseguido com a assunção das despesas decorrentes do Acordo - AOR. Além disso, a Petrobrás é integrante da Administração Pública indireta e sua participação no custeio dos planos de benefícios está limitada ao valor da contribuição vertida pelo participante conforme dispõe o próprio texto constitucional (art. 202, § 3º). Por não se tratar de contribuição para plano de previdência, e, portanto, não possuir as características da proporcionalidade, do paralelismo e da periodicidade, nada obsta a dedução da despesa em questionamento.

As razões de Recurso de Ofício e Contrarrazões ao Recurso Voluntário foram apresentadas em 25/04/2011 em peça única (proc. fls. 534 a 555).

De início a Fazenda Nacional afirmou que o aporte realizado não pode ser caracterizado como despesa operacional uma vez que, conforme dispõe o próprio Acordo – AOR, o repasse financeiro realizado teve a finalidade de prover os recursos financeiros necessários para a execução dos pagamentos que venham a ser feitos aos partícipes assistidos vinculados ao Plano Petros, ou seja, ex-empregados e pensionistas.

Asseverou que a Fundação Petros é pessoa jurídica de direito privado, com autonomia administrativa e financeira. Destarte, *“qualquer processo de renegociação do Plano Petros de previdência complementar que tivesse como objetivo o equilíbrio financeiro e a sustentabilidade do mesmo, por óbvio, seria uma necessidade e um interesse da própria Petros, e não da Petrobrás, pelo menos não diretamente. O fato de a Petrobrás ter realizado o aporte de recursos necessários para o adimplemento de obrigações pela Petros não transforma o valor repassado em despesa operacional da Autuada. A Petrobrás assim o fez por entender ser esta a melhor opção dada as circunstâncias em que se encontravam as negociações para saneamento do Plano, apesar de não constituir sua obrigação”*

Argumentou que para que o gasto operacional fosse considerado dedutível seria necessário a sua ocorrência, a sua necessidade e utilidade para a manutenção da atividade da empresa e, além disso, que fosse normal e usual ou relacionado com a atividade explorada. Por fim, o gasto deveria ser adequadamente comprovado. Desta forma, entendeu que a repactuação do plano de previdência em nada se relaciona com o objeto social da Petrobrás, qual seja, a pesquisa, lavra, refinação, processamento, comércio e transporte de petróleo, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

Questionou o motivo do déficit no fundo de previdência, e com fundamento na Lei Complementar 108/201 afirmou que *“este aporte integral e sem contrapartida não consistia sequer obrigação da autuada enquanto Patrocinadora da Petros”*, e, desta forma, não há que se falar em despesa operacional e necessária às atividades da empresa.

Colacionou o art. 29 da Resolução MPS/CGPC nº 26/2008 que veda o equacionamento integral do resultado deficitário do plano de previdência sujeito ao regramento da Lei Complementar 108/01. Desta feita, mais uma vez frisou que o aporte realizado consiste em despesa assumida voluntariamente pela Petrobrás, caso contrário sequer poderia ter sido realizado.

Ainda quanto à espontaneidade do aporte realizado, a Fazenda Nacional asseverou que este foi efetuado em razão de um acordo homologado judicialmente não havendo qualquer outro fundamento passível de lastrear o entendimento da empresa quanto à sua compulsoriedade. *“Meras conjecturas como receio de greve, receio de posterior responsabilização, entre outros, não possuem o condão de desnaturar o fato de que a Petrobrás por livre e espontânea vontade celebrou o Acordo - AOR onde ficou instituído o repasse em comento”*.

Trouxe a baila ainda o argumento de que caso o aporte fosse deduzido da apuração do lucro líquido por constituir verba estranha ao objeto social da empresa, estar-se-ia diante de dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei, conduta vedada pelo art. 111 do Código Tributário Nacional.

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 32

Em caráter subsidiário, a PFN alegou a aplicação do limite de dedução de 20% previsto no art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97 c/c art. 13, V da Lei nº 9.249/95. Entendeu que os benefícios a serem custeados pela Petrobrás constituem benefícios assemelhados aos da previdência social, uma vez que o repasse teve como escopo exatamente custear o pagamento de benefícios pela Petros.

Segundo os preceitos normativos retro citados, só são indedutíveis as contribuições não compulsórias, exceto benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica. Ocorre que o repasse feito pela empresa teve a finalidade de prover os recursos financeiros necessários para a execução dos pagamentos que venham a ser feitos aos partícipes assistidos vinculados ao Plano Petros, ou seja, ex-empregados e pensionistas, portanto, tal previsão legal não se amolda ao caso em tela. Destarte, *“a permissão de dedutibilidade de contribuição destinada a custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social se refere somente às contribuições feitas em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica, devendo, para estes, ser observada inclusive a limitação de 20%”*.

Por derradeiro, no tocante à decisão pela DRJ proferida nos autos do proc. nº 12897.000088/2009-48, favorável ao contribuinte, a Fazenda Nacional esclareceu que tal decisão já foi reformada pelo CARF por meio do Acórdão nº 1102-000.355 que deu provimento ao Recurso de Ofício interposto. Justificou a não juntada aos autos do conteúdo de tal decisão devido à sua não formalização até aquele momento.

É o relatório.

Voto Vencido

Nara Cristina Takeda Taga, Conselheira Relatora.

Presentes os requisitos de admissibilidade, os Recursos interpostos merecem ser conhecidos e serão analisados conjuntamente.

A controvérsia discutida nestes autos gira em torno da caracterização do aporte realizado pela Petrobrás à Petros, em decorrência da celebração do Acordo – AOR, como despesa dedutível para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente, é preciso adentrar na questão da mudança de critério jurídico levantada pela contribuinte. Ao compulsar os autos, em especial o Auto de Infração, o Termo de Constatação e o Acórdão exarado pela DRJ no Rio de Janeiro, constata-se uma discrepância nos critérios jurídicos adotados.

Verifica-se que, no Termo de Constatação, a autoridade fiscalizadora elegeu como base legal da autuação o artigo 299 do RIR c/c o art. 13, V da Lei nº 9.249/95, sob o argumento de que o aporte em questão se tratava de mera liberalidade.

Por sua vez, o Auto de Infração, fundamentou a exação no art. 299 do RIR/99 c/c o art. 13, V da Lei nº 9.249/95 e art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97 (fls. 291). A fundamentação legal utilizada está prevista nos seguintes artigos:

RIR/99

Art. 299. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro do período de apuração:

I – os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real.

Lei nº 9.249/95

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964: (...)

V – das contribuições não compulsórias, exceto as 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;

Lei nº 9.532/97

Art. 11. (...)

§ 2º. Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual – Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% (vinte por cento) do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

§ 3º. O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o § 2º deste artigo deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

De pronto, vale ressaltar que o art. 10, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, impõe como requisito do Auto de Infração a determinação da disposição legal infringida e da penalidade aplicável, devendo esta motivação legal ser objetiva e específica, sob pena de afronta aos Princípios da Segurança jurídica e do Contraditório.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula. (grifos nossos)

O Auto de Infração comporta a exigência de crédito tributário e caracteriza-se como verdadeiro lançamento de ofício e, como tal, deve ser certo, líquido e exigível. No entanto, tais características não se encontram no Auto de Infração em análise.

Em nosso entendimento, a autoridade lançadora não poderia elencar, além do artigo 299 do RIR/99, também o disposto no art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97, uma vez que tais preceitos normativos são excludentes. Ou o auditor fiscal entende que se trata de despesa indedutível, ou de despesa dedutível sujeita ao limite de 20%.

E cediço que legislação tributária não prevê a possibilidade de "autuação subsidiária", por meio da qual se imputaria uma determinada infração e, caso esta não fosse acolhida, entender-se-ia realizada outra infração diversa

Verifica-se, desta forma, que o Auto de Infração lavrado não se apresentou como exato ou preciso, dado que fora fundamentado em dispositivos legais conflitantes (*inedutibilidade total x dedutibilidade parcial* da despesa).

É importante mencionar que, já no próprio Termo de Constatação, a fiscalização afirma que "apenas para exercício de raciocínio, convém ressaltar que, mesmo que as despesas ora glosadas como não compulsórias fossem necessárias, como quer a Empresa, estariam sujeitas ao limite de 20%, conforme artigo 11, parágrafos 2º e 3º da Lei nº 9.532/97. Ou seja, o valor mínimo a título de adição ao lucro real de R\$ 5.088.057.869,28 não foi observado pela empresa".

Ao verificar o Auto de Infração lavrado, é possível inferir que, a par da fundamentação dúbia, o auditor fiscal entendeu pela indedutibilidade total das despesas ora em

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

S1-CITI
Fl. 35

tela, por supostamente consistirem em despesas não compulsórias e, portanto, não necessárias. Em outras palavras, muito embora contivesse menção à Lei nº 9.532/97 no campo “enquadramento legal”, o Auto de Infração realizou o lançamento (com respectiva justificativa e argumentos) com base no artigo 299.

No entanto, não foi esse o entendimento da DRJ, a qual atuou como verdadeira autoridade lançadora, e, desta forma, extrapolou a competência que lhe foi atribuída por lei.

Entendeu o órgão julgador *a quo* que a transferência realizada consistia em “pagamento destinado a custear plano de benefício complementar assemelhado aos da previdência social”, não se classificando como despesa indedutível como afirmado no Auto de Infração, mas sim de despesa necessária e, portanto, dedutível, mas limitada ao percentual de 20% prevista nos art. 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/97, também elencado dentre as fundamentações do mencionado Auto.

Portanto, a 6ª Turma posicionou-se contrária ao entendimento adotado pelo auditor fiscal ao manifestar-se em sentido diametralmente oposto (entendeu dedutível o que outrora fora lançado indedutível), e, no entanto, manteve a exação com a limitação de 20%.

Destarte, mostra-se patente a realização de um novo lançamento efetuado por autoridade explicitamente incompetente para tanto.

Conforme se depreende do artigo 3º do CTN, a atividade de lançar é vinculada, e, portanto, não pode ser alterado o critério jurídico para que o Fisco não deixe de arrecadar:

“Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Dessa maneira, admitir a mudança do critério jurídico por motivo de oportunidade é afirmar a discricionariedade do lançamento, o que contraria o dispositivo supramencionado, bem como do art. 146 do mesmo texto normativo.

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”

Oportuno mencionar que esse Conselho já se manifestou nesse mesmo sentido:

*“MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO - IMPOSSIBILIDADE
O lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança do critério jurídico utilizado pela*

administração.” (CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma, acórdão nº 2402-01.325, julgado em 22/10/2010)

“AUTO DE INFRAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR ADUANEIRO. MULTA. PENA DE PERDIMENTO, ILEGITIMIDADE DE CRITÉRIO, ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE, MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART, 146 DO CTN.

O reconhecimento da ilegitimidade do arbitramento do valor aduaneiro para fins de aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento não autoriza que, em julgamento de 1ª instância, seja adotado um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento. Faz-se necessário, assim, para apuração de uma nova base de cálculo, a lavratura de novo auto de infração, o que não é da competência das instâncias julgadoras. Afigura-se incabível, portanto, o lançamento lastreado em arbitramento ilegítimo.” (CARF, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, acórdão nº 3202-00.115, julgado em 25/05/2010) (grifos nossos)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA — IMPOSSIBILIDADE - NULIDADE DA DECISÃO

É nula a decisão de primeira instância que mantém a exigência formalizada em Auto de Infração com base em fundamentos diferentes dos apontados no instrumento de autuação, quando essa discrepância representa evidente mudança no critério jurídico do lançamento.” (1º Conselho de Contribuintes, 4ª Câmara, acórdão nº 104-20.222, julgado em outubro de 2004). (grifos nossos)

A doutrina também mostra-se pacífica no sentido de que o lançamento regularmente constituído não pode ser alterado por mudança de critério:

“A autoridade administrativa não está autorizada a majorar pretensão tributária, com base em mudança de critério jurídico. Pode fazê-lo, sim, provando haver erro de fato. Mas como o direito se presume conhecido por todos, a Fazenda não poderá alegar desconhecê-lo, formulando uma exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la. A prática tem demonstrado a frequência de tentativas da Administração, no sentido de alterar lançamentos, findando-se em novas interpretações de



dispositivos jurídico-tributários. A providência, entretanto, tem sido reiteradamente barrada nos tribunais judiciais, sobre o fundamento explícito no art. 146 do Código Tributário Nacional (...)” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 500 e 501, 24ª edição, Editora Saraiva, São Paulo.)

“É ponderável que a administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência e oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial (Súmula nº 473 do STF), que ressalta o princípio da autotutela. Entretanto, este postulado é inaplicável nos processos veiculadores de lançamento, em razão de se tratar de ato vinculado e de julgamentos proferidos à luz da prova dos autos, dos argumentos jurídicos, num contexto valorativo, encerrando, ainda considerações de natureza subjetiva, porque os julgados não são proferidos de forma automática.” (MELO, José Eduardo Soares de, Curso de Direito Tributário, p. 337, 9ª edição, Editora Dialética, São Paulo).

Entendo que a postura adotada pelo Fisco ao lavrar o Auto de Infração com fundamentação legal incerta e, conseqüentemente, proferir decisão alterando o critério jurídico previamente adotado, cerceou o direito de defesa da contribuinte acarretando-lhe patente prejuízo.

Na mesma esteira, segue o comentário de Leandro Paulsen no tocante ao princípio da segurança jurídica e o art. 146 do CTN:

“Princípio da proteção à confiança. O art. 146 do CTN positiva, em nível infraconstitucional, a necessidade de proteção da confiança do contribuinte na Administração Tributária, abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos que implique prejuízo relativamente à situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outros, a irretroatividade de atos administrativos normativos quando o contribuinte confiou nas normas anteriores.” (grifos nossos)

Portanto, tendo em vista que o art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, entendo que houve preterição do direito de defesa do contribuinte no caso ora analisado, havendo, portanto, nulidade.

Caso não seja o entendimento deste Colegiado pela procedência da nulidade arguida, passa-se à análise do mérito.



DO MÉRITO

Antes de passarmos ao mérito, mostra-se necessário fazer uma rápida digressão quanto ao regime de previdência complementar.

A previdência privada complementar surgiu no Brasil com a edição da Lei nº 6.435/77, visando o fomento ao mercado de capitais por intermédio da poupança previdenciária, bem como o fim aos montepios.

Com o advento das Emendas Constitucionais nº 20/98 e 40/03, e subsequentes Leis Complementares nº 108 e 109 de 2001, verificou-se um verdadeiro movimento de modernização da matéria. A portabilidade dos recursos, a criação do Instituidor, a extensão da proteção previdenciária a outras categorias profissionais, um novo regime tributário, e principalmente o equilíbrio atuarial e financeiro, são exemplos dessa modernização.

O equilíbrio atuarial e financeiro visa garantir a solvabilidade dos planos, e consequentemente o cumprimento das obrigações assumidas quando da celebração dos contratos de planos previdenciário.

E isto é alcançado por meio da avaliação de vários fatores, tais como: (i) o número de participantes, assistidos e beneficiários, (ii) as hipóteses biométricas, demográficas e econômico-financeiras. Ocorre que a despeito da observação desses critérios, é possível que eventos imprevisíveis e inesperados gerem desequilíbrios.

Exemplo dessa verdadeira evolução no cenário da previdência complementar foi a criação da figura da **portabilidade**, a qual consiste na possibilidade de transferir os recursos de um plano de previdência complementar a outro de mesma natureza.

No mérito, ao compulsar os autos, verifica-se o relato da contribuinte segundo o qual, frente a este quadro de evolução legislativa, com a inserção de novos critérios de cálculos atuariais devido ao aumento da expectativa de vida dos cidadãos brasileiros, bem como a tendência de modificação dos planos de “benefício definido” para planos de “contribuição definida”, o Plano Petros foi fechado para ingresso de novos participantes em 2002, diante à urgente necessidade de reformulação do plano para ____.

A argumentação da Recorrente consiste em comprovar que os aportes realizados pela Petrobrás consistem em despesas operacionais dedutíveis para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Para que haja o exame da procedência, ou não, de tal argumento, cabe-nos primeiramente discorrer sobre o conceito de **despesa operacional**, nos termos da legislação e regulamentação ora vigentes.

O artigo 299 do RIR/99 determina que:

“Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).”

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

No sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na seção “Perguntas e Respostas”, a qual pode ser acessada mediante o link <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipi/2002/pergresp2002/pr292a301.htm>, é possível conceitos que estão alinhados com o exposto acima:

292. Qual o conceito de despesas operacionais?

São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, entendendo-se como necessárias as pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (RIR/99, art. 299 e seus parágrafos e PN CST nº 32/81).

Poderá ser deduzido, como despesa operacional, o custo de aquisição de bens do ativo permanente cujo prazo de vida útil não ultrapasse a um ano ou de valor unitário não superior a R\$ 326,61 (valor vigente a partir de 1º.01.96), desde que atinja a utilidade funcional individualmente (não empregados em conjunto) (RIR/99, art. 301). (Sobre bens em conjunto vide os PN CST nºs 100/78 e 20/80).

293. Quais são as despesas operacionais dedutíveis na determinação do lucro real?

Nos termos do art. 299 do RIR/99, são os gastos não computados nos custos, mas necessários às transações ou operações da empresa, e que, além disso, sejam usuais e normais à atividade por esta desenvolvida, ou à manutenção de sua fonte produtiva, e ainda estejam

intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços, conforme determina o art. 13 da Lei nº 9.249/95.

(...)

A legislação fiscal exige, ainda, que as despesas operacionais estejam devidamente comprovadas por documentos hábeis e idôneos a comprovarem a sua natureza, a identidade do beneficiário, a quantidade, o valor da operação etc.”

Reforçando este entendimento, confira-se valioso ensinamento de Ricardo Mariz de Oliveira segundo a qual “a lei vincula a dedutibilidade à existência de uma relação entre as despesas e as atividades da empresa ou a sua fonte produtora. Estabelecida a existência dessa relação, o que qualquer pessoa pode fácil e objetivamente fazer, a despesa será por todos reconhecida como necessária, independentemente do que qualquer um pense ou possa pensar, ache ou possa achar, quanto à sua conveniência ou por comparação com qualquer outro referencia de apreciação” (Fundamentos do Imposto de Renda, 1ª edição, Quartier Latin, p. 635)

Isto posto, cabe-nos agora verificar se o aporte realizado pela Petrobrás poderia ser enquadrado no conceito de despesa operacional e, portanto, dedutível para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, a Recorrente ressaltou que a urgente necessidade de repactuação do Plano Petros foi ainda mais agravada com a pressão dos funcionários admitidos após 2002, os quais não possuíam plano de previdência complementar e naturalmente o queriam, por intermédio de ações judiciais e ameaças de greve e paralização.

Neste panorama, a Petrobrás viu-se obrigada a celebrar o Acordo de Obrigações Recíprocas por meio do qual se comprometeu a realizar um aporte ao Plano Petros com a finalidade de (i) manter o equilíbrio atuarial, (ii) possibilitar a extensão do plano aos novos funcionários, o que decorre, inclusive, de determinação legal, (iii) solucionar problemas estruturais existentes no Plano original, e (iv) dar fim, mediante transação, a pleitos (Pré-70, FAT e FC) existentes na Ação Civil Pública nº 2001.001.096664-0.

Em outras palavras, a motivação da assunção de tais responsabilidades decorreu não só da necessidade de a empresa se recompor perante seus funcionários apresentando um plano de previdência confiável e que abrangesse todos os funcionários, conforme determina a legislação; mas também e principalmente em virtude de decisão judicial decorrente de Acordo firmado na Ação Civil Pública nº 2001.001.096664-0.

Diante de tais motivações, é possível afirmar que o objetivo do aporte não se relacionava necessariamente a beneficiar os não-empregados da Petrobrás. É cristalino que os beneficiários do plano só podem ser os aposentados e os pensionistas. Contudo, o plano de previdência complementar é um benefício para os empregados ativos de uma empresa, os quais virão a se aposentar no futuro.

Desta maneira, entendo que o aporte foi essencial para que a repactuação do regulamento fosse possível, pois, caso contrário, esta mudança não teria sido implementada.

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão nº 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 41

Logo, o pagamento do aporte se revelou essencial à manutenção da fonte produtora. Ademais, houve a urgente necessidade de a Petrobrás incorrer no pagamento do incentivo financeiro aos assistidos de forma impostergável, a fim de não impactar a sua liquidez futura e, portanto, foi necessária para a manutenção da fonte produtora.

Ocorre que se não realizasse este aporte, nenhum objeto social seria alcançado com a paralização das atividades da empresa frente à concretização de uma greve. Portanto, entendo que a despesa realizada deve ser caracterizada como operacional, não se tratando de mera liberalidade.

Desta forma, verifica-se que não assiste razão à alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional segundo a qual a transferência de tal montante não seria despesa operacional, uma vez que não diretamente relacionada com o objeto social da contribuinte.

Ante o exposto, perfeitamente aplicável o artigo 299 do Decreto nº 3.000. Ou seja, a despesa realizada caracteriza-se como operacional e, portanto, dedutível.

Vale mencionar que, nesse mesmo sentido, foi proferida a decisão da DRJ em processo diverso versa sobre a dedutibilidade de aportes de mesma natureza realizados pela Recorrente, nos termos da ementa abaixo:

“Acórdão 12-24.587 - 6ª Turma da DRJ/RJ1

Sessão de 18 de junho de 2009

Processo 12897.000088/2009-48

Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS

CNPJ/CPF 33.000.167/0001-01

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2007

LUCRO REAL. DESPESAS OPERACIONAIS. DEDUTIBILIDADE.

São operacionais, por serem necessárias, normais ou usuais, e portanto, dedutíveis na determinação do lucro real, as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pelas atividades das empresas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007

DECORRÊNCIA.



Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão nº 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 42

Ressalvados os casos especiais, o lançamento decorrente colhe a mesma sorte do denominado matriz em razão da relação de causa e efeito existente entre ambos.

Lançamento Improcedente”

(...)

Isto posto, cabe-nos agora discorrer sobre a inaplicabilidade do artigo 3º da Lei nº 109/01, dado que o aporte realizado possui natureza diversa do que se denomina “contribuição” dentro de um plano de previdência privada complementar.

Inicialmente, cumpre observar que o artigo 19 da referida Lei Complementar determina que:

“ Art. 19. As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.

Parágrafo único. As contribuições referidas no caput classificam-se em:

I - normais, aquelas destinadas ao custeio dos benefícios previstos no respectivo plano; e

II - extraordinárias, aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.”

Ainda, o artigo 21 da mesma Lei determina que “o resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que deram causa a dano ou prejuízo à entidade de previdência complementar”.

Como pode ser verificado, as contribuições vertidas para planos de previdência complementar serão aquelas que tenham o objetivo de cobrir as contribuições normais e/ou déficit do plano.

No caso em tela, no entanto, o aporte não possui natureza nem de contribuição normal, uma vez que não foi destinado ao custeio dos benefícios do plano e nem de contribuição extraordinária, pois não se presta a cobrir qualquer déficit existente no plano.

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 43

O objetivo principal do aporte em questão foi o de permitir a repactuação do plano e a inclusão de 22 mil funcionários ao plano, mantendo-se o equilíbrio atuarial do plano e evitando-se greves, manifestações e novas ações judiciais.

A motivação da assunção de tais responsabilidades decorreu não só da necessidade de a empresa se compor perante seus funcionários apresentando um plano de previdência confiável e que abrangesse todos os funcionários conforme determina a legislação; mas também e principalmente em virtude de decisão judicial decorrente de Acordo firmado na Ação Civil Pública nº 2001.001.096664-0.

Os valores aportados integram os ativos garantidores do plano, tendo, portanto, a natureza de patrimônio do plano e não de contribuições para a sua manutenção. Isso fica comprovado pelo fato de os aportes serem acrescidos de juros e correção monetária.

Assim, considerando que o aporte em questão não pode ser classificado como contribuição ao plano (nem normal e nem extraordinária), estaria automaticamente excluído da limitação de dedutibilidade criada pela Lei nº 9.532/97.

Nestes termos, voto pelo provimento do Recurso Voluntário frente à preliminar de nulidade abordada e, no mérito, reconhecendo o direito de exclusão dos referidos valores das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sala de Sessões, 11 de setembro de 2012.



Nara Cristina Takeda Taga - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro.

Conforme termo de constatação (proc. fls. 272 a 286), parte integrante do auto de infração, a fiscalização considerou os pagamentos efetuados pela Petrobrás “*como mera liberalidade, uma dedução não compulsória, implicando, portanto, na indedutibilidade da referida despesa, vez que não atenderia, entre outros, aos requisitos previstos na legislação, em especial o inciso V do art. 13 da Lei 9.249/95*”. A fiscalização disse que os R\$ 5.572.476.959,94 têm por objetivo beneficiar ex-empregados e seus dependentes, tratando-se de mera liberalidade e desvinculado da atividade da empresa, devendo por isso ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do IRPJ e CSLL. A base legal apontada no relatório foi o art. 299, do RIR/1999 (que retrata o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964), combinado com o inciso V do art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995.

Conforme auto de infração de IRPJ e CSLL (proc. fls. 289 a 299), o montante de R\$ 5.572.476.959,94 foi adicionado de ofício ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. A base legal apontada para o IRPJ foi a seguinte:

Art. 249, inciso I, art. 299 e seus parágrafos e art. 365, todos do RIR/99 (Decreto nº 3.000 de 26/03/1999). (Matriz legal: Decreto-Lei Nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 2º; e Lei Nº 4.506, de 1964, art. 47 e § 10 e § 2º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI, e § 2º, incisos II e III); **Inciso V art. 13 da Lei nº 9.245/95; e Art. 11 § 2º** (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004) e **§ 3º** (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004) **da Lei 9.532/97.**

Portanto, não há a menor sombra de dúvida que o fundamento do lançamento foi considerar não dedutível o dispêndio de R\$ 5.572.476.959,94 na sua totalidade. Esta foi a acusação, e foi feita de modo claro e enfático, no termo de constatação e no auto de infração. Por tal razão, o lançamento consistiu em adicionar este valor ao lucro líquido, para fins de determinação do IRPJ e CSLL.

Assim, não há no caso presente uma “*autuação subsidiária*” (“*por meio da qual se imputaria uma infração X e caso esta não fosse acolhida, entender-se-ia configurada a infração Y*”). A imputação foi uma só e consistiu em sustentar que todo o montante pago era não dedutível.

É verdade que a fiscalização mencionou no seu relatório que, mesmo que as despesas ora glosadas (como não compulsórias) fossem necessárias (como quer a empresa) elas estariam sujeitas ao limite de 20%, e isso implicaria em uma adição de R\$ 5.088.057.869,29. Porém, tal menção foi expressamente consignada como um juízo hipotético. De modo que não afetou o lançamento, e nem o afeta.

O auto foi exato e afirmou que o total pago era não dedutível.

Como visto, a menção ao limite feita pela fiscalização foi meramente hipotética. Nessa situação, pode-se até dizer que tal menção era desnecessária, mas não se pode pretender que houve dúvidas dos fiscais autuantes sobre a infração apontada, ou que o auto contenha uma acusação principal e outra subsidiária, que seria antagônica à principal. Portanto, pela circunstância de existir esta menção hipotética no relatório, não há razão para anulação e nem tem cabimento falar em cerceamento de defesa.

No entanto, para esgotar o exame cabe analisar a base legal mencionada no relatório fiscal e no auto de infração, para verificar se a base legal apontada é conflitante.

Como acima visto, o relatório fiscal, que é parte integrante do auto de infração, consigna que a base legal do lançamento é o art. 299, do RIR/1999 (que retrata o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964), combinado com o inciso V do art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995. Cabe a transcrição para análise de eventual conflito:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

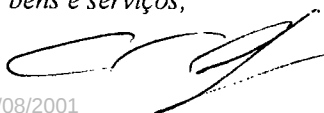
§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, são vedadas as seguintes deduções, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

I - de qualquer provisão, exceto as constituídas para o pagamento de férias de empregados e de décimo-terceiro salário, a de que trata o art. 43 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, e as provisões técnicas das companhias de seguro e de capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;

II - das contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

III - de despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços;



Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

SI-C1T1
Fl. 46

IV - das despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores;

V - das contribuições não compulsórias, exceto as 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;

VI - das doações, exceto as referidas no § 2º;

VII - das despesas com brindes.

...

Conforme se vê, o art. 299 do RIR/1999 define o que são despesas necessárias e normais. Já o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, veda expressamente alguns gêneros de dispêndios, independente de atenderem ou não às restrições imposta pelo art. 299 do RIR/1999. Além disso, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, excepciona de seu próprio alcance algumas espécies do gênero do dispêndio que determina ser indedutível, tornando-os potencialmente dedutíveis.

Ou seja, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, colabora no desenho normativo de dois modos: 1) indica gêneros de dispêndios objetivamente vedados, independente da avaliação subjetiva da necessidade e normalidade feita com base nos critérios estabelecidos no art. 299, do RIR/1999; 2) exclui de seu próprio alcance algumas espécies daquele gênero de dispêndio cuja dedução veta.

Assim, percebe-se que o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao invés de ser norma conflitante ou alternativa ao art. 299 do RIR/1999, é uma regra que colabora na definição legal dos gastos que podem ser dedutíveis da base de cálculo sob o prisma da *necessidade e normalidade*. A principal virtude do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é deixar clara a disciplina tributária para alguns gêneros de dispêndios.

Portanto, menção aos dois dispositivos legais não implica em acusação subsidiária, pois os dois dispositivos não regram situações excludentes. Ao contrário, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é veicula uma regra um pouco mais específica que a posta pelo art. 299 do RIR/1999, mas ambas tem um núcleo em comum.

Destarte, não há qualquer incompatibilidade entre os dois dispositivos, que podem incidir concomitantemente, como é o caso presente. Isso porque, visto do prisma do art. 299 do RIR/1999, o gasto de R\$ 5.572.476.959,94 pode ser considerado não necessário para a atividade da empresa, e visto do prisma do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, o gasto de R\$ 5.572.476.959,94 pode ser considerado indedutível, por ter sido uma contribuição voluntária não destinada à custear plano em benefício de empregados, já que destinou-se para ex-empregados.

Deste modo, se percebe que não existe o conflito de legislação, ou, ao menos, não é neste ponto dos autos (termo de constatação) que está presente tal conflito.

Isso conduz a análise para a base legal apontada no **auto de infração**, que foi anteriormente transcrita.



Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão nº 1101-000.797

S1-C1T1
Fl. 47

Como se vê, no auto de infração, além dos dispositivos mencionados no relatório fiscal, são citadas regras referentes a apuração do lucro real de da base da CSLL, regra que veda a dedução de doações e contribuições, e regra que limita em 20% da folha a dedução de contribuição para previdência privada.

Portanto, de fato, ao lado da correta base legal, existe no auto de infração a menção a uma regra que não corresponde a descrição dos fatos feita pelo Fisco. Equivocadamente, consta do auto a menção ao art. 11, § 2º e § 3º, da Lei nº 9.532, de 1997.

Talvez neste aspecto se pudesse pretender que houvesse conflito de legislação ou lançamento subsidiário. No entanto, considerando a exatidão da acusação e a adequação da base legal citadas no relatório fiscal, não é possível pretender que o lançamento esteja viciado por mencionar equivocadamente algum dispositivo no auto de infração.

É preciso destacar que a menção a tal dispositivo não gerou nenhum efeito fiscal, já que não foram estes os fatos apontados na descrição dos fatos (feita no relatório fiscal) como reveladores da infração e nem foi utilizado o limite de 20% para a quantificar da adição. De outra banda, restou bastante claro os fatos apontados e a norma cuja incidência a fiscalização sustenta (o art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964, combinado com o inciso V do art. 13, da Lei nº 9.249, de 1995), até porque a adição foi do valor total.

Por isso, a menção à legislação inaplicável ao caso existente no auto de infração não vicia a exigência e muito menos implica na sua anulação.

Ademais, não houve qualquer prejuízo para a defesa que compreendeu muito bem a acusação e dela soube se defender na impugnação (proc. fls. 318 a 340).

De fato, o contribuinte transcreve a acusação fiscal e se defende argumentando que o dispêndio podia ser computado como despesa operacional, pois atendia ao exigido pelo art. 299, do RIR/1999 (não era custo, não foi uma liberalidade, e foi necessário à manutenção da atividade). Também alega que sofreu autuação semelhante, em ano anterior, em razão de pagamento idêntico, e a turma julgadora da DRJ cancelou a cobrança por entender que tratava-se de despesa necessária à atividade da empresa. Isso demonstra que compreendeu plenamente a acusação que, diga-se, foi bem clara.

É verdade que o contribuinte também se defende da aplicação do limite previsto no § 2º e § 3 do art. 11, da Lei nº 9.532, de 1997, afirmando que: 1) o pagamento efetuado não corresponde à contribuição para plano de previdência complementar (conforme parecer de Edson Vidigal, ministro do STJ aposentado); 2) e porque não existiu contribuição concomitante e proporcional dos participantes do plano. Mas, tal defesa decorreu apenas de zelo e da vontade do contribuinte, posto que não era esta a acusação feita na autuação.

Assim, embora tal cuidado do contribuinte se explique, não é possível, dele, imputar conseqüências para outrem. Ou seja, não é possível pretender existirem autuações subsidiárias, ou que a base legal foi incerta, ou que ocorreu cerceamento de defesa, pelo fato do contribuinte ter resolvido estender sua defesa a outra hipótese diferente daquela afirmada pelo Fisco.

Não se pode responsabilizar uma pessoa (no caso o Fisco) pelos atos e decisões de outra pessoa (no caso o contribuinte). Se o contribuinte supôs, erroneamente, que

havia uma acusação subsidiária, e dela quis se defender preventivamente, não se pode por isso pretender que o auto de infração tenha sido dúbio ou que a acusação tenha sido incerta.

Ademais, talvez o contribuinte tenha apresentado esse ponto da defesa mais para escapar da vedação objetiva expressa estabelecida no inciso V do 13 da Lei nº 9.249, de 1995, na medida em que pretendeu demonstrar que o pagamento efetuado nem era voluntário e nem era uma contribuição, do que fugir a uma eventual e hipotética limitação da despesa a 20% da folha, prevista no § 2º e § 3 do art. 11, da Lei nº 9.532, de 1997, que sequer foi objeto do lançamento.

De fato, o parecer de Edson Vidigal insiste em considerar que os pagamentos eram encargos adicionais das empresas mantenedoras, e não contribuição ao plano, posto que decorriam de decisão judicial que homologou transação. Assim, a defesa revela estar preocupada em afastar a incidência do inciso V do 13 da Lei nº 9.249, de 1995, que estabelece uma vedação objetiva, de sorte a só restar a incidência do art. 299 do RIR/1999, que estabelece critérios de normalidade e de necessidade, passíveis de uma argumentação subjetiva.

De qualquer modo - mesmo supondo, apenas por hipótese, que a defesa, por confusão, estivesse se defendendo de uma acusação inexistente -, eventual desborde da defesa não afeta a validade da autuação. Portanto, considerando a clareza da acusação, a completude da defesa, e todo o exposto, não há como votar pela nulidade da autuação. Por isso, o auto de infração é válido.

Cabe agora examinar a decisão da turma julgadora.

Vale notar que o voto condutor se confundiu na leitura da autuação e afirmou, equivocadamente, que a glosa decorreu de duas razões: 1) por não ser uma despesa dedutível nos termos do art. 299 do RIR/1999; 2) por exceder ao limite previsto nos § 2º e § 3 do art. 11, da Lei nº 9.532, de 1997. Ainda conforme o voto, embora a fiscalização tenha apresentado o segundo motivo como um exercício de raciocínio, ele seria parte da fundamentação e não poderia ser desconsiderado.

Na sequência, a turma julgadora afirma que no caso em concreto ocorreu um *“pagamento destinado a custear plano de benefício complementar assemelhado aos da previdência social, instituído em favor dos empregados da interessada”*. Diz que *“independentemente da discussão sobre a sua necessidade, a despesa tem sua dedutibilidade sujeita à regra estabelecida no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 9.532/97”*. Conclui *“ser acertada a glosa dos R\$ 5.088.057.869,28 que excederam o citado limite, independentemente da época em que os beneficiários do plano foram empregados da empresa, até porque o principal benefício é usufruído após a aposentadoria”*.

Assim, a turma julgadora acaba decidindo favoravelmente ao contribuinte, já que cancelou parte do lançamento.

Esta decisão da DRJ possibilitou recurso voluntário, pelo qual o contribuinte se defendeu da acusação feita na autuação e daquilo que discordou da decisão, repetindo a argumentação de sua impugnação, de que o pagamento corresponde a despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora e, por isso, é dedutível. De fato, no recurso voluntário, o contribuinte discorda da DRJ apenas porque entende que o valor é dedutível por inteiro, enfatizando que não se trata de contribuição para plano de previdência complementar e por isso não cabe o limite de 20%. Assim, não houve cerceamento do direito

Processo nº 11052.000418/2010-16
Acórdão n.º 1101-000.797

SI-CIT1
Fl. 49

de defesa, já que a decisão da turma julgadora não prejudicou a defesa do contribuinte perante o CARF. Também não houve mudança de critério jurídico. Inclusive, vale destacar que o contribuinte pede no seu recurso a desconstituição do crédito e não a nulidade do auto ou da decisão de 1º grau.

Por outro lado, a decisão da DRJ também implicou em recurso de ofício, onde o juízo de 1º grau indaga da pertinência de sua decisão. Deste modo, além de possibilitar que a PFN manifeste-se sobre a lide, o recurso de ofício permite que a decisão da DRJ possa ser julgada e revisada pelo CARF.

Assim, o litígio está no CARF com todos os argumentos pró e contra o lançamento, apresentados pelo Fisco, contribuinte, e PFN. Nessas circunstâncias, pode ser julgado.

Por estas razões, voto por não reconhecer nulidade no auto de infração ou na decisão da DRJ, para analisar o mérito do lançamento original, frente aos argumentos do contribuinte e do Fisco.

Quanto a esta questão (dedutibilidade ou indedutibilidade do pagamento), entendo que a fiscalização está com a razão, pelos motivos que apresentou e que foram bem encampados pela PFN. Resumidamente, os argumentos são os seguintes: 1) o equilíbrio do plano é de interesse direto da Petros e não da Petrobrás; 2) a repactuação do plano de previdência em nada se relaciona com o objeto social da Petrobrás, qual seja, a pesquisa, lavra, refinação, processamento, comércio e transporte de petróleo, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos; 3) o aporte sem contrapartida não é obrigação da Petrobrás, mas mera liberalidade, assumida voluntariamente; 4) conjecturas de temor de greve não tornam o aporte obrigatório e nem necessário às atividades da empresa; 5) a contribuição decorreu de acordo firmado voluntariamente; 6) a contribuição foi voluntária e não se trata de aporte para plano de previdência de empregados.

Assim, o pagamento é indedutível, quer por não ter sido um gasto necessário para as finalidades da empresa (art. 299, do RIR/1999), quer por ter sido uma contribuição voluntária destinada a beneficiar **ex-empregados** (inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995). Ou seja, as duas normas que vedam a dedução de tal dispêndio (tal como apontado pela fiscalização). Uma, porquer trata-se de um gasto não necessário para as atividades da empresa e a outra porque veda objetivamente a dedução de contribuições voluntárias para beneficiar ex-empregados.

Por estas razões voto por negar provimento ao recurso voluntário e por dar provimento ao recurso de ofício, para declarar a pertinência do lançamento nos termos em que foi lavrado.

Sala de Sessões, 11 de setembro de 2012.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro