



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805/002.462/92-21
RECURSO Nº. : 108.763
MATÉRIA : IRPJ - Ex. 1991 e 1992
RECORRENTE : UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIRO S.A.
RECORRIDA : DRF em SÃO PAULO - SP
SESSÃO DE : 27 de fevereiro de 1996
ACÓRDÃO Nº. : 107-02.680

IRPJ - DESPESAS OPERACIONAIS - PAGAMENTOS EFETUADOS A ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. São dedutíveis, como despesas operacionais, os gastos efetuados pelas pessoas jurídicas a título de complementação de aposentadoria de seus empregados, desde que os pagamento sejam feitos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, sendo irrelevante o fato de que nem todos os empregados participem dos planos de benefícios complementares. (aRT. 239, PAR. 3º, DO RIR/80).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por UNIBANCO UNIÃO DE BANCOS BRASILEIRO S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES
VICE-PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 13805/002.462/92-21

ACÓRDÃO Nº : 107-02.680

FORMALIZADO EM: 14 JUN 1996

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, EDSON VIANNA DE BRITO, PAULO ROBERTO CORTEZ e MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ. Ausente, justificadamente, o Conselheiro MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

RECURSO Nº.: 108763

RECORRENTE : UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.

R E L A T Ó R I O

UNIBANCO - UNIÃO DE BANCOS BRASILEIROS S.A., qualificada nos autos deste processo, recorre a este Colegiado, através do recurso de fls. 76/84, contra a decisão da lavra do Sr. Chefe da DISIT/DRF/SP-OESTE, acostada às fls. 63/72, que manteve a exigência fiscal consubstanciada no auto de infração de fls. 15/16, instruído com os documentos de fls. 01/14 e 17/18.

Do Termo de Verificação e Constatação de fl. 11 consta que, durante os trabalhos de fiscalização referente ao imposto de renda-pessoa jurídica verificou-se que a recorrente efetuou pagamentos à empresa PREVER - PREVIDÊNCIA PRIVADA S.A., a título de complementação de aposentadoria em favor de seus funcionários, cujos benefícios não se destinavam a todos eles, mas apenas a uma minoria, o que infringe o disposto no artigo 239 do RIR/80.

O Fiscal autuante, após transcrever os parágrafos 1º e 3º do referido artigo, reproduz também parte do PN CST 64/76.

Como o valor da irregularidade foi absorvido inteiramente pelos prejuízos fiscais da recorrente, a exigência consistiu na aplicação da multa de 97,50 UFIR, com fundamento no disposto no artigo 723 do RIR/80 e legislação superveniente, constando, da descrição dos fatos pertinentes, tratar-se de multa decorrente da inobservância de obrigação acessória que retarde ou impossibilite o conhecimento, pelo Fisco, de condições essenciais da ocorrência do fato gerador ou da constituição do crédito tributário, preenchimento incorreto do LALUR, relativo ao prejuízo fiscal apurado indevidamente,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

conforme termos integrantes do auto de infração.

O fato teve, ainda, por enquadramento legal, os artigos 157, 191, 192, 197 e 387 (I) do RIR/80.

Impugnação às fls. 20/26.

Síntese das razões de defesa:

1. todas as contribuições pagas por empresa empregadora às empresas de previdência privada, tendo por finalidade a complementação de aposentadoria de seus funcionários, são dedutíveis justamente com base no artigo 239 do RIR/80;

2. não se diga que os benefícios não são estendidos a todos os funcionários e porisso não estão ao alcance deles, como dispõe o artigo 239, par. 3º, do RIR/80, porque, pela sua natureza, não se pode dizer que o benefício não esteja ao alcance e disponível de forma indistinta a todos os funcionários, e porisso não se pode dizer que tais despesas não são dedutíveis, cujos benefícios jamais deixaram de estar ao alcance de todos os empregados;

3. traz à colação ementa da decisão proferida pelo Sr. Coordenador do Sistema de Tributação, em processo de consulta, ao examinar recurso de ofício oriundo da SRRF/8ª RF, segundo o qual tais despesas são dedutíveis com base no par. 3º do artigo 239 do RIR/80;

4. além do mais, ao mencionar "serviços assistenciais", quis o legislador atribuir indistinação às despesas relativas à assistência médica, odontológica e farmacêutica, não relacionando a sobredita indistinação às contribuições patronais e outros encargos relativos a pagamentos de previdência privada;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

5. mesmo que por hipótese se admita que há distinção na concessão dos benefícios, tal fato não constitui, em se tratando de contribuições à previdência privada, fator que lhe retire a dedutibilidade como despesa operacional, sobre o que vale destacar trecho da decisão 481/82 proferida no processo de consulta retromencionado, que, em resumo, dispõe não ser impedimento à dedução dos referidos gastos o fato de não ser extensivo a todos os funcionários o plano de complementação de aposentadoria, e que a regra do caput do artigo 239 se refere apenas aqueles serviços assistenciais enumerados, custeados pela empresa empregadora, e não se aplica aos benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social de que trata o par. 3º do mesmo artigo;

6. esta é a hipótese dos autos, porquanto efetua pagamentos à Prever Previdência Privada S.A., regularmente autorizada a funcionar, e visa o custeio parcial de planos de complementação de aposentadoria a seus funcionários, de forma indistinta, ao contrário do que alega a fiscalização;

7. ainda que se admita que o benefício citado alcance apenas alguns funcionários, este argumento não se presta para retirar o seu caráter de despesa operacional dedutível para efeito do IRPJ, inclusive em relação aos lançamentos reflexos;

8. em face do que se demonstrou e da legislação vigente, bem como em razão do entendimento manifestado pela própria Receita Federal, não podem prevalecer as autuações impostas;

9. o PN CST 64/76 e o ADN 25/78 (que transcreve) já preconizava o seu entendimento.

Prossegue a impugnante insurgindo-se contra a multa de lançamento de ofício, que considera excessiva e ilegal, bem como, contra a descrição dos fatos e o enquadramento

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

legal, por incoerência e falta de clareza.

Em suas contra-razões, oferecidas à fl. 58, o autuante, após se manifestar sobre as alegações referentes ao enquadramento legal e à descrição dos fatos, apresentadas pela impugnante, propõe o prosseguimento da cobrança do crédito tributário.

Ao decidir a lide, o julgador monocrático, após enfrentar as razões preliminares relativas ao alegado erro formal e por falta de clareza na descrição dos fatos, superando-as, bem como, mencionar os diversos artigos do RIR/80 que tratam das regras relativas à apuração do lucro real e obrigações pertinentes, inclusive sobre a dedutibilidade das despesas operacionais, passa discorrer especificamente acerca da questão, conforme segue:

1. diz que as normas de dedutibilidade dos serviços assistenciais a empregados, objeto do presente caso, encontram-se especificadas no RIR/80, e, em seguida, transcreve o artigo 239, para asseverar que o mesmo contém as referidas normas, mencionando, ainda, o PN CST 64/76, sobre o qual transcreve os itens 2 e 5, bem como o ADN CST 25/78, transcrito na íntegra;

2. quanto à decisão proferida pela CST, a que se referiu a impugnante, considera que a mesma não lhe dá respaldo, porquanto, segundo o entendimento exarado no PN CST 187/70 as consultas sobre interpretação da legislação tributária só aproveitam ao contribuinte interessado na solução do seu caso pessoal e quando formuladas por qualquer tipo de intermediário não serão consideradas;

3. por fim, a Autoridade esclarece que a multa de lançamento de ofício foi aplicada com fulcro na Lei nº 8.281/91.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

Do recurso.

1. reitera as razões preliminares quanto ao erro formal contido no auto de infração, reprisando-as ao final do apelo;

2. alega que não foram contestadas as razões interpostas contra a exigência da multa de ofício, considerando-se o lançamento reflexo referente à Contribuição Social e volta a se insurgir contra tal gravame;

3. quanto ao mérito, a recorrente alega que no julgamento do processo referente ao IRRF, decorrente do lançamento do IRPJ, em que se considerou a distribuição das despesas glosadas aos sócios, a mesma autoridade julgadora deste processo decidiu, pela decisão nº 002/94, afastar tal exigência, razão pela qual deve ser reformada a decisão proferida nestes autos, sobre o que persevera mais adiante. Reproduz, em seguida, as razões impugnativas, já relatadas.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/91-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

V O T O

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR.

O recurso foi interposto com observância do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto 70.235/72, merecendo, portanto, ser conhecido.

A decisão de primeira instância esgotou os fundamentos oferecidos contra as razões preliminares, os quais adoto em sua íntegra, ajuntando que, não obstante sua irresignação, a recorrente não aponta quais os requisitos que deixaram de ser observados na lavratura do auto de infração, o qual foi lavrado com estrita observância do artigo 10 do Decreto 70.235/72, e, quanto ao enquadramento legal da infração, em que pese contestar sua impertinência ao fato, ressalte-se que a defesa está assentada no disposto no artigo 239 do RIR/80, citado no Termo de Verificação e Constatação de fl. 11, parte integrante do auto de infração, que descreve com clareza cristalina o fato objeto do lançamento.

Assim, este relator considera superadas as razões preliminares.

Passo ao mérito.

Importa, preambularmente, considerar o teor da descrição dos fatos, conforme explicitado à fl. 11, onde o Sr. Fiscal autuante diz ter verificado que a recorrente efetuou pagamentos à empresa PREVER PREVIDÊNCIA PRIVADA S.A., a título de complementação de aposentadoria em favor de uma minoria de funcionários, quando deveria alcançar a todos, indistintamente. Para embasar a glosa desses gastos, cita o artigo 239 do RIR/80, do qual transcreve os parágrafos 1º e 3º.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.680

Tendo por escopo melhor sustentar sua interpretação e aplicação da lei tributária ao caso vertente, aquela autoridade transcreveu, também, no mesmo Termo de fl. 11, excerto do PN CST nº 64/76, segundo o qual, para a dedutibilidade como despesa operacional, o essencial é que os serviços assistenciais de natureza geral e especial estejam potencialmente ao alcance de todos os empregados a qualquer tempo, devendo ser prestados sempre que deles necessitem ou a eles tenham direito, observadas as condições gerais e peculiares.

Este entendimento encontra-se no segundo parágrafo do item 2 do citado Parecer e, como vimos, não alcança os pagamentos efetuados pela empresa empregadora diretamente às entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, conforme preceitua o parágrafo 3º do citado artigo regulamentar, no que se enquadra a recorrente.

É no item 4 do mesmo ato normativo que a questão foi aparentemente tratada, porém, sua transcrição não foi trazida aos autos. Ocorre que o parecerista está se referindo aos pagamentos feitos diretamente aos empregados aposentados e respectivos dependentes, com o fim específico de complementação de aposentadoria e pensão, cuja dedutibilidade, como despesa operacional, implica que o benefício alcance todos os empregados, indistintamente.

Digo aparentemente, porque se trata, neste caso do item 4, de aposentadorias já em curso, cujos pagamentos complementares não são feitos às entidades de previdência privada, mas diretamente aos beneficiários aposentados. Este é exatamente o caso a que se refere o caput do artigo 239 do RIR/80, especificamente no que diz respeito à assistência social, pois os demais serviços que menciona são os serviços médico, odontológico e farmacêutico, cuja característica principal consiste em estar a disposição do empregado a qualquer momento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.860

Por conseguinte, esta complementação não se confunde com a que alude o parágrafo 3º do referido artigo, porquanto os pagamentos são efetuados a determinada entidade de previdência privada, cujos benefícios os participantes somente poderão usufruir após cumprido o período de carência instituído no respectivo plano, de acordo com o que constar dos regulamentos de cada entidade.

Trata-se, portanto, de equívoco cometido pelo Sr. Fiscal autuante, na interpretação e aplicação da lei fiscal.

Equivocou-se aquela autoridade fiscal ao confundir os serviços assistenciais a que se refere o caput do artigo 239 do RIR/80 com os dispêndios referentes à complementação de aposentadoria de que trata o parágrafo 3º, cuja condição para a dedutibilidade é a de que os pagamentos devem ser feitos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar. Neste caso, não há disposição expressa obrigando a que tais gastos beneficiem a todos os empregados indistintamente.

E não poderia ser diferente, porquanto a admissão nos planos de benefícios referentes à aposentadoria complementar depende do preenchimento de certas condições, havendo, inclusive, condição expressa para a perda da qualidade de participante, as quais devem constar dos regulamentos dos planos de benefícios, das propostas de inscrição e dos certificados dos participantes das entidades abertas (caso da PRVER PREVIDÊNCIA PRIVADA S.A.), conforme determina o artigo 21 da Lei nº 6.435/77.

Inferre-se, por conseguinte, que a empresa não tem poderes para obrigar a admissão de todos os seus funcionários em planos de benefícios complementares, que normalmente só contemplam determinadas faixas salariais, porquanto as entidades de previdência é que aprovam ou não as propostas segundo as condições de cada empregado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.860

Ressalte-se que, segundo dispõe o artigo 1º da referida lei, o pagamento das contribuições não somente tem origem no respectivo empregador, mas pode provir do empregado participante ou de ambos. Por este motivo a mais, torna-se compreensivo o fato de não haver obrigatoriedade no sentido de que tais dispêndios alcancem, indistintamente, a todos os funcionários, para que se tornem dedutíveis.

Não é diverso o entendimento exarado em decisões proferidas pela Receita Federal, em processos de consulta, como é o caso das decisões nº 481/82 e 95/87.

A primeira, da lavra do Sr. Superintendente da 8ª Região Fiscal, cujo recurso de ofício junto ao Sr. Coordenador de Tributação foi desprovido conforme Parecer SIPR nº 52/82, destaca que:

"Com efeito, a exigência contida no "caput" do art. 239, retro citado, de que os serviços assistenciais ali mencionados sejam destinados indistintamente a todos os empregados diz respeito, apenas, a esses serviços assistenciais, custeados inteiramente pela empregadora, não se aplicando, assim, aos demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social de que cogita o § 3º do mesmo artigo."

Esta decisão respaldou a de nº 95/87, da lavra da mesma Região Fiscal, onde se destaca o seguinte excerto:

" Acrescente-se que é irrelevante o fato de apenas alguns empregados pertencentes a determinadas faixas salariais participarem dos referidos planos de complementação de aposentadoria, nada impedindo que tais contribuições sejam consideradas como despesas operacionais"

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107 02.860

Tais compreensões, em que pese sua referência à consultas formuladas por determinados contribuintes, diretamente, não poderiam ser diferentes, sob pena de se interpretar e aplicar a lei fora de seus quadrantes, além dos limites estabelecidos pelo legislador tributário, para alcançar situações não contempladas por ela.

São atos de natureza interpretativa cujo procedimento alcança a todos os contribuintes e a administração tributária, não podendo ser diferente em relação àqueles que não consultaram sobre a questão, sob pena de se dar tratamento desigual a casos iguais, prejudicando grande parte de contribuintes.

Sublinhe-se que os procedimentos a serem observados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal e suas projeções sobre consultas formuladas a respeito de interpretação da legislação tributária encontram-se elencados na IN SRF nº 26, de 25.05.70, editada com o escopo de "evitar divergências de orientação e tratamento diferente de situações idênticas,..."

Ora, no caso vertente, não há outra situação a não ser a que se refere o parágrafo 3º do artigo 239 do RIR/80, que trata exclusivamente de complementação de aposentadoria, cujos gastos são dedutíveis como despesa operacional desde que realizados junto a entidade de previdência privada expressamente autorizada a funcionar, independentemente do fato de não contemplar a todos os empregados, indistintamente.

Poder-se-ia admitir ser compreensiva, com reservas, a interpretação favorável ao Fisco, feita pelo autor do lançamento sub judice, porquanto se verifica tratar-se de erro de técnica legislativa a introdução do parágrafo terceiro ao artigo 239 do RIR/80, eis que o "caput" e os demais parágrafos têm origem em diferentes textos de lei, entretanto prescrevem comportamentos diversos entre si. A fim de corrigir a falha, aquela autoridade superior pronunciou-se, esclarecendo

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

ACÓRDÃO Nº.: 107-02.860

qual a compreensão correta do texto legal, o que, sem dúvida, deve ser observado pelas instâncias menores quando da aplicação da norma a caso concreto.

Não é por menos, nem em vão, que o novo regulamento do imposto sobre a renda, baixado com o Decreto nº. 1.041/94 (RIR/94), espancando qualquer dúvida por ventura ainda remanescente, dispôs distintamente acerca dos mencionados textos do artigo 239 do RIR/80. Com efeito, o artigo 300 encontra-se encimado pela expressão "Serviços Assistenciais", que são aqueles já mencionados, e que devem ser estendidos a todos os empregados, indistintamente, para que a despesa seja dedutível (caput do art. 239 do RIR/80), enquanto que o artigo 301 encontra-se sob o título "Benefícios Previdenciários", cujo requisito para a dedutibilidade dos referidos gastos é que as entidades de previdência privada estejam expressamente autorizadas a funcionar (art. 239, par. 3º, RIR/80). Assim, corrige-se definitivamente o erro de técnica cometido na feitura do regulamento anterior e afasta-se toda e qualquer interpretação equivocada.

Além de toda a fundamentação acima exposta, o relator não poderia se furtar à observação de que os autos não esclarecem quantos nem quais são os funcionários que, segundo o autuante, formam uma minoria contemplada com o benefício em questão. Não há qualquer documento, sequer uma relação, dos referidos funcionários, tampouco há referência a qualquer livro mercantil e suas folhas, onde os mencionados pagamentos foram registrados. Ao contrário, o documento de fl. 09 dá conta de que o benefício (Plano UNIBANCO) se refere a todos os funcionários, quando menciona "Aporte para a contratação de 10% do salário para todos os antigos e para o grupo de novos".

Assim sendo, considerando-se, ainda, as alegações da recorrente, no sentido de que tais benefícios se encontravam à disposição de todos os seus funcionários, a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº.: 13805.002462/92-21

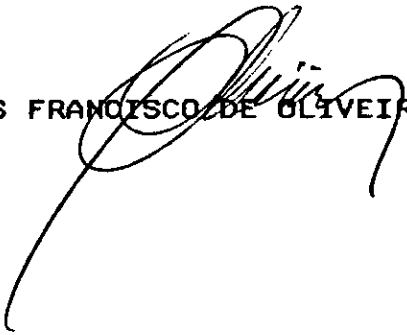
ACÓRDÃO Nº.: 107-02.860

qualquer tempo, poder-se-ia, superando todo o mérito, conceder à mesma os efeitos do benefício da dúvida, nos termos do disposto no inciso II do artigo 112 do CTN, resolvendo-se a questão, prematura e definitivamente, em seu favor.

Todavia, como resta mais que evidente a impropriedade da exigência tributária em comento, o relator fez questão de discorrer acerca do mérito do lançamento, para que a jurisprudência deste Colegiado vá se formando e solidificando no sentido de que sejam observados, nos procedimentos fiscais, a correta interpretação e aplicação das normas de que tratam o presentes autos.

Face às considerações antecedentes, VOTO no sentido de dar provimento ao recurso, o que esgota as demais questões suscitadas pela recorrente.

Sala das Sessões (DF), em 27 de fevereiro de 1996


JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR