



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.720859/2013-70
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.042 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2016
Matéria GLOSA DE DESPESAS/REPACTO DE PLANO PREV. FECHADA
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ. DESPESAS. REPACTO 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 (funcionários novos), 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros deste colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Hélio Eduardo de Paiva Araujo, Marcos Paulo Brisola Caseiro e José Eduardo Dornelas Souza. O Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araujo fará declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator.

NOME DO REDATOR - Redator designado.

EDITADO EM: 02/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Wilson Fernandes Guimarães, Waldir Veiga Rocha, Paulo Jakson da Silva Lucas, Flávio Franco Correa, Hélio Eduardo de Paiva Araújo, José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro.

CÓPIA

Relatório

Trata o presente processo do auto de infração de fls. 12.259 a 12.271, lavrado pela DEMAC/RJO, no qual consta a exigência de:

- imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), cód. 2917, no valor de R\$ 35.057.386,28, com multa de ofício e juros de mora; e
- contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), cód 2973, no valor de R\$ 12.620.659,06, com multa de ofício e juros de mora.

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fl. 12.260, e do termo de verificação fiscal de fls. 12.240 a 12.258, os lançamentos se devem a falta de adição ao lucro líquido do exercício, para a determinação do lucro real, de despesa considerada indedutível, consistente em pagamento efetuado a Fundação Petrobrás de Seguridade Social PETROS, relativo a repactuação do Regulamento do Plano de Previdência Complementar Petros2, para fins de repasse a empregados da Recorrida.

Segundo a autuação, a autuada transferiu a quantia aos participantes ativos do plano, que assegura a todos os participantes uma complementação do benefício concedido pela Previdência Social.

O repasse decorreu do “Acordo de Obrigações Recíprocas” (entre a Petrobrás e a Petros), que teve finalidade de: apaziguar as relações entre as partes, dar fim a ações judiciais com diversos pleitos dos empregados e assistidos, relacionados ao plano Petros, solucionar o equilíbrio do Plano Petros e ajustar o regulamento do plano Petros e o cálculo dos benefícios de aposentadoria e pensões.

Tal despesa não se enquadraria no conceito de contribuição para plano de previdência complementar, por não atender ao rateio paritário entre patrocinador e participante, conforme art. 202 da Constituição Federal, Emenda Constitucional nº 20/1998 e Lei Complementar nº 109/2001.

A quantia repassada não seria dedutível, porque foi repassada por mera liberalidade, possuiria caráter de espontaneidade e de gratuidade, posto que não era compulsória nem imposta por lei e não era relacionada às atividades normais da empresa, tendo em vista tratarem-se de despesas com custo de serviço passado, com base nos artigos 299 e 365 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99).

A autuação apresenta como fundamento legal os artigos 3º da Lei nº 9.249/95; 202, § 3º da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998; 247, 249, I, 299 e 361 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99); 19, II, 21 e 69 da Lei Complementar nº 109/2001; e 11 da Lei nº 9.532/1997; bem como no item 17 da Solução de Divergência COSIT nº 27, de 20 de dezembro de 2011.

Na apuração dos tributos devidos não foram aproveitados o saldo credor de IRPJ e a base de cálculo negativa de CSLL apurados pela contribuinte no período tendo em vista que os mesmos foram objeto de pedido de restituição e/ou compensação específicos.

Cientificada pessoalmente em 28/06/2013, por meio de procuradora regularmente constituída, conforme assinaturas apostas as fls. 12.258, 12.259 e 12.266, a interessada apresentou em 24/07/2013, conforme termo de solicitação de juntada de fl. 12.285, impugnação de fls. 12.286 a 12.307, acompanhada dos documentos de fls. 12.308 a 12.381, nas quais, alega, em apertada síntese, que:

1) assumiu o valor de R\$ 140.229.545,14 referente ao serviço passado dos empregados novos, admitidos entre agosto de 2002 e 29/08/2007, que passariam a contar com o plano Petros 2, sendo certo que o referido montante foi deduzido da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, com base em extensa negociação realizada entre representantes dos empregados e a impugnante, que resultou na assinatura de Acordo de Obrigações Recíprocas, homologado pela Justiça Estadual Fluminense em 25/08/2008, e no termo de compromisso financeiro, assinado em 23/10/2008;

2) o pagamento efetuado a título de contribuição a plano de previdência privada, objeto de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi realizado sem violação ao § 3º, do art. 202, da Constituição Federal, na medida que a despesa assumida pela impugnante não possui natureza de contribuição normal, sendo, na verdade, uma contribuição extraordinária ao plano Petros 2, razão pela qual não se sujeita a vedação prevista no texto constitucional;

3) a autuação estaria portanto calcada em três pontos principais: contribuição normal ao plano de previdência privada, ausência de contribuição dos participantes/funcionários (desrespeito à paridade) e caráter não usual ou não normal das despesas para a atividade econômica desenvolvida pela impugnante;

4) a não violação aos artigos 19, inciso II, 21 e 69, da Lei Complementar nº 109/2001, tendo em vista tratar-se a contribuição efetuada de despesas assumidas para cobrir o serviço passado, sendo consideradas pela Lei como contribuição extraordinária para o plano de previdência privada, razão pela qual não há que se falar em paridade de contribuições entre patrocinador e assistido e nem em deduções do IRPJ e CSLL fora dos limites legais;

5) o pagamento efetuado se classificaria como despesas operacionais, nos termos do art. 299, do RIR/99, na medida que atendidos os requisitos necessários para a permissão de dedutibilidade: registro contábil da despesa não poder ser “custo operacional”, ausência de liberalidade na feitura da despesa, e necessidade da mesma à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora;

6) o não cabimento da multa e dos juros, cobrança acessória aos tributos lançados;

Por fim, requer que seja acolhida sua impugnação, para o fim de serem desconstituídos os créditos tributários, e a exigência fiscal cancelada, reconhecendo-se o caráter dedutível da despesa atinente ao custo de serviço passado.

A DRJ/RIO DE JANEIRO I, analisando a matéria julgou improcedente a impugnação (Acórdão 12-60.181, de 08 de outubro de 2013), tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Processo nº 16682.720859/2013-70
Acórdão n.º **1301-002.042**

S1-C3T1
Fl. 12.445

Ano calendário: 2008

DESPESAS. REPACTO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA FECHADA
COMPLEMENTAR. INDEDUTIBILIDADE.

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, pela ausência do requisito da necessidade, exigido pelo art. 299, do RIR/99.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas

O recurso voluntário é tempestivo e assente em lei. Dele conheço.

Extrai-se do relatório que o presente processo trata de auto de infração pelo qual se exige recolhimento do IRPJ e CSLL, mais multa e juros de mora, decorrentes de despesas consideradas não dedutíveis do lucro real, porque não se caracterizam como normais e usuais ou necessárias à manutenção da fonte produtora.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal a PETROBRAS assumiu o custo do serviço passado das contribuições ao Plano Petros 2, referente ao período de agosto de 2002 até o dia 29/08/2007, lapso temporal em que foram admitidos empregados/participantes que ficaram sem plano de previdência privada (equivalente a 40% do total de seus empregados).

Conforme assinalado no voto de primeira instância, esta matéria já foi apreciada no processo nº 12897.000088/2009-48 (também da PETROBRAS), tendo sido proferido o Acórdão nº 1102-00.355, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara, da 1a. Seção, no qual, por unanimidade, deu provimento ao recurso de ofício, cuja ementa segue transcrita:

“PRELIMINAR. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. MOTIVAÇÃO SUCINTA.

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

IRPJ. DESPESAS. REPACTO 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.”

De se ressaltar, por oportuno, que da decisão acima citada foi interposto Recurso Especial do Contribuinte, o qual em recente sessão (01 de março de 2016), restou não conhecido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9101-002.247).

No presente caso, a peça recursal repete as argumentações da inicial (impugnação), da qual, em especial, transcrevo os seguintes fragmentos:

Ainda segundo o lançamento, a despesa assumida pela Recorrente e dirigida a Petros 2, a título de serviço passado, não pode ser dedutível "pelo fato de não haver contrapartida dos participantes/funcionários".

Ocorre que não há que se falar em contrapartida de pagamentos por parte dos participantes/funcionários ou em paridade (para utilizar linguagem previdenciária)

na medida em que a despesa assumida pela Recorrente não possui natureza de contribuição normal.

O caso descrito nos autos, portanto, não se subsume ao texto constitucional, à norma do artigo 202, parágrafo 3o. da CF/1988, porque, repita-se, não se tratou de contribuição normal ao Plano Petros (se configura como contribuição extraordinária ao plano de previdência privada).

Outras matérias trazidas no bojo do recurso voluntário:

- Da não violação ao artigo 69 da LC 109/2001; dos artigos 247, 249, 299 e 361 do RIR/1999; artigo 3o. da Lei 9.249/1995, e

- Do não cabimento da Multa e dos Juros

Pois bem.

Da análise ao caso concreto valho-me dos fundamentos expendidos no processo nº 12897.000088/2009-48, (também da PETROBRAS), acórdão nº 1102-00.355, da Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto, a qual peço vênia, para, a meu modo, abordar as razões de decidir, cujas conclusões alinho-me por entender que definem a melhor interpretação da matéria debatida, ressaltando que o citado acórdão paradigma teve como suporte os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos destes autos.

Nesta ordem, reproduzo os seguintes trechos:

No mérito, cinge-se a discussão quanto à adequação dos pagamentos efetuados a título de incentivo financeiro à adesão à "Repactuação do Regulamento do Plano PETROS" relativo a assistidos (ex -funcionários), ao comando do art. 299, do RIR199, *verbis*:

"Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei n.º 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 n.º 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 n.º 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a destinação que tiverem." (grifos acrescidos)

Consoante Estatuto Social acostado nas fls. 115/120 dos autos, o objeto da Recorrida está relacionado à pesquisa, lavra, refinação, processamento, comércio e transporte de petróleo, de seus derivados, de gás natural, e de outros hidrocarbonetos fluidos, enquanto a despesa cuja dedutibilidade está sendo avaliada relaciona-se a pagamentos de interesse e titularidade da PETROS, entidade de previdência fechada, que administra e executa planos de benefícios previdenciários.

Se por um lado a necessidade da despesa em xequê mostra-se patente em relação a PETROS, detentora de legítimo interesse de repactuação como forma de manutenção do equilíbrio financeiro do plano de previdência, de outro lado, não guarda a relação direta capaz de configurar a necessidade exigida pelo art. 299, do RIR/99 em relação à Recorrida, já que relativa a ex -funcionários com os quais não possui mais vínculo jurídico.

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 nº 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*:

"Art. 7º Os planos de benefícios atenderão a padrões mínimos fixados pelo órgão regulador e fiscalizador, com o objetivo de assegurar transparência, solvência, liquidez e equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

Parágrafo único. O órgão regulador e fiscalizador normatizará planos de benefícios nas modalidades de benefício definido, contribuição definida e contribuição variável, bem como outras formas de planos de benefícios que reflitam a evolução técnica e possibilitem flexibilidade ao regime de previdência complementar."

"Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º. Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

§ 2º. facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado.

"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.

§ 2º A redução dos valores dos benefícios não se aplica aos assistidos, sendo cabível, nesse caso, a instituição de

contribuição adicional para cobertura do acréscimo ocorrido em razão da revisão do plano.

§ 3' Na hipótese de retorno à entidade dos recursos equivalentes ao déficit previsto no caput deste artigo, em consequência de apuração de responsabilidade mediante ação judicial ou administrativa, os respectivos valores deverão ser aplicados necessariamente na redução proporcional das contribuições devidas ao plano ou em melhoria dos benefícios." (grifos acrescidos)

Assim, apenas no efetivo enquadramento da despesa na hipótese do art. 21, da Lei Complementar 109/2001 é que tornaria possível a dedutibilidade, situação distinta da ora apreciada.

Ademais, a dedutibilidade de despesas com contribuições previdenciárias sofrem limites legais, expressamente disciplinados no § 2º, da Lei n.º 9.430/96, cujo teor transcrevo a seguir, *verbis*:

"Art. 11. As deduções relativas as contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.

§ 1o. Aos resgates efetuados pelos quotistas de Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi aplicam-se, também, as normas de incidência do imposto de renda de que trata o art. 33 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2' 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 n. 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 apurado, a 20% (vinte por cento) do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

§ 3' O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o § 22 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.

§ 4º O disposto neste artigo não elide a observância das normas do art. 7º da Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997.

§ 5º Excetuam-se da condição de que trata o **caput** deste artigo os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social."

Apesar de não se tratar de hipótese de despesas com contribuições de previdência privada de funcionários, a limitação imposta pela norma acima transcrita deixa clara a *mens legis* quanto à limitação para dedutibilidade de despesas desta natureza, o que corrobora a necessidade de afastar a dedutibilidade pretendida pela contribuinte.

Como bem assinalado no voto condutor recorrido a decisão supramencionada apresenta apenas como diferencial em relação ao caso constante dos presentes autos, o seguinte: a despesa relativa a repactuação do regulamento do plano de previdência complementar não foram pagas para fins de repasse a ex-empregados da contribuinte/recorrente, mas aos seus empregados admitidos a partir de agosto de 2002, sendo instituído novo plano denominado Petros 2.

No entanto tal diferença não traz influência alguma ao deslinde da presente lide, na medida que conforme afirmado pela própria contribuinte/recorrente, a contribuição foi efetuada em proveito de aproximadamente 40% de seus empregados, não estando, portanto, em conformidade com o disciplinado no art. 7º da Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, que assim dispõe:

"Art. 7º O empregador que instituir Plano de Incentivo à Aposentadoria Programada Individual, na forma estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional, pode deduzir como despesas operacionais o valor das quotas do Fundo de Aposentadoria Programada Individual FAPI adquiridas, observado o disposto no art. 10 desta Lei, desde que o Plano atinja, no mínimo, cinquenta por cento dos seus empregados." (grifo acrescido)

Assim, não podem tais despesas serem consideradas como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na forma estabelecida pelo § 2º, da Lei n.º 9.430/96, sendo por isso, também consideradas como desnecessárias, razão pela qual não merece qualquer reparo a autuação.

Corroborando com tal entendimento, colaciono o item 17, da Solução de Divergência Cosit nº 27, de 20 de dezembro de 2011, utilizada como fundamento da autuação, que retratou de maneira escurreita a situação que ora se apresenta:

"Ademais, as cláusulas particulares de um edital ou leilão não alteram a natureza de uma despesa para fins tributários, vale dizer, inobstante uma cláusula negocial considerar tal ou qual ato como essencial à concretização do negócio, a natureza deste ato não pode ser transmutada via negociação particular, caso contrário estar-se-ia instalando o caos jurídico-tributário em nosso País; a evasão fiscal restaria institucionalizada via ajustes entre os particulares. Daí que a legislação tributária determina que "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa", sendo que "despesas a título de complementação de benefícios previdenciários aos funcionários da empresa" não se

constituem em usuais ou normais para quaisquer atividades econômicas que se possam cogitar.” (grifo acrescentado)

Além do mais, têm-se que a paridade contributiva prevista no § 1o. do art. 6o. da Lei Complementar 108, de 2001 (CF, art. 202, § 3o.), não se restringe às contribuições normais a que se refere o inciso I do parágrafo único do art. 19 da LC 109, de 2001, devendo ser aplicada a toda e qualquer contribuição efetuada por patrocinador sujeito à disciplina da LC 108/2001, independentemente da classificação que lhe seja dada pela LC 109/2001.

Por fim, reputo correta o entendimento da autoridade fiscal de que tal despesa trata-se de um mero incentivo pecuniário, **não constituindo contribuição para o plano de previdência complementar**, concluindo que o pagamento decorreu de liberalidade “porque nem a lei nem o contrato de trabalho a obrigam a efetuá-lo”.

Importa transcrever os seguintes trechos do TVF:

"Destarte foi celebrado Termo de Transição em 12/09/2007 em face da Ação Civil Pública 0099211-70.2001.8.19.0001, que tramita à época perante o juízo da 18a. Vara Civil da Comarca do Rio de Janeiro.

Não se diga, que por se tratar de ajuste acordado em sede judicial, a ele caberia a natureza de compulsoriedade, pois em verdade, a Ação Civil Pública mencionada acima, sequer foi objeto de sentença.

A espontaneidade dos pagamentos realizados está demonstrada na própria natureza jurídica do negócio realizado, o qual representou **acordo entre as partes** (Acordo de Obrigações Recíprocas-AOR)."

Nessa linha, insta salientar 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.

Do não cabimento da Multa e dos Juros

Como último ponto de discordância a recorrente traz em sua peça de defesa o seguinte: **"Pelos razões acima veiculadas, resta evidente o não cabimento dos juros e da multa, cobrança acessória, razão pela qual devem ser extirpados do lançamento fiscal."**

Aqui verifica-se que a defesa não traz nenhum fundamento e/ou argumentação sobre a matéria, simplesmente a menciona de forma genérica e singela.

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

Do exposto conduzo meu voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Jakson da Silva Lucas - Relator

CÓPIA

Declaração de Voto

Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo

Em que pese a análise efetuado pelo Conselheiro Relator, penso que há algumas interpretações e aplicações do direito ao caso concreto que, data máxima vênia, comportariam resultado diverso daquele a que chegou o Relator.

Trata-se, em apertada síntese, de auto de infração pelo qual se exige recolhimento do IRPJ e CSLL, mais multa e juros de mora, decorrentes de despesas consideradas não dedutíveis do lucro real, porque não se caracterizam como normais e usuais ou necessárias à manutenção da fonte produtora.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal a PETROBRAS assumiu o custo do serviço passado das contribuições ao Plano Petros 2, referente ao período de agosto de 2002 até o dia 29/08/2007, lapso temporal em que foram admitidos empregados/participantes que ficaram sem plano de previdência privada (equivalente a 40% do total de seus empregados).

O ilustre Relator, valendo-se dos fundamentos expendidos no processo nº 12897.000088/2009-48, (também da PETROBRAS), acórdão nº 1102-00.355, da Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto, em cujas conclusões alinhou-se, por entender que estas definem a melhor interpretação da matéria debatida, ressaltando que o citado acórdão paradigma teve como suporte os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos destes autos.

Ou seja, parte da premissa que o acórdão por ele tido como paradigma teria como suporte os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos destes autos.

Ocorre que não vejo como concordar com o relator, pois ainda não se tratm dos mesmos suportes, seja fáticos ou jurídicos.

Veja-se que a decisão utilizada como paradigma assim aduz:

No mérito, cinge-se a discussão quanto à adequação dos pagamentos efetuados a título de incentivo financeiro à adesão à "Repactuação do Regulamento do Plano PETROS" relativo a assistidos (ex -funcionários), ao comando do art. 299, do RIR199, [...].

Do excerto acima, observa-se que aquele processo tratava de eventual incentivo financeiro concedido pela recorrente à adesão à Repactuação do Regulamento do Plano Petros relativo à assistidos (ex-funcionários). Ou seja, a despesa tida como indedutível dizia respeito à incentivo dado aos funcionários que já eram assistidos pelo Plano Petros e que precisavam concordar com uma eventual repactuação do Regulamento do referido plano. Aqui, diferentemente, trata-se de despesa com serviço passado, que se referem aos novos assistidos, ou seja, aqueles empregados que passaram a fazer parte do plano após a sua repactuação.

Percebe-se então que há total falta de similitude entre os fatos tratados naqueles autos e os sobre os quais ora nos debruçamos. Lá tratava-se de incentivo pagos pela

Recorrente à empregados já assistidos, enquanto aqui trata-se serviços passados relativos a empregados que ingressavam no plano.

Para facilitar minha linha de raciocínio, faço uma recapitulação dos fatos:

Em 09/08/2002 o Plano PETROS foi fechado para ingresso de novos participantes¹.

A partir dessa data, a Recorrente começou a estudar alternativas para adequar o seu modelo de previdência de complementar à lei e, no ano de 2003, criou um Grupo de Trabalho (composto paritariamente por seus representantes e por membros da Federação Única dos Petroleiros - FUP e dos sindicatos da categoria) para buscar alternativas e soluções para a questão.

[...]

Como resultado do Grupo de Trabalho e das negociações que foram mantidas com os representantes das categorias, [...] foi firmado o Acordo de Obrigações Recíprocas - AOR e o Termo de Re-Ratificação 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, inclusive judiciais e trabalhistas.

[...]

Em fevereiro de 2007, mais de 58 mil participantes e assistidos (73% do total) ratificaram a Repactuação do Regulamento do Plano Petros, resultado que possibilitou o lançamento do Plano Petros 2 em julho de 2007.

A essa altura a Recorrente contava com cerca de 22 mil empregados sem plano de previdência complementar, equivalente a 40% do total de seus empregados. [...].

Portanto, em resumo, aquele processo trata de incentivo dado a ex-funcionários que eram assistidos pelo plano Petros antes de seu fechamento, enquanto aqui temos despesa que se relaciona com os funcionários que foram admitidos após dito fechamento e que, assim, encontravam-se sem benefício de previdência complementar.

Sob essas ordens de conclusões, entendo que o Ilustre Relator não poderia ter se valido dos fundamentos trazidos pelo acórdão nº 1102-00.355, da Conselheira Silvana Rescigno Guerra Barreto, uma vez que os fatos tratados naquele processo em nada se confundem com os deste processo.

Ressalto ainda que o Relator reconhece a diferença fática por mim apontada, como pode ser verificado pelo excerto abaixo:

Como bem assinalado no voto condutor recorrido a decisão supramencionada apresenta apenas como diferencial em relação ao caso constante dos presentes autos, o seguinte: a despesa relativa a repactuação do regulamento do plano de previdência complementar não foram pagas para fins de repasse a ex-empregados da contribuinte/recorrente, mas aos seus empregados admitidos a partir de agosto de 2002, sendo instituído novo plano denominado Petros 2. (grifos meus)

Porém, reputa tal diferença fática como sendo irrelevante para a solução deste caso, pois no entendimento do Relator, ainda que tal diferença pudesse alterar o seu

¹ Vide Regulamento do Plano Petros, aprovado pela Secretária de Previdência Complementar em 23/05/2006, através do Ofício nº 165/SPC/DETEC/CGAT. EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/07/2016 por HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO, Assinado digitalmente em 05/07/2016 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 04/07/2016 por PAULO JAKSON DA SILVA LUCAS
Impresso em 05/07/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

entendimento, o mesmo adota como fundamento para enquadrar a despesa realizada pela recorrente como sendo indedutível o art. 7º da Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997. No seu entendimento, como o plano PETROS 2 só atingia 40% (quarenta por cento) dos empregados da recorrente, o limite mínimo de 50% dos empregados não restaria atingido, razão pela qual a despesa não poderia ser considerada como dedutível.

Veja excerto do voto do Relator, *verbis*:

Como bem assinalado no voto condutor recorrido a decisão supramencionada apresenta apenas como diferencial em relação ao caso constante dos presentes autos, o seguinte: a despesa relativa a repactuação do regulamento do plano de previdência complementar não foram pagas para fins de repasse a ex-empregados da contribuinte/recorrente, mas aos seus empregados admitidos a partir de agosto de 2002, sendo instituído novo plano denominado Petros 2.

No entanto tal diferença não traz influência alguma ao deslinde da presente lide, na medida que conforme afirmado pela própria contribuinte/recorrente, a contribuição foi efetuada em proveito de aproximadamente 40% de seus empregados, não estando, portanto, em conformidade com o disciplinado no art. 7º da Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, que assim dispõe:

“Art. 7º O empregador que instituir Plano de Incentivo à Aposentadoria Programada Individual, na forma estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional, pode deduzir como despesas operacionais o valor das quotas do Fundo de Aposentadoria Programada Individual FAPI adquiridas, observado o disposto no art. 10 desta Lei, desde que o Plano atinja, no mínimo, cinquenta por cento dos seus empregados.” (grifo acrescido)

Assim, não podem tais despesas serem consideradas como despesas operacionais dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, na forma estabelecida pelo § 2º, da Lei n.º 9.430/96, sendo por isso, também consideradas como desnecessárias, razão pela qual não merece qualquer reparo a autuação.

Ocorre que o Relator se confunde com os fatos trazidos pela recorrente e constantes dos autos!

Como tentei estabelecer com os esclarecimentos fáticos acima reproduzidos, observa-se que o plano Petros 2 nunca foi oferecido a tão somente 40% da massa de trabalhadores como entendeu o Relator. O que efetivamente ocorreu é que o "Plano Petros 1" já havia sido oferecido a 60% destes trabalhadores, ou seja, àqueles que tinham sido admitidos antes do seu fechamento por determinação da autoridade reguladora. O que ocorreu em julho de 2007 é que o novo plano, após a repactuação, passa a ser também oferecido àqueles empregados que haviam sido recém admitidos e que, em razão de estar o Petros fechado, encontravam-se sem acesso à Previdência Complementar.

Desta forma, percebe-se que a fundamentação adotada no voto e acompanhada pela maioria dos membros desta Turma, à meu ver, não pode prosperar, haja vista que ao analisar mais detidamente os fatos, percebe-se que somando os trabalhadores que já participavam do Plano mais aqueles que se juntam após a repactuação, tem-se que o requisito de dedutibilidade da norma (50% dos trabalhadores) estaria perfeitamente atendido e

cumprido pela recorrente, razão pela qual não posso concordar com sua adoção como fundamento de decidir.

Feitas estas considerações preliminares, passo a analisar os fatos destes autos.

Trata-se, pois, de contribuição feita pela patrocinadora (empregador), ora recorrente, à plano de previdência complementar fechada, feita sem a contra-partida dos empregados. Em razão da dita não co-participação paritária por parte destes últimos, entendeu a Fiscalização tratar-se de despesa que não poderia ser enquadrada dentro das regras específicas que regem as previdências complementares e, desta forma, estaria sujeita à regra geral de dedutibilidade prevista no art. 299 do RIR/99.

Desta forma, creio que crucial analisarmos se, de fato, as despesas destes autos, estariam fora das regras aplicáveis aos planos de previdência complementar, pois, caso contrário, em estando, as mesmas seriam dedutíveis por si só.

Pela leitura dos documentos constantes destes autos, percebo que o valor que fora glosado pela fiscalização trata-se de despesa assumida pela Recorrente, no montante de R\$ 140.229.545,14, a título de serviços passados dos empregados novos, admitidos após o fechamento para novas adesões ao plano de previdência, ou seja, entre agosto de 2002 a agosto de 2007.

Há que se ressaltar que o regime de previdência complementar é matéria constitucional, estando o mesmo contemplado pelo artigo 202 da Carta Magna:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.

*§ 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.***

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada.

§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (grifos meus)

Portanto, percebe-se que a Constituição Federal trata especificamente da matéria relegando à Lei Complementar função disciplinadora do alcance dos seus termos. Ademais, a Constituição traz vedação expressa quanto à possibilidade das sociedades de economia mista fazerem aportes de recursos a entidades de previdência complementar, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.

Portanto, a vedação constitucional diz respeito aos aportes feitos por sociedades de economia mista que sejam classificadas como contribuições normais.

Assim, creio que a solução deste litígio encontra-se na adequada classificação do pagamento efetuado pela recorrente. Se este puder ser classificado como contribuição normal, correta a glosa efetuada pela fiscalização, haja vista que o referido aporte foi feito pela patrocinadora sem qualquer aporte do segurado. Em suma, sendo contribuição normal, a mesma estaria vedada constitucionalmente, pois que a mesma excederia a do segurado.

Desta forma, passo a analisar se o aporte feito pela Recorrente pode ser classificado como contribuição normal ou se, diferentemente, trata-se de outro tipo de contribuição, do tipo extraordinária.

Para tal, valho-me dos conceitos trazidos pelas Leis Complementares nº 108 e 109 que regulamentaram a matéria, ressaltando que a LCP 109 traz conceitos genéricos enquanto a LCP 108 dispõe sobre a relação entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e outras entidades públicas e suas respectivas entidades fechadas de previdência complementar.

Nestes termos, o artigo 2º da LCP 108 preceitua que aplicar-se-ão às entidades fechadas de previdência complementar mantidas/patrocinadas pelas sociedades de economia mista as regras e princípios gerais estabelecidos na LCP 109, ressalvadas as disposições específicas. Desta maneira, a menos que a LCP 108 traga conceitos específicos, devem ser adotados os conceitos da LCP 109.

Art. 2º As regras e os princípios gerais estabelecidos na Lei Complementar que regula o caput do art. 202 da Constituição Federal aplicam-se às entidades reguladas por esta Lei Complementar, ressalvadas as disposições específicas.

A LCP 108 assim define as contribuições destinadas à constituição de reservas dos planos de previdência complementar, *verbis*:

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.

Ou seja, há dois tipos de contribuições: as normais e as extraordinárias. Sendo que as últimas são aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades.

Observa-se que não há qualquer vedação na LCP 108 quanto à possibilidade das sociedades de economia mista fazerem contribuições extraordinárias aos planos de previdência por ela patrocinados. Só há a mesma vedação constitucional quanto a contribuição normal do patrocinador para plano de benefícios, a qual, em hipótese alguma, poderá exceder a do participante (§ 1º do art. 6º).

Portanto, entendo que na ausência de qualquer vedação expressa contida na LCP 108, pode o patrocinador, sociedade de economia mista, efetuar aportes/contribuições extraordinárias para o plano de benefícios por ele patrocinado/instituído.

Ademais, se fossem proibidos tais aportes como seriam administrados e tratados eventuais custeios de déficits, serviço passado e outros a serem efetuados por patrocinadoras que se enquadrem na condição de ente público ou sociedade de economia mista?

Sob essa ordem de considerações, entendo que não há qualquer impedimento para que as sociedades de economia efetuem contribuições extraordinárias para os planos por ela patrocinados.

No caso destes autos, não se trata de contribuições extraordinárias para custeio de déficits, mas sim de serviço passado. o qual encontra-se assim definido na Resolução CGPC nº 18, de 28 de março de 2006

No plano de benefícios oferecido por patrocinador, o critério de custeio poderá prever a separação dos encargos correspondentes ao período anterior à implantação do plano, denominado serviço passado, e ao período posterior à implantação do plano, denominado serviço futuro.

Dessa forma, apesar da escassa doutrina a respeito, via de regra, entende-se que os valores referentes ao período laboral anterior à adesão ao plano de benefícios podem ser uma obrigação tanto do participante, neste caso denominada “jóia”, como do patrocinador - como é o caso dos autos -, nomeada pelo termo “serviço passado”.

O site da Associação Brasileira de Entidades Fechadas de Previdência Complementar - ABRAPP (<http://docplayer.com.br/8594771-Abrapp-associacao-brasileira->

[das-entidades-fechadas-de-previdencia-complementar.html](#)) traz justamente esses conceitos, de forma muito clara:

Serviço Passado: Considera-se o tempo de serviço anterior à adesão ao sistema ou plano de previdência complementar. Quando da implantação de um novo plano, o empregador pode se responsabilizar pelo aporte relativo ao "serviço passado", correspondente ao valor atuarialmente calculado da série de contribuições que deveriam ter sido capitalizadas durante um período anterior à implementação do plano.

Jóia: É o valor atuarialmente calculado, correspondente às contribuições passadas anteriores à filiação ao plano e não vertidas. Exatamente igual ao serviço passado, mas de responsabilidade do segurado, pelo fato do mesmo ingressar no plano posteriormente à sua criação.

Como não há qualquer controvérsia nestes autos quanto a natureza jurídica dos valores pagos pela patrocinadora, ora recorrente, entendo que tais valores devam ser tratados como tendo sido feito a título de serviço passado.

Neste mesmo sentido, observo também que, diferentemente das contribuições extraordinárias para custeio de déficits, não há qualquer restrição quanto à necessidade de paridade entre patrocinadora e patrocinados/assistidos na LCP 109. Nem poderia ser de outra forma, pois eventual contribuição dos patrocinados (empregados) a título de serviço passado, tratar-se-ia de "jóia" e não de serviço passado propriamente dito. Ou seja, imaginar que eventual contribuição a título de serviço passado só poderia ser feita caso houvesse contribuição de igual valor pelo empregado, parece-me ferir a boa lógica jurídica.

Ademais, a que se ressaltar que a repactuação do plano Petros, as contribuições normais e extraordinárias a serem feitas por empregadora e empregados, foram devidamente validadas e aprovadas pelo órgão regulador, o que, por si só, afasta a tese da Fiscalização no sentido de que as sociedades de economia mista não poderiam fazer aportes superiores àqueles efetuados por seus empregados.

Por todas essas ordens de razões, por se tratar de contribuição extraordinária a título de serviço passado (e não de contribuição normal) entendo que a mesma poderia ser efetuada somente pela patrocinadora, mesmo essa sendo sociedade de economia mista, não havendo aqui que se falar em descumprimento das regras reguladoras dos planos de benefícios de previdência complementar previstas na Constituição de 1988, bem como nas LCPs 108 e 109.

Ainda que se assim não fosse, entendo subsidiariamente que a validação pelo órgão regulador da re-pactuação do plano de previdência da complementar da recorrente - PETROS, suas novas contribuições normais e extraordinárias não deixa dúvida quanto à legalidade das mesmas sob a égide de suas leis de regência, restando, pois, garantida constitucionalmente a dedutibilidade de tais aportes para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Por fim, consigno que no caso destes autos estamos diante de contribuição extraordinária para custeio de serviço passado, a qual não exige a paridade entre patrocinadora e patrocinados.

Assim, conduzo o meu voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário da recorrente, a fim de manter como sendo dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e CSLL as despesas com contribuições extraordinárias para custeio de serviço passado de plano de previdência complementar. Entendo que tais despesas não se submetem a obrigação de paridade prevista para as contribuições normais.

(documento assinado digitalmente)

Hélio Eduardo de Paiva Araújo