



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 12897.000088/2009-48
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.247 – 1ª Turma
Sessão de 1 de março de 2016
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

RECURSO DE DIVERGÊNCIA. AUSÊNCIA DE DIVERGÊNCIA.

Para que haja divergência passível de uniformização pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é necessário que as decisões contrapostas curvem-se sobre situações fáticas similares e apliquem a mesma legislação, com interpretações distintas, de modo a obter resultados distintos.

Recurso Especial do Contribuinte Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Recurso Especial do Contribuinte não conhecido por voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator), Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio (Suplente Convocada) e Maria Teresa Martinez Lopez. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Adriana Gomes Rego, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freiras Barreto - Presidente

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora - Redatora Designada

EDITADO EM: 14/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, CRISTIANE SILVA COSTA, ADRIANA GOMES REGO, LUÍS FLÁVIO NETO, ANDRE MENDES DE MOURA, LIVIA DE CARLI GERMANO (Suplente Convocada), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO (Suplente Convocada), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ E CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo a parte inicial da decisão recorrida:

Trata-se de Autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativos ao ano-calendário de 2007, nos valores de R\$ 118.419.001,49 e R\$ 42.630.840,53, respectivamente, lavrados em decorrência de glosa de despesa informada como operacional pela Recorrida.

Referida despesa, no montante de R\$ 473.676.005,98, consiste em pagamento efetuado à Fundação Petrobrás de Seguridade Social — PETROS, relativo à repactuação do Regulamento do Plano de Previdência Complementar, para fins de repasse a ex-empregados da Recorrida.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 75/80, tais valores não se caracterizariam como despesas necessárias à sua atividade como exige o art. 299 do RIR/99, porquanto não decorrentes de obrigações legais ou contratuais, e teriam sido pagos por mera liberalidade.

Intimada dos lançamentos, a Recorrida apresentou Impugnação (fls. 101/111) defendendo o direito à dedutibilidade da despesa incorrida, aduzindo, em síntese, que:

i) Teria firmado, com entidades representativas dos empregados da categoria e da Fundação Petrobrás de Seguridade Social — PETROS —, “Acordo de Obrigações Recíprocas”, com o objetivo de repactuar o Plano de Previdência Complementar, o que exigiu o pagamento de valor monetário de R\$ 958.599.869,91 a funcionários e assistidos (ex-funcionários), dos quais R\$ 473.676.005,98 foram destinados a assistidos;

ii) O valor total da despesa teria sido registrado como “outras despesas operacionais”, porquanto seriam necessárias à atividade e, portanto, dedutíveis do IRPJ e da CSLL, consoante disciplina do art. 299 do RIR/99;

iii) A fiscalização reconheceu como dedutível apenas os valores pagos aos funcionários, para glosar os valores pagos aos assistidos, sob o equivocado entendimento de que se trataria de liberalidade, porquanto não prevista em lei ou contrato, em que pese ter sido informado que a repactuação apenas seria possível

com a adesão de, pelo menos, 2/3 do total dos participantes ativos e assistidos;

iv) Além de os assistidos representarem 59% do público alvo do acordo, seria necessário observar que o Plano PETROS é uno, envolveria funcionários e assistidos, e, ainda, teria havido submissão ao Departamento de Análise Técnica (órgão federal), através da Portaria nº 2.123/2008;

v) A despesa incorrida teria como principais objetivos impedir déficit do Plano de Previdência, reduzir diferenças entre atuais participantes e beneficiários, criar condições para oferta de plano de previdência aos empregados recentemente contratados, reduzir risco de greves, solucionar demandas jurídicas relativas ao plano e atender às políticas de gestão de recursos humanos;

vi) A imposição de plano de previdência complementar solvente e com liquidez decorre da Lei Complementar nº 109/2001, que impõe padrões mínimos para assegurar a transparência, solvência, liquidez e equilíbrio econômico-financeiro e atuarial;

vii) O resultado deficitário de planos exigiria o equacionamento, por parte dos patrocinadores, participantes e assistidos, o que demonstraria a necessidade da repactuação como forma de equilíbrio e possibilidade de expandir seus negócios, mediante contratação de pessoal qualificado, atraído pela existência do Plano Petros;

viii) Teria sido apresentada à Receita Federal comunicação acerca do tratamento dado aos pagamentos efetuados, e obedecidos rigidamente os requisitos do art. 299 do RIR/99;

ix) Não teria sido infringido o art. 13 da Lei nº 9.249/95, o que também afastaria a exigência da CSLL;

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro proferiu o Acórdão 12-24.587 (fls. 346/352), julgando improcedente o lançamento, sob o entendimento de que a despesa com o pagamento do incentivo à repactuação do Plano PETROS supracitada, seria de cunho operacional, nos moldes do art. 299 do RIR/1999.

Em razão da exoneração de crédito tributário no valor de R\$ 221.372.481,37, o acórdão foi alvo de Recurso de Ofício, com a pretensão de anular a decisão da DRJ, sob o entendimento de que seria carente de motivação e, no mérito, seriam indedutíveis as despesas, com base nos seguintes argumentos:

i) os documentos carreados aos autos evidenciariam que as despesas seriam de titularidade da PETROS, entidade fechada de previdência privada, detentora de autonomia administrativa e financeira, cujo objeto é a instituição, administração e execução de planos de benefícios previdenciários;

ii) o interesse em renegociar planos de previdência complementar seria necessidade e interesse da PETROS,

porquanto precisa oferecer plano de previdência atrativo a seus futuros associados, sem que sofra prejuízos de ordem financeira e atuarial;

iii) as despesas teriam sido incorridas para tornar atrativa a adesão maciça dos participantes ativos e também dos aposentados;

iv) a imprescindibilidade da adesão dos assistidos para a recuperação do plano apenas se daria em relação à PETROS, nos termos do art. 299 do RIR/99, haja vista que a atividade da Recorrida é de pesquisa, lavra, refinação, processamento, comércio e transporte de petróleo, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos;

v) a PETROS teria assumido, por meio de convênio, a obrigação de pagar o incentivo aos ex-empregados da Recorrida, por sua conta e ordem;

vi) o valor da despesa glosada seria referente, apenas, ao pagamento efetuado aos assistidos, haja vista que seriam pessoas sem vínculo com a Recorrida;

vii) por se tratar de despesa de titularidade da PETROS, não subsistiria o argumento quanto ao risco de greve de funcionários, já que o pagamento envolveria apenas os assistidos;

viii) o objetivo do repasse feito pela Recorrida à PETROS teria o único objetivo de prover recursos financeiros para que esta última incorresse nas despesas por ela assumidas, relativas ao pagamento de incentivos para que seus assistidos aderissem à repactuação do plano de previdência complementar, o que caracterizaria mera liberalidade;

ix) a ausência de recursos financeiros pela PETROS para a realização de despesas assumidas e o benefício que teve pelo repasse não teriam o condão de transferir a titularidade da despesa e autorizar a sua dedutibilidade;

O Colegiado da 2ª TO da 1ª C. da 1ª Seção do CARF proferiu Acórdão n. 1102-00355, em 15/12/2010, no qual, por unanimidade, deu provimento ao recurso de ofício, cuja ementa segue transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2007

Ementa: PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO SUCINTA.

A sucinta fundamentação da decisão não pode ser equiparada à ausência de motivação.

IRPJ. DESPESAS. REPACTUAÇÃO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA. FECHADA. COMPLEMENTAR. INDEDUTIBILIDADE. ART. 299 DO RIR/99.

São indedutíveis as despesas decorrentes de pagamentos efetuados a título de incentivo financeiro à adesão a Plano de Repactuação do Regulamento do Plano Petros relativo a assistidos (ex-funcionários), pela ausência do requisito da necessidade, exigido pelo art. 299 do RIR/99.

CSLL. DECORRÊNCIA.

O lançamento decorrente tem a mesma sorte do principal, em razão da relação de causa e efeito existente entre ambos.

Inconformada, a contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

I - da necessidade e consequente dedutibilidade das despesas com o Plano Petros;

II - da dedutibilidade das despesas nos casos de vínculo com a geração da receita; e

III - da dedutibilidade de pagamentos feitos a ex-funcionários.

O recurso foi admitido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para seu conhecimento.

Esclareço que, sob meu ponto de vista, o 2º paradigma apresentado (Ac. 1101-00.357), por discutir também pagamentos a ex-empregados relativamente a fundo de pensão (como é o caso dos presentes autos), permite o entendimento de que há divergência entre o recorrido e o paradigma, conforme constou da análise de admissibilidade (fls. e-744):

No Acórdão nº 1101-00.357 discutiu-se, especialmente, a possibilidade de dedução das despesas relativas a cobrir déficit apurado anteriormente à Lei nº 9.532/77. Nele, foi evidenciada a possibilidade de dedução de despesas referentes a ex-funcionários, como seu pode constatar por meio do excerto do voto condutor do acórdão na parte em que trata da dessa matéria:

...

Admitido o recurso especial, passo ao mérito.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se à dedutibilidade, ou não, de despesas decorrentes de pagamentos efetuados pela recorrente, no

montante de R\$ 473.676.005,68, à Fundação Petrobrás de Seguridade Social (Petros), a título de incentivo financeiro à adesão a Plano de Repactuação do Regulamento do Plano de Previdência Complementar Petros, para fins de repasse a assistidos (ex-funcionários da recorrente).

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 75/80, tais valores não se caracterizariam como despesas necessárias à atividade da recorrente, como exige o art. 299 do RIR/99, porquanto não decorrentes de obrigações legais ou contratuais, e teriam sido pagos por mera liberalidade.

Já de conformidade com a recorrente, a despesa incorrida teria como principais objetivos: impedir déficit do Plano de Previdência; reduzir diferenças entre atuais participantes e beneficiários; criar condições para oferta de plano de previdência aos empregados recentemente contratados; reduzir risco de greves; solucionar demandas jurídicas relativas ao plano; e atender às políticas de gestão de recursos humanos.

Reconhece a recorrente que o pagamento por ela realizado não se configuraria como contribuição para plano de previdência, mas, na verdade, como incentivo financeiro aos assistidos ex-empregados, repassado para o Plano Petros e, deste, para aqueles, com o objetivo de incentivar os participantes a repactuar o Regulamento do Plano Petros.

Cita-se, de início, o disposto no art. 21 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, que “Dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências”, - e cujas regras e princípios gerais aplicam-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, suas autarquias, fundações, **sociedades de economia mista** e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar, conforme art. 2º da Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001:

Art. 21. 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.

§ 1º O equacionamento referido no caput poderá ser feito, dentre outras formas, por meio do aumento do valor das contribuições, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador e fiscalizador.

Significa dizer que a cobertura do déficit da Petros e o seu ajuste estrutural, como forma de tornar o respectivo plano atuarialmente adequado, devem ser suportados, **proporcionalmente**, por patrocinadores, participantes e assistidos, sendo, pois, **inadmissível** a concessão de incentivo financeiro de uma parte (patrocinadora) para outra parte (assistidos), para que esta última (assistidos) consinta em se submeter a esse sacrifício comum, que é, também, sua obrigação legal — o que dá a esse incentivo financeiro a característica de **liberalidade**, tornando-o, portanto, **inedutível**, na forma do art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Menciona-se, ainda, o estatuído no art. 202, § 3º, da Constituição Federal, que é regulado justamente pela Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001, já citada acima, na parte que é pertinente:

Art. 202. [...].

[...].

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado. (Destaquei)

Em relação à situação tratada nos autos, o segurado (assistido) não contribuiu com nenhum valor em contrapartida aos aportes da patrocinadora (recorrente). Sendo assim, pelo regramento constitucional acima transcrito, não haveria a obrigatoriedade de a recorrente fazer qualquer aporte - o que dá a esse aporte a característica de **liberalidade**, tornando-o, portanto, **inedutível**, na forma do art. 299 do RIR/1999.

Há que se ressaltar que o fato de uma obrigação ser decorrente ação judicial, ou acordo homologado judicialmente não tem o condão de transformar esta obrigação (pagamento efetuado) em despesas dedutível para efeitos do IRPJ e CSLL. Por exemplo, se um sócio entra com uma ação pleiteando maior participação nos lucros ou dividendos, e vence a demanda contra a empresa, esses pagamentos não passam a ser dedutíveis. Ou seja, pelo só fato do pagamento decorrer de sentença judicial, de cumprimento compulsório, não o convola em parcelas dedutíveis do IRPJ e CSLL. Para que seja dedutível há que se subsumir os pagamentos ao que preconiza o disposto no art. 299 do RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), o que a meu ver não ocorre no presente caso em que os pagamentos são feitos a ex-funcionários da empresa.

Cumprido destacar, por fim, que, rigorosamente falando, não se está diante de uma “recomposição atuarial de fundo de previdência privada” - como seria o pagamento de déficit técnico da Petros -, mas de concessão de incentivos financeiros a participantes do Plano Petros (assistidos ex-empregados), após negociação sindical, a fim de obter a anuência destes para a alteração na forma de correção dos benefícios a eles pagos.

Ora, se assim é, não se trata, no presente caso, de **contribuições não compulsórias, destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica** - estas, sim, dedutíveis (art. 361 do RIR/1999).

E, não se tratando, também, por outro lado, de **contribuições compulsórias**, incide essa despesa na **vedação** contida no art. 13, inciso V, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de seguinte teor (grifei):

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;

Ou seja, ainda que se pudesse - por hipótese - considerar necessária essa despesa, na forma do art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964 (art. 299 do RIR/1999), afastando-se-lhe a característica, antes apontada, de liberalidade, seria, ela, de todo modo, **indedutível**, por força do dispositivo legal acima transcrito.

Isto posto, **nego provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Voto Vencedor

Adriana Gomes Rêgo, Redatora Designada

Divergi do ilustre relator por entender que não restou demonstrada divergência entre o acórdão recorrido e quaisquer dos paradigmas trazidos pela Recorrente, condição esta necessária para conhecimento do recurso especial nos termos do art. 67, Anexo II, do RICARF.

Para esclarecer tal entendimento, começo por analisar o acórdão recorrido: acórdão nº 1102-00.355, de 15 de dezembro de 2010.

De acordo com esse acórdão, as despesas decorrentes de pagamentos efetuados a título de incentivo financeiro à adesão a Plano de Repactuação do Regulamento do Plano Petros, relativo a assistidos (ex-funcionários), são indedutíveis, **pela ausência do requisito da necessidade, exigido pelo art. 299, do RIR/99**.

Tratou tal acórdão de analisar uma acusação fiscal (conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 75 e seguintes), de glosa de despesa operacional, relativa ao ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 473.676.005,98. Essa despesa referiu-se a um **pagamento efetuado à Fundação Petrobrás de Seguridade Social – PETROS**.

Entendeu a Fiscalização tratar-se de “um mero incentivo pecuniário, **não constituindo contribuição para o plano de previdência complementar**”.

Destaca a Fiscalização que por ocasião do procedimento fiscal, a então fiscalizada, questionada a respeito de tal despesa, respondeu tratar-se de despesa necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Mas a Fiscalização concluiu que o pagamento decorreu de liberalidade “porque nem a lei nem o contrato de trabalho a obrigam a efetuá-lo”, e completa que **mesmo que a empresa considere o valor pago como uma contribuição previdenciária**, o art. 13 da Lei nº 9.249/95 determina que são vedadas as deduções não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde em favor de empregados e dirigentes da pessoa jurídica, e

como no caso as contribuições diziam respeito a aposentados e pensionistas, por não serem compulsórias, seriam indedutíveis.

Assim, até aqui o que se tem é uma acusação fiscal de despesas indedutíveis. A referência ao art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, é feita em razão de a empresa ter dito que a despesa era operacional. Como a Fiscalização não pode se pronunciar nos autos após a conclusão do procedimento fiscal, nesta oportunidade ela já refutou eventual argumento que poderia ser trazido pela então autuada. Não fosse isso, ela certamente não introduziria a referência ao art. 13, aduzindo: "mesmo que a empresa considere...", o que significa dizer que ela mesma não considerava.

A decisão de 1ª instância julgou improcedentes os lançamentos, nos seguintes termos:

"Para ser absolutamente conciso, registro apenas que a espécie da despesa discutida e as alegações apresentadas me convencem da sua normalidade e necessidade para a atividade da interessada. Portanto, fundamentado no art. 299 do RIR/1999, reputo operacional a despesa com o pagamento do incentivo à repactuação do Plano Petros e, por conseguinte, rejeito a glosa efetuada.

Vale ressaltar que o entendimento expresso no Parecer Normativo CST nº 29, de 1974, não se aplica ao caso em questão, como evidencia a sua própria ementa ("Quantia paga, por liberalidade da empresa, a dependentes de ex-empregado, falecido, coincidente com o valor que seria devido caso o mesmo empregado tivesse transacionado o seu tempo de serviço, anterior à opção pelo FGTS, não é dedutível pela empresa, nem integra o rendimento bruto dos beneficiários"). Quer-me parecer que, no caso que suscitou o ato normativo, o pagamento aos dependentes do ex-empregado foi feito até mesmo por compaixão, enquanto que a despesa paga pela interessada teve o objetivo único de incentivar uma repactuação que equacionou questões previdenciárias, impediu a existência de déficit do plano de previdência e preveniu riscos de greves e de demandas judiciais que lhe seriam prejudiciais"

Ou seja, até aqui também o que se tem é uma discussão centrada no art. 299 do RIR/99.

A PFN apresentou razões ao Recurso de Ofício da DRJ (fls. 356 e seguintes do volume 2), por meio das quais, em apertada síntese, aduz que a Fundação Petros é pessoa jurídica de direito privado, com autonomia administrativa e financeira e que:

"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 a Fazenda 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.

Mais uma vez, repiso, temos uma discussão em torno da necessidade da despesa para a Petrobrás.

O acórdão recorrido, então, no mérito, entendeu que **a necessidade da despesa se mostrou presente em relação a Petros**, que seria a detentora de legítimo interesse de repactuação como forma de manutenção do equilíbrio financeiro do plano de previdência, **não guardando tal despesa qualquer relação com a Petrobrás**, já que relativa a ex-funcionários com os quais não possui mais vínculo jurídico.

Analisando agora o acórdão paradigma que serviu de fundamento para o ilustre relator admitir o recurso (acórdão nº 1101-00.357), verifico que se trata de uma situação totalmente distinta: a acusação fiscal foi de **falta de adição do excesso de benefícios previdenciários complementares em relação aos salários dos empregados e remuneração dos dirigentes**. Ou seja, no paradigma, a auditoria fiscal considerou que não foi respeitado o limite imposto pela lei dos 20% do somatório dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes. Assim, apenas o que ultrapassou esses 20% é que foi considerado como indedutível. Aliás, em nenhum momento a Fiscalização faz qualquer menção à indedutibilidade da despesa porque feita a ex-funcionários. Por oportuno, transcrevo trecho do Relatório do acórdão paradigma:

A irregularidade fiscal imposta ao contribuinte corresponde a falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real dos anos calendários de 2001 e 2002, do excesso de benefícios previdenciários complementares em relação aos salários dos empregados e a remuneração dos dirigentes, conforme limites fixados no § 2º do art. 361 do RIR/99.

A discussão girou em torno do fato de que, por ocasião do fato gerador, vigia o art. 301 do RIR/94, que não previa a limitação de 20%, que até 1997, a regra era uma, e que com a Lei nº 9.532/97, passou a ser outra (tese do voto vencido). O voto vencedor discordou da interpretação dada pelo relator do voto vencido ao §2º do art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997. A simples leitura da ementa já permite concluir que a discussão girava em torno de outro assunto:

CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDENCIA PRIVADA. LIMITE
Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

RECOMPOSIÇÃO ATUARIAL DE FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA
Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior a Lei IV 9.532/97, devem compor o somatório dos

pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11, da Lei 11.9.532/77..

O fato de a decisão ter mencionado que as contribuições decorrentes de acordo também serem consideradas dedutíveis não tem o condão de caracterizar a divergência, porque naqueles autos, não se discutiu o aspecto da necessidade da despesa para a pessoa jurídica autuada. Não foi essa, repiso, a acusação fiscal. E como nem DRJ, nem CARF podem alterar o critério jurídico, a discussão não poderia adentrar em considerar ou desconsiderar a despesa um mera liberalidade.

Assim, em nenhum momento desse processo foi discutida a dedutibilidade da despesa à luz do art. 299, do RIR, no sentido de se perquirir se esse pagamento era necessário ou não à empresa que pagou.

Logo, não se pode dizer que esses acórdãos deram interpretação divergente à legislação, posto que analisaram legislações distintas, a partir de acusações fiscais e defesas completamente distintas.

Mas faz-se necessário analisar os demais acórdãos trazidos pela recorrente como paradigma visto que, como para o relator restou caracterizada a divergência em relação a um deles, em seu voto não foi realizado o cotejamento no tocante aos demais.

A recorrente alegou, então, três divergências:

- 1) necessidade e consequente dedutibilidade das despesas com o Plano Petrus;
- 2) dedutibilidade das despesas nos casos de vínculo com a geração de receita; e
- 3) dedutibilidade de pagamentos feitos a ex-funcionários.

Para a primeira divergência, além do acórdão nº 1101-00.357, já analisado e refutado, a recorrente aponta divergência em relação ao acórdão nº 101-96.056. Contudo o próprio despacho de admissibilidade já fez uma breve análise e o afastou como paradigma a demonstrar a divergência posto que tratou de despesas relativas a empregados e dirigentes. Em relação a esse acórdão, entendo que não resta demonstrada a divergência, não pelos argumentos do despacho, mas pelos mesmos motivos que afasto a divergência em relação ao acórdão nº 1101-00357.

É que não tratou o acórdão nº 101-96.056 de situação que guardasse qualquer similitude fática com a constante no presente processo. Como já dito, no recorrido foi tratada a dedutibilidade da despesa, no sentido de se avaliar se era necessária à pessoa jurídica que a estava deduzindo, considerando tratar-se de um pagamento a outra pessoa jurídica para a qual estava demonstrada a necessidade; já no paradigma, foi tratada a situação de ficar comprovado ou não que o pagamento foi feito a título de plano de previdência privada; logo, não se pode dizer que há divergência entre essas decisões, posto que o que estava em discussão eram situações totalmente distintas.

Do seguinte trecho do voto desse acórdão paradigma já é possível constatar **que a situação tratada é completamente diversa:**

Nessa mesma data a empresa foi intimada a comprovar os reais beneficiários dos gastos com previdência privada, pagos à CCF Seguros S/A, anexando as respectivas apólices completas, relativos ao valor de R\$232.122,30, contabilizados na conta 3.4513.0001.

A empresa anexou a listagem dos empregados, beneficiários dos gastos que compõem o valor de R\$232.122,30.

A fiscalização glosou apenas a importância de R\$ 244.334,91, para a qual nada foi juntado, acatando a despesa de R\$232.122,30.

De acordo com o art. 13, inciso V, da Lei 9.249/95, as contribuições destinadas a custear seguros e planos de saúde e benefícios complementares aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica, são encargos dedutíveis.

Com a impugnação a empresa juntou cópia do contrato firmado com a CCF, de adesão ao Plano de Previdência Privada, cuja cláusula Primeira define como participantes as pessoas que mantenham com a Instituidora vínculo empregatício ou de administração.

Ou seja, neste acórdão paradigma a discussão girou em torno na possibilidade de se deduzir contribuições ao plano de previdência complementar, em razão das provas e fatos trazidos naquele processo, matéria, portanto, distinta da analisada no presente processo, daí porque não restou caracterizada a divergência.

Em relação à segunda divergência, dedutibilidade das despesas nos casos de vínculo com a geração de receita, foram também trazidos dois paradigmas: 107-06.373 e o 103-21.065.

Ocorre que nenhum deles serve para demonstrar a divergência suscitada pela recorrente, a qual, aliás, tentou discutir o mesmo tema sob diversos aspectos.

Transcrevo, de início, as ementas desses paradigmas:

“DESPESAS OPERACIONAIS – DESCONTOS CONDICIONAIS E BONIFICAÇÕES – Os descontos condicionais e as bonificações que visam o incremento de vendas e, consequentemente, dos lucros, se reconhecidamente vinculadas às operações realizadas pelo contribuinte, subentendem-se no conceito de despesas operacionais dedutíveis”.

(Acórdão nº 107-06.373/02, DOU de 28.02.2002).

“Multa por invasão de território – Glosa inaplicável quando despesa realizada (multa por invasão de território) tem vinculação com a receita auferida pela pessoa jurídica”.
(Acórdão 103-21.065/02, DOU de 28.11.2002)

Em relação ao primeiro deles, acórdão de nº 107-06.373, entendo que não existe a divergência pois o acórdão recorrido seguiu a seguinte linha de raciocínio: a necessidade da despesa se mostrou presente em relação à Petros (e não à atuada), porque seria

a Petros a detentora de legítimo interesse de repactuação como forma de manutenção do equilíbrio financeiro do plano de previdência, não guardando tal despesa qualquer relação direta com a Petrobrás, já que relativa a ex -funcionários com os quais não possui mais vínculo jurídico. Essa conclusão partir de uma análise do Estatuto Social da Petrobrás. Ou seja, concluiu o acórdão recorrido que a despesa era indedutível, porque não necessária à Petrobrás. E concluiu não ser necessária à Petrobrás, a partir de uma leitura do seu Estatuto, em comparação com a natureza do que estava sendo pago.

Assim, não existe divergência entre um acórdão que diz: essa despesa não se mostra necessária à PJ porque não faz parte do seu objeto social, de outro que diz: essas despesas, como visam o incremento de vendas, são dedutíveis.

Da mesma forma ocorre com o acórdão nº 103-21.065, que analisou multa por invasão de território e entendeu que a despesa era necessária, nos seguintes termos:

"tendo em vista que, com a invasão territorial, a recorrente alegou ter auferido receitas que compuseram o lucro submetido à tributação, fato não contestado pela fiscalização, motivo pelo qual afasto a glosa quanto a este item".

No caso dos autos ora analisado, a Fiscalização contestou até mesmo a necessidade aduzida pela Petrobrás. Entendeu ser mera liberalidade. Além disso, os fatos e as provas não são as mesmas.

Diante disso, não se pode concluir que há divergência entre esses acórdãos e o recorrido, posto que analisaram situações completamente diferentes, daí porque os paradigmas entenderam pela necessidade da despesa, enquanto o recorrido entendeu pela desnecessidade de despesa, que, registre-se, sequer teve a mesma natureza, pois o recorrido tratou de despesa à outra pessoa jurídica, enquanto que o paradigma 103-21.065 tratou de multa por invasão de território, e o 107-06.373, de descontos incondicionais e bonificações.

Cumpr, ainda, esclarecer, que um julgador pode concluir pela desnecessidade de uma despesa, sem que analise o vínculo desta com a receita. Pois as regras para dedutibilidade de uma despesas para fins do imposto de renda e da contribuição social exigem, por exemplo, que a despesa seja necessária à atividade da empresa. Como esta foi a acusação fiscal no caso do acórdão recorrido, se o colegiado entender que não restou demonstrada essa necessidade, este argumento, por si só, é suficiente para manter a glosa da despesa.

Mas isso não quer dizer que este colegiado divergiu de outro que, diante de outra acusação, com outras provas, relativamente a outras despesas, fez uma avaliação e concluiu que a despesa analisada era dedutível.

No caso do acórdão recorrido, a recorrente, ao trazer essa divergência, pondera:

Não foi analisado e, logo considerado, pelo v. Acórdão que as despesas em questão estão ligadas diretamente a produtividade da Recorrente, na medida que os pagamentos dos incentivos financeiro aos assistidos foram feitos para não impactar negativamente sua própria liquidez financeira, o que ocorreria no caso de déficit futuro. Contudo, muito embora tal motivo seja causa expressa de dedutibilidade de despesas, não foi considerado pelo Acórdão recorrido.

Ocorre que até isso foi refutado pela relatora, nos seguintes termos:

Registro que a mera expectativa de risco financeiro decorrente de eventual necessidade de cobrir futuros déficits e de viabilizar condições para oferecimento do Plano de Previdência não se caracterizam como provas da necessidade da despesa, até porquanto, na disciplina da Lei Complementar n.º 109/2001, especificamente artigos 7º, 16 e 21, o resultado deficitário nos planos de previdência serão equacionados não apenas pelos patrocinadores, mas também por participantes e assistidos, verbis:

Ou seja, ela fez uma avaliação até dos impactos negativos advindos da liquidez financeira da empresa, mas concluiu que, dada a peculiaridade dessa despesa, ela seria indedutível. Assim, o entendimento da desnecessidade da despesa, repiso, deveu-se à natureza dessa, que foi diversa daquelas trazidas pelos acórdãos trazidos como paradigma.

Por fim, passo a analisar a terceira e última divergência suscitada: dedutibilidade de pagamentos feitos a ex-funcionários; e, de pronto, já afirmo que não há a divergência porque sequer o acórdão recorrido tratou de pagamentos diretamente efetuados a ex-funcionários, haja vista que os pagamentos glosados no acórdão em análise foram **efetuados à Petros**, ainda que relativos à repactuação do Regulamento do Plano de Previdência Complementar, para fins de repasse a ex-empregados.

Mesmo assim, analiso os paradigmas, cujas ementas e respectivos números, colo abaixo:

“PAGAMENTOS A EX-COLABORADOR – São dedutíveis as despesas relativas aos pagamentos a ex-colaborador, decorrentes de transação pactuada entre o beneficiário e a empresa, por via da qual esta se obrigou a pagar a aquele, em caráter vitalício, prestação ajustada na referida transação, em que não há evidência de liberalidade.”

(Acórdão nº 103-7.439/86, DOU de 02.05.1988)

“MUDANÇA DE EMPREGADO – Os gastos efetuados com mudança de empregado vindo do exterior, previstos contratualmente, são dedutíveis como despesa usual e necessária às atividades da empresa”

(Acórdão nº 103-17.989/96, DOU de 22.04.1997)

O primeiro deles (acórdão 103-7.439) tratou de um pagamento efetuado diretamente a um ex-colaborador. Ocorre que a autuada foi a Petrobrás e o pagamento não foi feito, como dito, a um ex-funcionário da Petrobrás, mas sim à Petros.

Também em relação ao acórdão 103-17.989/96 inexistiu divergência de interpretação da lei, uma vez que neste paradigma discutiu-se a dedutibilidade de gastos efetuados com mudança de empregado da pessoa jurídica autuada, o que foi inclusive constatado a partir das provas trazidas naquele processo, situação também diversa daquela ora em análise.

Dito isso, cumpre registrar que, para que haja divergência passível de uniformização pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, é necessário que as decisões contrapostas curvem-se sobre situações fáticas similares e apliquem a mesma legislação, com interpretações distintas, de modo a obter resultados distintos

Por conseguinte, como as situações analisadas eram diferentes, as decisões foram diferentes, mas em relação a nenhuma delas é possível dizer que o acórdão recorrido deu à legislação uma interpretação diferente dos paradigmas trazidos.

Em face a todo o exposto, manifestei-me por não conhecer do recurso especial do Contribuinte.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo