



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS  
PRIMEIRA TURMA

Processo nº.: 11080.005798/2002-20  
Recurso.: 101-134.096  
Matéria.: IRPJ  
Recorrente.: BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S/A  
Interessada.: FAZENDA NACIONAL  
Recorrida.: 1ª CÂMARA DO 1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
Sessão de.: 13 de junho de 2005  
Acórdão nº.: CSRF/01-05.229

**RECURSO ESPECIAL – PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE – CONFRONTO DE DECISÕES** – Somente quando existe confronto de teses entre o acórdão guerreado e o acórdão dado como paradigmático é que se admite o conhecimento do apelo extremo versando entendimento jurisprudencial diferenciado. O recurso especial, no curso de fundada divergência, haverá de dirimir interpretações jurídicas em sentidos opostos face ao mesmo fato controverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pelo BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S/A.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS  
PRESIDENTE

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE  
RELATOR

FORMALIZADO EM: 27 SET 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER, VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE, JOSÉ CLÓVIS ALVES, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, DORIVAL PADOVAN, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR.

Processo nº : 11080.005798/2002-20  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.229

Recurso : 101-134.096  
Recorrente : BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S/A  
Interessada : FAZENDA NACIONAL

## RELATÓRIO

Inconformada com o V.Acórdão prolatado pela Colenda 1º Câmara, em sessão de 12 de junho de 2003, e que à unanimidade votos, sendo relator o Conselheiro Kazuki Shiobara, entendeu de negar provimento ao recurso voluntário ali submetido a julgamento em face de certo auto de infração versando diversas matérias, interpõe o sujeito passivo, após devidamente intimado, seu Recurso Especial de Divergência onde se volta apenas ao âmbito da exigência principal de uma das matérias versando a dedutibilidade de contribuição para entidade de previdência privada fechada e respectivos lançamentos corolários. No particular procede-se à transcrição, desde logo, da ementa da matéria mantida, que ainda continua litigiosa por força do apelo extremo, no seguinte sentido:

“IRPJ - CONTRIBUIÇÃO PARA ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. EXCLUSÃO DO LUCRO LÍQUIDO. LUCRO REAL. De acordo com o artigo 301 do RIR/94, 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 entidade de previdência privada. No ano-calendário de 1998, com o advento do artigo 11, § 2º, da Lei nº 9.532/96, também, estava sujeita ao limite de 20% do total da folha de salário.”

Aliás, em igual sentido se posicionara a autoridade julgadora pluricrática, quando a propósito da matéria, ao negar provimento à impugnação, assim ementou o seu entendimento:

“Ementa: BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS. REGIME DE CAIXA. A dedutibilidade de despesas com contribuições previdenciárias obedece ao regime de caixa e segue as regras da legislação vigente na ocorrência do pagamento.”

*GD* 9

No particular, a respeito do tema, descrito no auto de infração vestibular como “Redução, indevida, do Lucro Real, em virtude da exclusão de valores não computados no lucro líquido do exercício”, reportado ao fato gerador 31/12/1998, assim concluiu o I. Ex Conselheiro Kazuki Shiobara o voto condutor do julgamento:

“De fato, no ano-calendário de 1997 estava em vigor o artigo 301 do RIR/94 que dispunha “verbis”:

“Art. 301. As contribuições patronais e outros encargos das empresas com demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o disposto no artigo 37 do Decreto nº 81.240, de 20 de janeiro de 1978, referente a empresas que mantinham plano de benefícios antes daquela data.”

O dispositivo legal não comporta outra interpretação que não seja a aplicação do **regime de caixa**, tendo em vista que está determinando claramente que **somente poderão ser deduzidos como despesas operacionais quando pagos**.

O artigo 186 da Lei nº 6.404/76 autoriza que alguns ajustes de exercícios anteriores podem ser demonstrados na conta de lucros ou prejuízos acumulados, mas tal comando não se estende para a legislação tributária que tem regras próprias e não admite tal comando para fim de apuração de lucro real.

De fato, a legislação tributária estabeleceu regra específica para a apropriação das despesas de contribuições patronais para entidades de previdência privada fechada, definindo que apenas ou somente quando pagas e, portanto, não comporta a apropriação como custo ou despesa operacional

e muito menos sob forma de exclusão do lucro líquido na determinação do lucro real, nem no ano-calendário de 1997.

No ano-calendário de 1998, estava em vigor o artigo 11, § 2º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e, portanto, a decisão recorrida não merece qualquer reparo.”

Aliás, a propósito, entre outras considerações o “RELATÓRIO DE FISCALIZAÇÃO” esclarecera que em face de “uma deficiência nas reservas da Fundação”, verificada por empresa de consultoria especializada, em base do aconselhamento dele propôs-se que se fizesse o reforço monetário pela patrocinadora, o sujeito passivo autuado, a ser pago em vinte anos “fazendo incidir um percentual especial (extra) de 27,96% sobre a folha de salários de participação de todos os empregados, implementando-se esta alteração a partir de 1º de janeiro de 1998 quando “vigoraram as novas taxas contributivas atinentes à patrocinadora”, “composta do percentual normal de 6% mais o percentual especial (extra) de 27,96%” acima reportado. Esta obrigação, sem oposição da fiscalização, foi implementada a partir de 1º de janeiro de 1998, embora os documentos pertinentes ao reconhecimento expresso da dívida somente tivessem sido assinados em 31 de março de 1998, assim se fazendo “a transformação de uma dívida atuarial por uma dívida de natureza financeira” “com valor e prazo certo e a previsão de encargos como juros e atualização monetária”. E feitos os devidos lançamentos contábeis procedeu-se à exclusão no LALUR, em 31/12/98, do valor de R\$ 525.389.262,00, concluindo a fiscalização que “essa exclusão efetuada no LALUR é totalmente indevida”, ora “por não haver previsão legal de tal tipo de exclusão no LALUR”, ora “por ultrapassar o limite de dedutibilidade com esse tipo de encargo” a partir do disposto no art. 11, § 2º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e de resto que o “BANRISUL jamais poderia excluir totalmente o valor de R\$ 525.389.262,00, porque se excluído o valor total, esse ultrapassaria o limite previsto no § 2º do art. 11 da Lei 9.532/97, restando a possibilidade de excluir no ano de 1998 apenas parte deste valor.”



No seu apelo especial de divergência, fundado no art. 32, II do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, e para justificar divergência de critério de julgamento em face do V. Acórdão guerreado, aponta o acórdão nº 103-21.188, por sinal cujo voto condutor, em decisão unânime da 3<sup>a</sup> Câmara, foi do signatário, ali se juntando apenas o Diário Oficial com as respectivas ementas.

E a seguir, como parte do apelo, transcreve o item “3” do acórdão apontado como paradigma, para o efeito de insistir:

a) que é patente a divergência, já que “enquanto o Acórdão considera que o artigo 301 do RIR/94 estabelecia obrigatoriamente o regime de caixa”, o “Acórdão considerado como paradigma estabelece claramente a completa impropriedade/illegalidade do supra citado art. 301 do RIR/94, não permitindo que o mesmo produza qualquer efeito, mantendo em consequência o regime de competência”;

b) no mérito, após discorrer sobre a FUNDAÇÃO BANRISUL DE SEGURIDADE SOCIAL, e o plano de benefícios concedidos aos funcionários do BANCO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S/A e custeados pelo sujeito passivo e pelos empregados de sorte a impor a obrigação da patrocinadora de “pagar o valor relativo à complementação de aposentadoria integralizando a parcela não coberta pela previdência pública, mesmo nos casos em que não houvesse a devida contribuição por parte dos beneficiários”, informa que com a promulgação da Lei 6.435/77, visando atender o comando legal emergente da mesma o BANRISUL, sob os recursos do PROES, e tendo certo déficit atuarial junto à Fundação Banrisul, reconheceu esta dívida em 31.12.1997 “com a celebração do “Contrato de Assunção de Dívida”, frise-se, no último dia do ano de 1997”, extinguindo-se “de pleno direito, o valor correspondente a R\$ 525.389.262,00 (quinhentos e vinte e cinco milhões, trezentos e oitenta e nove mil, duzentos e sessenta e dois reais) devido pelo Recorrente à Fundação Banrisul”, de tal maneira que considerando “que a escrituração contábil e a apuração do lucro real do ano calendário de 1997 já havia encerrado, conforme LALUR, o Banco Impugnante registrou como despesa dedutível em 1998, dispêndio este do período competente 1997, fundamentado no art. 219 do

RIR/94, e como ajuste de exercício anterior diretamente no patrimônio líquido”, insistindo que “com respeito a boa técnica contábil e à lei das S/A esta não poderia ser imputada no ano de 1998 e que afinal a legislação de regência, pela citada quitação em 31.12.1997, é a que deveria ser observada”, nesse sentido obedecendo-se o regime de competência e sem as limitações previstas na lei 9.532/97, art. 11, § 2º, só em vigor a partir de 1º de janeiro de 1998.

c) de qualquer maneira haveria equívoco no lançamento já que que deveria ter se revestido na forma de postergação.

O r. Despacho da Presidência da Primeira Câmara, comparando a decisão guerreada e a trazida a contraste, consignou que “nos anos de 1997 e 1998 estava em vigor o art. 301 do RIR/94” e assim “conclui-se indubitavelmente pela existência do suscitado dissenso jurisprudencial”. Acrescenta, ademais, que “com efeito, enquanto no acórdão guerreado prevaleceu o entendimento de que o art. 301 do RIR/94 não comporta outra interpretação que não seja a aplicação do regime de caixa, somente podendo ser deduzidas as despesas operacionais quando pagas, o paradigma decidiu pelo afastamento do valor lançado, porque as despesas operacionais devem ser escrituradas pelo regime de competência e não pelo regime de caixa” e assim deu seguimento ao apelo.

A Fazenda Nacional tomou ciência do apelo, não manifestando contra razões.

É o relatório.



VOTO

Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, Relator

O recurso interposto não tem o pressuposto de admissibilidade na medida em que não diverge do acórdão nº 103-21.188, emanado da Colenda 3ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. E posso dizer com suficiente autoridade na medida em que também dele fui relator com voto vencedor, ali tendo sido tomado à unanimidade de votos. E a seguir fundamento este meu entendimento.

Relembro que a matéria sob discussão versa questão atinente à insuficiência de caixa de certos fundos mantidos por entidades de previdência privada e o tratamento perante a legislação do Imposto de Renda dos valores aportados pelo empregador na qualidade de parceiro participante do fundo, a fim de assim equilibrá-lo e tornar viável os compromissos assumidos perante o empregado, entendeu o sujeito passivo ora RECORRENTE que a Colenda Câmara Reunida, ao negar a dedutibilidade dos valores assim aportados, teria dissidente do acórdão paradigmático, cujas ementas transcreve em abaixo:

**"ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – PATROCÍNIO DE BENEFÍCIOS SUPORTADOS PELO EMPREGADOR – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO – GLOSA INOPERANTE –** Os repasses efetuados pelo empregador a entidade de previdência privada da qual participam seus empregados e destinada a custear certos benefícios previdenciários a par dos oficialmente concedidos no âmbito tributário são despesas operacionais a serem fruídas segundo o regime de competência e não o regime de caixa. Não são assim passíveis de glosa aquelas que resultam da contabilização da obrigação e não do efetivo pagamento.

**ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – PATROCÍNIO – DESPESA OPERACIONAL – LIMITE LEGAL –** A partir da vigência do art. 11, § 2º da Lei 9.532/97 o patrocínio do

empregador a entidade de previdência privada de cujos benefícios usufruem seus empregados, se sujeita ao limite de 20% calculado sobre o total do salário dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao plano, devendo o excedente ser adicionados ao lucro líquido.”

Com o auxílio do “Relatório” e “Voto” daquele acórdão apontado como paradigmático, haja vista que a parte recursante se limitou no seu recurso apenas a juntar o Diário Oficial que publicou as ementas supra mencionadas, se vê que a questiúncula voltada para a dedutibilidade dos aportes de recursos da então declinada patrocinadora ao fundo de pensão dos seus empregados versara os anos calendário de 1997, 1998 e 1999, enquanto que aqui a dedutibilidade versa apenas o ano-calendário de 1998. Isto, evidentemente, não é suficiente para demonstrar a ausência de contrariedade, mas é posto apenas a guisa de explicação inicial.

No fundo, no acórdão dado como conflitante, o que se pode extrair, para eventual confronto, é que:

- a) naquele seguramente se admitiu que o regime de dedutibilidade era o regime de competência, e não o regime de caixa, haja vista que o dispositivo reportado para dar abrigo a este foi o artigo 301 do RIR/94, reputado como conflitante com o art. 13, V, da Lei 9.249/95 (prevendo o regime de competência), até porque, de resto, o indigitado artigo 301 do RIR/94 deixou de ser considerado no RIR/99;
- b) naquele seguramente se deixou claro que, em face do disposto no art. 11, § 2º da Lei nº 9.532/97, já a partir do ano de 1998 se admitiu que a dedutibilidade sofreria uma redução equivalente a “20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano”.

O acórdão vergastado não foge destes dois entendimentos em face dos fundamentos utilizados pela autoridade lançadora para materializar o fato gerador dado como ocorrido: o excesso da dedutibilidade no ano calendário de 1998 onde, respeitado o regime de competência, apenas se deixou claro que o valor fruído no mesmo período teria excedido ao percentual de 20% objeto da supra

mencionada vedação do art. 11, § 2º, da Lei 9.532/97, tanto que a fiscalização, ao exame da matéria tributável, como se disse no relatório, deixou claro que o valor fruído ultrapassava “o limite de dedutibilidade com este tipo de encargo” e de resto “o limite previsto no § 2º do art. 11 da Lei 9.532/97, restando a possibilidade de excluir no ano de 1998 apenas parte deste valor”.

Este relator não nega certa imperfeição na transcrição da ementa do acórdão vergastado, mas o cotejo do voto condutor frente ao entendimento da autoridade lançadora mostra que, no tema, não estava em discussão o regime de caixa, e apenas e tão somente, para negar-se provimento ao recurso voluntário, o fundamento de que foi excessiva a fruição da despesa dentro do regime de competência ao desconsiderar a ressalva do art. 11, § 2º da Lei 9.532/97.

E nesse diapasão, onde apenas esta matéria pode ser confrontada para efeito da busca da suposta admissibilidade, não se vê discrepância de entendimentos, visto como ambos aplaudiram, sem restrição, que a ressalva entrou em vigor no ano de 1998, ano em que no vertente lançamento foi feita a glosa.

Por isso é que não vislumbrei e não vislumbro divergência de julgado apta a dar a conhecer o mérito do apelo, o qual, por sinal, não se alinha a este tipo de discussão, mas simplesmente a certa matéria fática identificada pela circunstância de que a despesa seria de 1997 e não de 1998, para não se justificar a suposta exacerbação da dedutibilidade. Mas, frise-se, isto ultrapassaria o limite do conhecimento, porque envolveria o exame de circunstâncias não ligadas propriamente à divergência, mas ao exame da prova colacionada para se desembocar na tese de que o lançamento foi erroneamente feito no ano-calendário de 1998. E, assim, se o recurso fosse conhecido, acabar-se-ia por transformar a Câmara Superior de Recursos Fiscais em terceira instância, competência que não lhe é deferida no âmbito do recurso de divergência, oportunidade em que apenas deve, em face do confronto de teses opostas, e não fatos opostos, optar por uma ou pela outra.



Processo nº. : 11080.005798/2002-20  
Acórdão nº. : CSRF/01-05.229

Portanto, assim justificando-me, voto no sentido de não conhecer do recurso por ausente o pressuposto de admissibilidade de confronto.

Sala das Sessões-DF, 13 de junho de 2005

VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE

