



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

Processo n° 16682.721161/2011-18
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1402-001.923 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2015
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - IRPJ / CSLL
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRAS
Interessado 1ª. TURMA DA DRJ RIO DE JANEIRO I - RJ

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. APORTE FINANCEIRO PELA PATROCINADORA. DEDUTIBILIDADE.

Os aportes financeiros feitos pela patrocinadora à entidade fechada de previdência complementar, inclusive para suprir resultados deficitários, são considerados necessários e dedutíveis apenas se acompanhados de contribuição do participante no mesmo valor.

CUSTOS/ DESPESAS. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

O custo das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência são considerados necessários e dedutíveis apenas se acompanhados de contribuição do participante no mesmo valor.

CUSTOS/ DESPESAS. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ASSISTÊNCIA MÉDICA. PLANO FARMÁCIA. APOSENTADOS E PENSIONISTAS.

O custo relativo às contribuições e as despesas médicas e Plano Farmácia dos assistidos são dedutíveis, pois a LC nº 109 considera participante aquele que aderiu ao plano previdenciário, sem distinção entre aposentados, pensionistas e ativos.

RESERVA DE REAVALIAÇÃO. REALIZAÇÃO. CONTROLADAS E COLIGADAS.

Deve ser cancelada a exigência referente à não realização da reserva de reavaliação no limite em que demonstrada a realização nas controladas e coligadas.

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO.

Cabe a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a glosa dos valores de R\$ 499.407.041,99 e R\$ 108.787.000,00 referentes às infrações 01 e 02 do item I, do auto de infração. Vencidos o Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva que dava provimento em menor extensão para restabelecer a glosa nos montante respectivamente de R\$ 249.703.520,90 e R\$ 54.438.500,00 para esses itens; e os Conselheiros Paulo Roberto Cortez e Carlos Pelá que negavam provimento integralmente. O Conselheiro Carlos Pelá acompanhou o relator pelas conclusões. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para restabelecer as deduções nos valores de R\$ 396.776.292,30 e R\$ 1.990.502,57; correspondentes aos itens 04 e 05 do item I do auto de infração; e cancelar parte da exigência referente à realização da reserva de reavaliação no montante de R\$ 3.053.505,38.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Relator *ad hoc*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Paulo Roberto Cortez, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moises Giacomelli Nunes da Silva, Carlos Pela e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância administrativa que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

Por sua vez, a 1ª. TURMA DA DRJ RIO DE JANEIRO I – RJ recorre de ofício em face da exoneração superior a sua alçada.

Transcrevo e adoto o relatório da decisão recorrida:

Tem origem o presente processo nos autos de infração de fls. 3.966 a 3.982, lavrados pela Demac Rio de Janeiro - RJ, contra Petróleo Brasileiro S.A. Petrobras, relativos ao ano-calendário 2007, para exigir o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 395.237.290,42 e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, no valor de R\$ 142.285.424,55, acrescidos de multa proporcional de 75% e de juros de mora.

De acordo com os autos de infração e o Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.889/3.965, os lançamentos foram motivados pela constatação das seguintes infrações, em síntese:

1. DESPESA INDEDUTÍVEL – APORTE FINANCEIRO DA PETROBRAS EM CONTRAPARTIDA À ACEITAÇÃO DA REPACTUAÇÃO DO PLANO PETROS – R\$ 499.407.041,99.

O autuado 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, a Petros e demais patrocinadoras do plano), 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.

Ela não se enquadra 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, EC 20/98 e Lei Complementar 109/2001.

A quantia não é dedutível, porque foi repassada por mera liberalidade, tem caráter de espontaneidade e de gratuidade, não era compulsória nem imposta por lei e não era relacionada às atividades normais da empresa, com base nos artigos 299 e 365 do RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99).

2. DESPESA INDEDUTÍVEL – CUSTO DOS SERVIÇOS PASSADOS DAS CONTRIBUIÇÕES CORRESPONDENTES AO PERÍODO EM QUE OS PARTICIPANTES ESTIVERAM SEM PLANO DE PREVIDÊNCIA: R\$ 108.787.000,00.

O autuado apropriou, como despesa operacional, os valores das contribuições pagas, relativas ao plano Petros de previdência complementar, que caberiam aos funcionários e foram assumidas por ele.

Os valores não se enquadram no conceito de contribuição para plano de previdência complementar, por não atenderem a regras do art. 202 da Constituição, EC 20/98 e Lei Complementar 109/2001.

Os valores não são dedutíveis, uma vez que foram pagos por mera liberalidade, têm caráter de espontaneidade e de gratuidade, não eram compulsórios nem determinados por lei e não

concorreram para o exercício da atividade da empresa, com base nos artigos 299 e 365 do RIR/99.

3. DESPESA INDEDUTÍVEL - PAGAMENTOS A PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – R\$ 569.085.318,87.

As contribuições feitas pelas empresas privadas para os planos de previdência complementar de seus empregados são facultativas, já que não há, na legislação vigente, norma que as obrigue a fazê-las.

Por isso, a dedutibilidade das contribuições para entidades de previdência privada fica condicionada, nos termos do inciso V do art.13 da Lei 9.249/95, a que os beneficiários sejam apenas os ativos, ou seja, os empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

O autuado apropriou, como despesa, todo o valor pago de previdência privada, inclusive aqueles cujos beneficiários eram aposentados e pensionistas.

Como ele não discriminou nem comprovou a parcela relativa a beneficiários ativos, não a segregando daquela relativa aos aposentados e pensionistas, a fiscalização considerou toda a despesa incorrida com previdência privada como indedutível, por se tratar de mera liberalidade e não relacionada às atividades normais da empresa.

Destarte, com fundamento nos art. 361 e 249, I do RIR/99 e art. 13, V da Lei 9.249/95, o montante foi glosado.

4. DESPESA INDEDUTÍVEL - PAGAMENTOS DE PLANO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA (AMS) E DE PLANO DE BENEFÍCIO FARMÁCIA – R\$ 396.776.298,30 E R\$ 1.990.502,57.

O autuado contribui para plano de assistência médica, que alcança todos os empregados da empresa (ativos e inativos) e seus dependentes. O plano é administrado pela própria Cia e os empregados contribuem com uma parcela. Também contribui para o plano de benefício farmácia, que prevê condições especiais na aquisição de medicamentos pelos mesmos beneficiários.

Ele apropriou, como despesa, todo o valor pago com os dois planos, inclusive aqueles cujos beneficiários eram aposentados e pensionistas.

Não há autorização legal para a dedução de despesas médicas efetuadas em favor dos dependentes dos empregados da pessoa jurídica, tampouco dos inativos (aposentados e pensionistas) e seus dependentes, já que o art. 13-V da Lei 9.249/95 restringe a dedutibilidade tributária às parcelas pagas aos participantes (ativos).

Destarte, foram glosados os montantes referentes aos aposentados e pensionistas, com base nos art. 360 e 249, I, do RIR/99.

5. REALIZAÇÃO DE RESERVA DE REAVALIAÇÃO EM CONTROLADAS – R\$ 4.903.000,00.

O autuado transferiu para lucros acumulados a reserva de reavaliação contabilizada por controladas e coligadas de sua subsidiária integral (Petroquisa), que foi constituída em decorrência das reavaliações de bens do ativo imobilizado daquelas empresas.

O valor foi contabilizado em contas patrimoniais do autuado, à débito do patrimônio líquido (reserva de reavaliação Petroquisa) e à crédito de ativo-investimentos (reavaliação empresa do sistema), portanto, sem nenhum efeito fiscal.

De acordo com a legislação (indicada), a controladora (Petrobras) deveria adicionar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL os valores referentes à realização da reserva, a menos que

a coligada ou controlada computasse sua reserva de reavaliação na determinação do seu respectivo lucro ou, sendo o caso, para absorver seus prejuízos.

Como o autuado, quando intimado, não comprovou a realização de tais procedimentos nas controladas e coligadas nem apresentou os correspondentes Lalur, a fiscalização adicionou o valor ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Cientificado das autuações em 21.12.2011 (fls. 3.970 e 3.977), o autuado apresentou, em 19.01.2012, a impugnação de fls. 3.985/4.012, com as seguintes alegações, em síntese:

1. Quanto ao alcance de despesas operacionais.

Todas as despesas glosadas pela fiscalização relacionam-se intrinsecamente com a atividade do autuado e direcionam-se a valorizar seus empregados, na medida em que a empresa é a soma dos fatores econômicos, jurídicos, sociais e humanos, que, agregados, contribuem para que sua atividade seja exercida;

É a força humana que impulsiona toda a cadeia de produção e circulação de bens e serviços em toda empresa;

As despesas com políticas corporativas direcionadas à boa qualidade de vida dos empregados no emprego e pós-emprego, à preservação e enaltecimento da força de trabalho, a um saudável ambiente de trabalho e à dignidade da pessoa humana devem ser irremediavelmente consideradas operacionais, constituindo, outrossim, elemento da própria atividade empresarial;

A necessidade de reter pessoal qualificado em seus quadros e angariar novos talentos forçou o autuado a oferecer um plano de previdência privada complementar saneado;

2. Quanto ao aporte em contrapartida à repactuação.

A "repactuação" do plano Petros é, na verdade, parte indissociável de um amplo processo negocial travado entre as patrocinadoras do Plano Petros (dentre as quais a Petrobras), a Fundação Petrobras de Seguridade Social (Petros), e todos os sindicatos representativos das diversas bases da categoria petroleiros;

A repactuação do regulamento do Plano Petros teve como objetivo principal a manutenção de um equilíbrio atuarial sustentável do plano de previdência, no intuito de evitar quaisquer impactos na saúde econômica e financeira do autuado e o colapso do seu sistema corporativo, visto que seus empregados, diante da ameaça de comprometimento de seus benefícios, para os quais contribuíram ao longo de anos, poderiam fazer eclodir uma série de pleitos reivindicatórios, inclusive com movimentos grevistas;

O aporte decorreu do AOR (Acordo de Obrigações Recíprocas), no qual foram assumidos os seguintes compromissos: repactuação das regras do regulamento do plano de benefícios com alteração do índice de correção dos benefícios; revisão do custeio e da gestão participativa do plano; revisão do limite etário de determinados participantes; pagamento de "valor monetário" aos participantes e assistidos que decidiram repactuar; homologação de acordo em sede judicial; participação dos sindicatos na campanha de divulgação; e apaziguamento das relações;

O aporte não foi "ato a título gratuito", mas sim de um pacto bilateral, já que, se de um lado a Petrobras, desembolsou a contrapartida à repactuação, de outro, os participantes optaram e se sujeitaram às mudanças nas regras do regulamento que regem seu contrato de previdência complementar;

Se o valor desembolsado pela Petrobras é uma "contrapartida", a "partida" é justamente a alteração do regulamento do Plano Petros;

Caso mantidas as regras existentes antes da repactuação, haveria o risco futuro de déficit atuarial e, em razão de suas obrigações como mantenedora da Petros, o atuado certamente seria instado a arcar com valores consideráveis para assegurar os benefícios;

A repactuação e o aporte foram, portanto, a única medida cabível (portanto, necessária);

3. Quanto ao custo das contribuições do período em que os participantes estiveram sem plano de previdência.

O custo dos serviços passados corresponde à despesa incorrida pelo atuado relativamente ao custeio para o fundo de previdência, no período compreendido entre agosto de 2002 e o início de vigência do plano Petros-II, para os participantes admitidos dentro desse interregno, que não possuíam plano de previdência complementar;

A falta de uniformidade de tratamento entre os empregados, já que, à época, nem todo o quadro possuía um plano de previdência complementar, gerava sérias perplexidades dentro do ambiente de trabalho, comprometendo a estrutura corporativa da empresa;

As contribuições pagas permitiram abrigar todos os seus empregados dentro de um único plano de previdência;

A decisão foi objeto de discussão entre os sindicatos e a empresa e foi incluída, expressamente, no acordo coletivo de trabalho de 2005, na cláusula 128 (anexa);

Os pagamentos enquadram-se, sim, no conceito de contribuição para previdência complementar, de acordo com a Lei Complementar nº 109/2001 e o art. 202 da Constituição Federal;

A fiscalização errou na apuração do montante glosado, porque o efeito fiscal da rubrica custo do serviço passado foi de R\$ 73.044.606,02 e não de R\$ 108.787.000,00 e porque tal valor faz parte do total de contribuição do ano, também glosado na infração nº 3;

4. Quanto ao pagamento a plano de previdência privada.

De acordo com o inciso V do art. 13 da Lei 9.249/95, será admitida a dedução das contribuições destinadas a custear planos de previdência complementar, caso os mesmos sejam instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica. Ou seja, se o plano de previdência complementar foi criado em prol dos empregados (como o Plano PETROS), as contribuições revertidas para o fundo de previdência poderão ser deduzidas. Nada foi dito se as contribuições eram para o custeio dos benefícios dos empregados ou dos aposentados. O que importa é se o plano foi, ou não, criado em benefício da força de trabalho da empresa;

A autoridade fiscal, equivocadamente, fez uma interpretação restritiva e *contra legem* do dispositivo, para admitir que somente seriam dedutíveis as contribuições para o custeio dos participantes ativos, fazendo parecer que o auditor esqueceu-se do vocábulo "instituídos" constante no texto;

O plano de previdência é instituído justamente para que o atual empregado seja beneficiado no futuro com a complementação dos proventos de aposentadoria. Por óbvio, a criação do plano em favor do empregado pressupõe sua aposentadoria futura, por isso, não faria qualquer sentido só admitir a dedução das contribuições durante o período da relação de emprego e inadmitir a dedutibilidade após a inatividade;

Ademais, o fundo para o qual o atuado contribui constitui uma reserva única para empregados e aposentados, pautada em métodos atuariais, de modo a equacionar as contribuições

e benefícios desde a adesão do empregado na ativa até o término do gozo do seu benefício na inatividade;

Por este motivo, não há qualquer elemento que permita associar as contribuições aos ativos ou aos inativos, como equivocadamente presumiu o fiscal;

5. Quanto ao pagamento dos planos de assistência médica e de benefício farmácia.

O valor da despesa, na verdade, foi contabilizado a débito, como provisão, e foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, conforme livro razão e Lalur anexos;

Não houve qualquer lançamento do valor de R\$ 396.776.298,30, no resultado do autuado;

Assim, o montante de R\$ 396.776.298,30 não transitou pelo resultado e a efetiva despesa com a provisão foi de R\$ 1.111.069.872,00, valor que impactou o resultado mas foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

6. Quanto à realização de reserva de reavaliação em controladas e coligadas.

O auditor repassou todo o ônus da prova da tributação de um fato econômico ocorrido nas coligadas e controladas da Petroquisa, subsidiária integral da Petrobras, assumindo o risco de dupla tributação e deixando que a Petrobras buscasse a documentação para comprovar que o lucro fora tributado; Por isso, o lançamento deve ser anulado;

Finalmente, diz há recorrente, não há dispositivo legal que autorize afastar da base de cálculo da CSLL as despesas glosadas na apuração do IRPJ, por serem distintas as norma legais que regem o dois tributos e, ainda, pelo disposto no art. 57 da Lei nº 8.981/95; e Não há respaldo legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de 75%, aplicada.

A decisão recorrida está assim ementada:

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. São necessários, portanto, dedutíveis, os gastos com aporte financeiro feito em contrapartida à aceitação da repactuação de plano de previdência complementar para empregados.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. São necessários, portanto, dedutíveis, os gastos com contribuições para plano de previdência, correspondentes ao período em que os empregados estiveram sem plano.

DESPESA. DEDUTIBILIDADE. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. São necessários, portanto, dedutíveis, os gastos com contribuições para plano de previdência complementar de empregados, independentemente de eles estarem ou não aposentados.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Considera-se não impugnada a matéria que não for contestada na defesa.

PROVA. Incumbe ao contribuinte juntar à defesa documentos suficientes para comprovar suas alegações.

PROVA. Se o lançamento baseou-se na falta de comprovação de um fato e, na defesa, ele também não foi comprovado, mantém-se a imputação.

CSLL. DECORRÊNCIA. Estendem-se aos lançamentos decorrentes as conclusões da decisão prolatada no lançamento principal.

JUROS SOBRE MULTA. A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício de 75% está prevista em lei.

Impugnação Procedente em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual contesta as conclusões do acórdão recorrido, repisa as alegações da peça impugnatória e, ao final, requer o provimento, nos seguintes termos:

Por todo o exposto, requer a recorrente seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para que, reformando-se o acórdão 12-44.476, proferido pela 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ1), seja declarado que os gastos relacionados à utilização pelos beneficiários com os produtos e serviços vinculados aos planos AMS e benefício farmácia (R\$ 398.766.800,87) já estão contidos no lucro real pela escrituração, na conta 3409700103, da contrapartida à provisão (R\$ 1.111.069.872,00), enquanto obrigação atuária dos referidos planos, declarando-se ilegal a adição almejada pelas autoridades fiscais.

Requer-se, também, a reforma do acórdão ora atacado para que se declare a ilegalidade da adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos valores decorrentes da realização da reserva de reavaliação dos bens de coligadas e controladas da PETROQUISA.

Por fim, na remota hipótese em que essa egrégia Turma do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais mantenha alguma autuação, o que se admite apenas por argumentar, requer sejam afastados os juros de mora sobre o montante relativo à multa de ofício, consoante as razões expostas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, que correspondem às primeiras imagens do processo digitalizados (1 a 57).

O processo esteve em pauta na sessão de 06 de março de 2013, sob a relatoria do Conselheiro Antônio Praga, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência para que fiscalização da DRF de origem efetuasse verificações relacionadas às despesas com o plano de assistência médica multidisciplinar (MAS) e reserva de avaliação de coligadas e controladas (fl.5.376).

Quando da diligência foram juntado aos autos os documentos de fls. 5.381 a 7.160. Posteriormente a requerente juntou os documentos de fls. 7.200/7210, dentre os quais destaque os de fls. 7.206/7210, referentes à apuração da CSLL.

O resultado da diligência consta das fls. 7.181 a 7.198, sendo certificado a intimação da interessada por decurso de prazo, conforme normas relacionadas ao sistema e-CAC.

Os ilustres procuradores das partes entregaram memoriais sustentando suas respectivas teses.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator *ad hoc*.

Tendo em vista a impossibilidade do Conselheiro Moises Giacomelli Nunes da Silva formalizar o voto, passo a redigir o voto vencido ressaltando que o teor não representa meu posicionamento:

“ Nos termos do artigo 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, nos casos em que exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total igual ou superior a R\$ 1.000.000,00 a autoridade de primeira instância recorrerá de ofício. No caso concreto, diante do montante exonerado pela DRJ, merece ser conhecido o recurso de ofício.

Quanto ao recurso voluntário o mesmo encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

Em litígio, os lançamentos de ofício do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), e seus consectários legais (juros de mora e multa), do ano-calendário 2007, em face de redução da suas respectivas bases de cálculo, mediante glosa de despesas consideradas indedutíveis pela autoridade fiscal, bem como por não ter adicionado ao lucro real o valor decorrente da realização da reserva de reavaliação de bens de controladas e coligadas de uma subsidiária da PETROBRAS.

O item 001 do auto de infração, identificado como despesas indedutíveis, está relacionado a 05 (cinco) fatos, a saber:

- (i) Contrapartida da PETROBRAS à aceitação da repactuação do Plano PETROS (R\$ 499.407.041,99 - fls. 3.920 e 3.971)

Análise fiscal (fl. 3920). A Petrobrás realizou aporte financeiro aos participantes (ativos) do plano, no valor de R\$ 499.407.041,99, a título de incentivo financeiro em contrapartida à aceitação da Repactuação do Regulamento do Plano. Concluímos tratar-se de mera liberalidade, conforme justificado nos parágrafos 56 a 99.

- (ii) Custo dos serviços passados das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência (R\$ 108.787.000,00- fls. 3.921 e 5.971);

"129. A Petrobrás e demais patrocinadores assumiram o custo do serviço passado, das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem planos, a partir de 2002, ou admissão posterior, até o dia 29/08/2007, no montante de R\$ 108.777.000,00." A partir do item 149 do TVF, fazendo referência ao artigo 202, § 3º, da CF, ao artigo 21 da Lei Complementar 109/2001 e ao artigo 13, V, da Lei 9.245/99 e aos §§ 2º e 3º do art. 11 da Lei 9.532, a fiscalização glosou tal valor por considerar liberalidade indedutível. Itens 153 e 157 do TVF.

- (iii) Despesa com pagamento plano de previdência privada em favor de aposentados e pensionistas. (Item III-3.1 e III-3.2 do TVF - fl. 3.934, 3.938 e 3.942- R\$ 596.085.318,87);

"202. Portanto, concluímos que a dedutibilidade das contribuições para as entidades de previdência privada, fica condicionada ... apenas os ativos (sic., ou seja, empregados e dirigentes." "210. ...a Petrobrás não elaborou planilha discriminando dentro do montante de R\$ 596.085.318,87, quais as despesas com previdência privada cujos beneficiários seriam os ativos e os valores cujos beneficiários seriam os aposentados e pensionistas. fl. 3.942

(iv) Despesas com o plano de Assistência Médica Multidisciplinar (AMS) (R\$ 396.776.292,30).

"217. O plano é administrado pela própria Companhia e os empregados contribuem com uma parcela fixa para cobertura de grande risco....

No item 219 do TVF (fls. 3.945/3.946), identifica-se que esta rubrica importou em R\$ 180.400.265,82 para os ativos e 396.776.292,30, para os inativos. O valor dos inativos foi glosado com base no entendimento de que somente os ativos é que são considerados empregados, conforme artigo 13, V, da Lei 9.245/99.

Participantes	contas contábeis	contabilidade
ativos	4303000011/4303000014	R\$ 180.400.267,82
aposentados	2203000001/2203000004	R\$ 396.776.298,30

(v) Despesa com pagamento de plano Farmácia (R\$ 1.990.502,57 - fls. 3.950, 3.951 e 3.972).

Conforme se extrai dos fundamentos contidos no TVF, inclusive do quadro existente no item 238 do TVF (fl. 3.951), a autoridade fiscal entendeu que com relação às parcelas pagas em favor dos assistidos (aposentados e pensionistas, não poderão ser deduzidas, já que não são empregados e nem diretores.

Participantes	contas contábeis	contabilidade
ativos	4303000018/4303000019	R\$ 1.363.808,28
aposentados	2203000007/2203000008	R\$ 1.990.502,57

O item 002 do auto de infração, por sua vez, está relacionado à realização de reserva de reavaliação em controladas e coligadas. (R\$ 4.903.000,00 - itens 25, letra f, 250 e 270 e seguintes do TVF - fls. 3.892 e 3.954 e seguintes).

Aqui a autuação deu-se com base no entendimento de que a autoridade fiscal não apresentou documentação hábil e idônea para comprovar tal fato (item 270 do TVF).

Em síntese, conforme destacado no item 281 do TVF, tem-se os seguintes fatos tributados:

FATO DISCRIMINADO	Valores em R\$
Aporte financeiro da Petrobrás como incentivo à repactuação do plano Petros	R\$ 499.407.041,99
Custo de serviços passados das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência privada	R\$ 108.787.000,00
Despesas com pagamento de plano de Previdência Privada	R\$ 569.085.318,87
Despesas com pagamento de plano de Assistência Médica (AMS)	R\$ 396.776.298,30
Despesas com pagamento de plano de plano de Benefício Farmácia	R\$ 1.190.502,57
Realização de Reservas de Reavaliação em controladas e coligadas	R\$ 4.903.000,00
Total	R\$ 1.580.949.161,73

No que diz respeito aos fatos indicados no item 001 do auto de infração, a autoridade fiscal considerou que os pagamentos ocorreram por liberalidade da contribuinte e que não tem amparo legal à dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em relação aos fatos indicados nos itens III, IV e V, o motivo da glosa, conforme demonstrado nos destaques acima, foi que tais benefícios só se aplicam aos empregados, e que neste conceito não se incluem os aposentados e pensionistas.

No tocante às consequências tributárias decorrentes da realização da reserva de reavaliação de bens de controladas e coligadas de sua subsidiária, contabilizadas na PETROBRAS, a autoridade fiscal pautou-se pela inexistência de prova que comprovasse a incidência da exação fiscal na origem.

A decisão da 1ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I – RJ, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa, considerando dedutíveis as despesas (i), (ii) e (iii), indicadas no ponto anterior.

No que se refere as despesas com o Plano de Assistência Médica Multidisciplinar (AMS) e com o plano de benefício farmácia, bem como da adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do lucro decorrente da realização da reserva de reavaliação de coligadas e controladas, a DRJ-RJ julgou improcedente a impugnação apresentada.

I - Do recurso de ofício

O recurso de ofício está alicerçado nos seguintes fundamentos:

“(…)Antes de enfrentar cada uma das imputações, é preciso abordar a questão da necessidade, e daí a dedutibilidade da base tributária, de despesas para a pessoa jurídica.

O assunto está disciplinado no artigo 299 do RIR/99 (..), que reproduzo:

“Despesas Necessárias

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

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

Qualquer empresa tem em seus empregados o principal fator para atingir seus objetivos. Muito mais do que os equipamentos e as instalações, são eles que fazem as coisas acontecer, quando acontecer e de que forma elas vão acontecer. São eles que detêm conhecimento, adotam e aperfeiçoam os procedimentos e também são eles que controlam e tomam todas as decisões necessárias. Mais do que úteis, os empregados são imprescindíveis para que a empresa realize sua atividade da melhor forma possível, ainda mais quando se depende de tecnologia, como é o caso do autuado.

Se os gastos feitos para manter as instalações e os equipamentos são necessários e dedutíveis, com muito mais razão, são aqueles dedicados a cuidar dos empregados, sobretudo quando se trata da previdência complementar, uma das maiores preocupações de qualquer empregado.

Nem é preciso lembrar o quanto tais cuidados repercutem no comprometimento dos empregados com as metas e prioridades da empresa. Às vezes, até mais que o próprio valor do

salário. Todos sabem bem, principalmente quem é servidor público, o que representa a equivalência entre os vencimentos antes e depois da aposentadoria.

Assim sendo, as despesas incorridas com previdência complementar e com seguro de saúde de empregados, não constituem mera liberalidade, mas têm em vista zelar pela atividade da empresa e pela fonte produtora, na medida em que tornam seus empregados ainda mais aliados a seus objetivos societários, motivo pelo qual, em tese, elas são dedutíveis na apuração do lucro real.

Se, por um lado, tais medidas trazem significativas vantagens que tendem a majorar o lucro da pessoa jurídica, por outro, elas o reduzem por representarem gastos. Nada mais legítimo, portanto, que estes gastos afetem a base de cálculo tributária, pois a majoração do lucro afetará.

Isso tudo, sem falar no aspecto social, já que, hoje, a preocupação com o valor humano assim como a preservação ambiental, são perseguidas pelas empresas, até porque as tornam mais bem vistas. Impedir a dedução dos gastos correspondentes consubstanciaria um desestímulo a tais medidas.

Além disso, não se pode esquecer que a eleição dos gastos que melhor contribuirão para a atividade, a menos que eles sejam visivelmente alheios aos serviços, é decisão que cabe à direção da empresa tomar, e não ao Fisco, por fazer parte da análise estratégica e do próprio gerenciamento da pessoa jurídica.

Em síntese, a autoridade fiscal considerou que os pagamentos ocorreram por liberalidade da contribuinte e que não tem amparo legal à dedutibilidade para o IRPJ e CSLL

Da 1ª infração

A respeito do aporte financeiro, que corresponde à primeira despesa glosada, ele foi feito para incentivar os empregados a aceitar a repactuação do plano de previdência Petros, fez parte do acordo (AOR) negociado com os empregados e teve diversas contrapartidas (citadas pela própria fiscalização), dentre elas: equilíbrio atuarial do plano de previdência, evitar a perda de complementação de aposentadoria, desistências de pleitos dos empregados na justiça, ajuste do regulamento do plano de previdência e do cálculo dos benefícios.

O aporte destinou-se a resolver controvérsias e a impedir pleitos reivindicatórios, inclusive movimentos grevistas, e, assim, embora representasse um gasto imediato, serviu para prevenir outras perdas para a empresa, sobretudo o risco de ser chamada, no futuro, como mantenedora da Petros, a arcar com valores consideráveis para assegurar os benefícios, já que sem a repactuação havia previsão de déficit. Na avaliação dela, o aporte foi a opção menos danosa.

Ademais, os compromissos da empresa, negociados em acordos coletivos com empregados, como foi o aporte discutido, são obrigações e, por isso, são dedutíveis, já que necessários à manutenção da fonte produtora. A respeito do assunto, cito o Acórdão do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nº 102-48.150, de 25.01.2007, que fixou tal entendimento. Eis a ementa:

“DEDUÇÕES COM DESPESAS DE PLANO DE SAÚDE DOS FUNCIONÁRIOS - *As despesas com Plano de Saúde dos Funcionários, cujo custo, por força do contrato de trabalho, é suportado pelo empregador, caracterizam-se como encargos necessários à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora. (Inteligência do artigo 6º, II, da Lei nº 8.134, de 1990) - As obrigações especificadas nas normas de Direito do Trabalho, incluindo as Convenções e Acordos Coletivos, são regras que estipulam obrigações mínimas, não impedindo que outras sejam negociadas, sem que se constituam em liberalidade do empregador. Recurso parcialmente provido.”*

Os atos gratuitos são os que são feitos sem motivo, sem contrapartida e desinteressados, quando quem dá nada recebe e nada exige. Não foi o caso do aporte financeiro, que decorreu de negociação e teve finalidade específica e contrapartida (a possibilidade de repactuar o plano). Não se caracterizando como doação, não se subordina ao inciso VI do artigo 13 da Lei nº 9.249/95, matriz legal do artigo 365 do RIR/99, que, além do artigo 299, embasou o entendimento da fiscalização.

A dedução do aporte rege-se, sim, pelo inciso V do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 (matriz legal de art. 361 do RIR/99). Eis os dois dispositivos:

“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;

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

Como ele destina-se ao plano de previdência complementar dos empregados, sua dedução está autorizada. O fato de o aporte atender ou não ao rateio paritário entre patrocinador e participante, conforme Lei Complementar 109/2001, não tem o condão de desnaturá-lo. Seu conceito continua sendo o de contribuição para complementação de aposentadoria, pois foi este o fato real ocorrido, e como tal deve sujeitar-se às normas tributárias.

Tampouco o fato de o atuado não estar obrigado por lei a fazer o aporte afasta sua necessidade e dedutibilidade, pois, sabidamente, não só os gastos impostos por lei constituem despesas necessárias à atividade da empresa.

Ressalto que, pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização não constatou nem imputou qualquer excesso de dedução, em relação ao limite estabelecido no artigo 11, parágrafo 2º, da Lei nº 9.532/97.

Desta forma, concluo pela dedutibilidade do aporte, seja em virtude da necessidade da despesa, seja em virtude de expressa permissão legal.

Da 2ª infração

Pelos motivos por que discordo da glosa da dedução do valor do aporte, entendo, igualmente, serem dedutíveis as contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência.

Não tenho dúvida que as vantagens que a empresa disponibiliza para seus empregados, reflete diretamente na possibilidade de atrair e de manter em seus quadros indivíduos com melhor capacitação.

As contribuições também destinaram-se à previdência complementar, tiveram a finalidade de resolver discrepâncias existentes entre os benefícios de uns para outros empregados, constou de acordo coletivo de trabalho e melhorou o ambiente de trabalho.

Não há como dizer que elas eram desnecessárias ou decorriam de mera liberalidade, muito menos que foram gratuitas, pois houve contrapartida. O atuado precisou tomar tal previdência em prol dos seus empregados e, por decorrência, como já dito, dos seus objetivos empresariais. Foi a alternativa, economicamente, mais atrativa para ele.

Da 3ª infração

Acerca das contribuições feitas pelo autuado para o plano de previdência complementar, penso que elas são dedutíveis, independentemente do momento da aposentadoria de cada empregado.

O inciso V do artigo 13 da Lei nº 9.249/95 (já reproduzido) autoriza a dedução das contribuições destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da previdência social instituídos em favor dos empregados da pessoa jurídica.

Não creio que o objetivo do legislador, ao incluir a expressão “*instituídos em favor dos empregados*”, tenha sido o de restringir a regra fiscal às contribuições vinculadas aos empregados que ainda trabalham e vedar sua aplicação às contribuições que fossem vinculadas aos empregados já aposentados. Isso não seria lógico.

A expressão visou, apenas, qualificar (ou explicar melhor) o tipo benefícios complementares: aqueles instituídos para os empregados, ou, no máximo, pretendeu deixar claro não se cuidar de benefícios voltados a pessoas estranhas à pessoa jurídica.

O plano de previdência complementar que aqui se discute foi instituído em favor dos empregados do autuado. Não faria sentido fazer distinção da contribuição para o empregado após a aposentadoria, até porque o benefício é recebido, justamente, neste período.

Nem na Instrução Normativa SRF nº 588/2005, que disciplinou a matéria, existe qualquer restrição referente à aposentadoria dos empregados. A regra está em seu artigo 1º:

“Art. 1º As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar e sociedades seguradoras, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos limites e nas condições de que tratam os arts. 2º a 7º desta Instrução Normativa.”

Os artigos citados (2º ao 7º) também não limitam a dedução.

Onde não quis o legislador restringir, não cabe ao intérprete fazê-lo.

Assim sendo, pelos motivos expostos no início deste voto e na abordagem à 1ª infração, considero dedutível a contribuição patrocinada pelo autuado para a previdência complementar de seus empregados.

(...)”

I.a. Da análise das imputações afastadas pela DRJ (I, II e III do auto de infração).

Início o exame da matéria parabenizando o relator da decisão recorrida pela criteriosa avaliação que fez acerca da matéria. O fato de discordar, em parte, quanto à fundamentação não afasta o mérito e a solidez das razões que fundamentam seu voto.

Ademais, verifiquei que o processo esteve em pauta, sob a relatoria do ilustre Conselheiro Antônio Praga. Naquela oportunidade, de forma manuscrita, dentre outras, fiz as seguintes considerações nos memoriais que recebi:¹:

1. De quem eram as obrigações: a) do Plano Petros? ou b) da Petrobrás?

¹ Naquela ocasião não cheguei a proferir voto. Entreguei os memoriais ao patrono da parte, como faço de costume. Agora, com o processo sob minha relatoria, retornaram aqueles memoriais com minhas anotações e outro com considerações complementares.

2. Quem eram as partes na ação civil pública e quais os efeitos do acordo naquela ação?
3. Quais as consequências caso a Petrobrás não aportasse os recursos para cobrir o déficit?
4. Existe plano para os empregados ativos e plano para os inativos?

I.b) Do alcance das disposições em acordos e convenções coletivas (art. 7º, VI, XIII; art. 8º, III e V e VI, da CF)

Os memoriais apresentados pelo ilustre procurador da Fazenda Nacional, Dr. Cláudio Xavier S. Filho, datados de 19/11/2014, citam trecho do voto do Desembargador Wilson Darós, convocado para o STJ, quando do julgamento do RE 1.128327/RS, entendendo que "obrigação originária de Revisão de Dissídio Coletivo não se não qualificam como obrigações com compulsoriedade".

Com a devida vênia, o entendimento acima não se coaduna com os preceitos contidos artigo 7º da Constituição Federal, em especial no inciso XXVI, que faz referência ao reconhecimento como direito dos trabalhadores o disposto nas Convenções e Acordos Coletivos do Trabalho².

Os direitos dos trabalhadores, no que diz respeito à origem, têm como fontes:

- a) a lei;
- b) as convenções, acordos coletivos e decisões proferidas em revisão de dissídio coletivo e;
- c) regulamentos e planos de carreira das empresas, que passam a integrar os contratos de trabalho.

Podem ser citados como exemplos de direitos dos trabalhadores que têm como fonte à lei: (i) o seguro-desemprego; (ii) o FGTS; (iii) o salário mínimo; (iv) a licença à gestante, com duração de 120 dias, conforme disposto, respectivamente, no artigo 7º, incisos II, III, IV, e XVIII, da Constituição Federal.

Ademais, o mesmo artigo 7º da Constituição prevê como fonte de direito e obrigações a convenção ou o acordo coletivo de trabalho permitindo, inclusive, mediante estes instrumentos, até mesmo a redução do próprio salário e da jornada de trabalho, desde que observado o valor do salário mínimo (art. 7º, VI e XIII, da CF).

No momento que a Constituição estabelece como fonte do direito do trabalho a convenção e o acordo coletivo, tendo por necessária a participação dos sindicatos nestas negociações (art. 8º, VI), não há como negar que as obrigações oriundas destes instrumentos, quer digam respeito a limitação de vantagens, redução de salários ou ajuste de novos direitos e

² Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

....

XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;

vantagens passam a ser de caráter obrigatório, integrando o que se denomina de remuneração da força de trabalho e, como tal, despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

I.c) Do exame da Emenda Constitucional nº 20; do artigo 202, § 3º, da CF; do alcance da expressão "contribuição normal" e análise do primeiro fato indicado na infração 001.

Conforme diretriz constitucional encartada no § 3º do artigo 202, da Constituição, "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**³ poderá exceder a do segurado. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

A empresa fiscalizada invoca o artigo 19, parágrafo único, incisos I e II, da Lei Complementar 109, de 29 de maio de 2001, e diz que deve se fazer diferença entre contribuição normal, de que trata o § 3º da Constituição e contribuições extraordinárias, estas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.

O conteúdo normativo invocado pela empresa autuada contém a seguinte redação:

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 (grifei).

A autuação, no que diz respeito às infrações 01, 02 e 03 indica a indedutibilidade de tais despesas e aponta como fundamento legal os artigos 299, 365 e 249, I, do Regulamento do Imposto de Renda. Porém, quando se examina do Termo de Verificação Fiscal, vê-se que a autoridade fiscal, nos itens 50 e 51 (fl. 3.901), transcreve o § 3º do artigo 202 da Constituição Federal e o artigo 21 da Lei Complementar 109, "in verbis",

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.

§ 3º 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.

Após transcrever os dispositivos acima indicados, a autoridade fiscal, nos itens 52 a 54 do TVF, abaixo transcritos, aponta que a contribuição do patrocinador não poderia ter excedido ao valor da contribuição dos participantes e assistidos, razão pela qual glosou integralmente.

52. Do dispositivo acima exposto, pode se verificar que a “contribuição normal”, permitida, como 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, na qualidade de patrocinador, em hipótese alguma poderá exceder a do segurado.

53. No caso em análise, a Petrobrás, em contrapartida à aceitação da repactuação acima exposto, ofereceu um incentivo financeiro pago aos participantes, aposentados e pensionistas, sem a contrapartida financeira dos mesmos que justificasse o rateio paritário entre patrocinadoras e participantes conforme determinado pela EC 20/98.

54. Destarte, os referidos incentivos financeiros pagos aos participantes, aposentados e pensionistas, em contrapartida à aceitação da Repactuação do Regulamento do Plano Petros, **não têm natureza de contribuição previdenciária**, pois se assim o fosse, deveriam respeitar os critérios de paridade entre a patrocinadora e os participantes, nos termos do art. 202, § 3º, da Constituição Federal c/c o art. 21 da Lei Complementar 109 de 2001.

Dado ao fato de que no dia 29/05/2001 foram aprovadas duas leis complementares⁴, a Lei nº 108 que 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, e dá outras providências e a Lei nº 109 que dispõe sobre o regime de Previdência Complementar e dá outras providências, necessário que se faça a interpretação sistêmica, pois na lição do Professor e Ministro Eros Grau, “não se interpreta o direito em tiras, aos pedaços....um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum.”⁵

Quando se examina a **Emenda Constitucional nº 20**, em seus artigos 1º, 5º e 6º encontram-se as seguintes normas:

Art. 1º - A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

⁴ Estas leis são citadas nos memoriais de ambas as partes, cada uma dando a sua interpretação.

"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.

...

Art. 5º - O disposto no art. 202, § 3º, da Constituição Federal, quanto à exigência de paridade entre a contribuição da patrocinadora e a contribuição do segurado, terá vigência no prazo de dois anos a partir da publicação desta Emenda, ou, caso ocorra antes, na data de publicação da lei complementar a que se refere o § 4º do mesmo artigo.

Art. 6º - As entidades fechadas de previdência privada patrocinadas por entidades públicas, inclusive empresas públicas e sociedades de economia mista, deverão rever, no prazo de dois anos, a contar da publicação desta Emenda, seus planos de benefícios e serviços, de modo a ajustá-los atuarialmente a seus ativos, sob pena de intervenção, sendo seus dirigentes e os de suas respectivas patrocinadoras responsáveis civil e criminalmente pelo descumprimento do disposto neste artigo.

Do artigo 5º da EC nº 20 depreende-se que contados dois anos após sua promulgação a participação do entes e empresas públicas na formação do fundo de aposentadoria complementar não pode exceder ao valor da participação do particular assistido.

No mais, no que diz respeito ao exame da legislação, o artigo 6º, § 1º, da Lei Complementar 108, de 2001, assim dispõe:

Art. 6º O custeio dos planos de benefícios será responsabilidade do patrocinador e dos participantes, inclusive assistidos.

§ 1º A contribuição normal do patrocinador para plano de benefícios, em hipótese alguma, excederá a do participante, observado o disposto no art. 5º da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, e as regras específicas emanadas do órgão regulador e fiscalizador.

§ 2º Além das contribuições normais, os planos poderão prever o aporte de recursos pelos participantes, a título de contribuição facultativa, sem contrapartida do patrocinador.

§ 3º É vedado ao patrocinador assumir encargos adicionais para o financiamento dos planos de benefícios, além daqueles previstos nos respectivos planos de custeio.

A teor do disposto no artigo 6º, § 2º, da Lei Complementar nº 108, de 2001, existem dois tipos de contribuições: **(i) normais e b) facultativas**, sendo estas sem contrapartida do patrocinador.

Por sua vez, o artigo 19 da Lei Complementar nº 109, de 2001, aprovada e sancionada na mesma data da Lei Complementar nº 108, prevê a existência de contribuições normais destinadas ao custeio dos benefícios e contribuições extraordinárias destinadas ao custeio do déficit.

A pergunta que se faz é se esta contribuição nominada pelo inciso II do artigo 19 da Lei Complementar nº 109, como extraordinária sofre a mesma limitação da contribuição normal indicada no artigo 202, § 3º, da Constituição?

Não se pode ler o artigo 19, da Lei Complementar nº 109, de forma isolada. Ele deve ser compreendido levando em consideração o artigo 21 desta mesma lei que estabelece que o resultado deficitário nos planos será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre suas contribuições.

Ao meu sentir, a controvérsia se resolve a partir das expressões "na proporção existente entre suas contribuições". Estas expressões estão a se referir às contribuições normais, de que trata o § 3º, do artigo 202 da Constituição e o § 1º, do artigo 6º, da Lei Complementar 108, de 2001, que faz referência ao artigo 5º, da Emenda Constitucional nº 20, que trata da exigência de paridade entre as contribuições do patrocinador e do segurado.

Assim, no momento em que o artigo 21 da Lei Complementar nº 109, de 2001, ao tratar do resultado deficitário atribui tal encargo ao patrocinador e ao segurado, com paridade entre as contribuições de um e de outro, o quantum que exceder ao que cabia ao patrocinador, corresponde liberalidade e, como tal, despesa indedutível.

Para que não se apresente embargos apontando que este relator omitiu-se frente ao disposto parágrafo único do artigo 29 da RESOLUÇÃO MPS/CGPC nº 26, de 29 de setembro de 2008⁶, abaixo transcrito, entendo que devo estar adstrito aos comandos legais e não

⁶ Art. 29. O resultado deficitário apurado no plano de benefícios deverá ser equacionado por participantes, assistidos e patrocinadores, observada a proporção quanto às contribuições normais vertidas no exercício em que apurado aquele resultado, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que tenham dado causa a dano ou prejuízo ao plano de benefícios administrado pela EFPC.

ao conteúdo resultante de Resoluções, naquilo que elas, eventualmente possam extrapolar os limites impostos pelo legislador. No mais, o artigo 29 da citada Resolução também impõe ao patrocinador a obrigação de participar para equacionar o resultado deficitário.

Art. 29. O resultado deficitário apurado no plano de benefícios deverá ser equacionado por participantes, assistidos e patrocinadores, observada a proporção quanto às contribuições normais vertidas no exercício em que apurado aquele resultado, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que tenham dado causa a dano ou prejuízo ao plano de benefícios administrado pela EFPC.

Parágrafo único. *Em relação aos planos de benefícios que não estejam sujeitos à disciplina da Lei Complementar nº 108, de 2001, o resultado deficitário poderá ser equacionado pelos patrocinadores, de forma exclusiva ou majoritária, sem a observância da proporção contributiva de que trata o caput.*

Ademais, quando se fala em *planos de benefícios que não estejam sujeitos à disciplina da Lei Complementar nº 108, de 2001, penso que isto não se aplica ao caso da Petrobrás, visto que a Lei Complementar nº 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, e dá outras providências, sendo que o artigo 1º da citada Lei Complementar refere-se, inclusive, ao disposto no § 3º do artigo 202 da Constituição Federal.*

Em síntese, da norma acima transcrita e do artigo 6º da Lei Complementar nº 108, de 2001⁷, depreende-se que o custeio da *custeio dos planos de previdência privada complementar é de responsabilidade* do patrocinador (empregador) e dos participantes, inclusive assistidos (empregados na ativa e aposentados). No decorrer do tempo, em razão de inúmeras variáveis, os recursos aportados pelas partes podem se tornar insuficientes para manter a viabilidade do plano. Além desta possibilidade, pode ocorrer que o plano inicialmente idealizado, no decorrer do tempo, torne-se deficitário ou inviável economicamente. Prendemo-nos à última situação, qual seja, a narrada nos autos de que o plano em questão era deficitário e sua manutenção era inviável. Apurado o déficit era obrigação da patrocinadora pagar sua parte, no caso 50% e os beneficiários (assistidos) os outros 50%. Se isto tivesse ocorrido, no caso concreto, a teor dos fundamentos lançados nos itens 53 e 54 do TVF, ninguém questionaria a

Parágrafo único. Em relação aos planos de benefícios que não estejam sujeitos à disciplina da Lei Complementar nº 108, de 2001, o resultado deficitário poderá ser equacionado pelos patrocinadores, de forma exclusiva ou majoritária, sem a observância da proporção contributiva de que trata o caput.

⁷ Art. 6º. O custeio dos planos de benefícios será responsabilidade do patrocinador e dos participantes, inclusive assistidos.

§ 1º. A contribuição normal do patrocinador para plano de benefícios, em hipótese alguma, excederá a do participante, observado o disposto no art. 5o da Emenda Constitucional no 20, de 15 de dezembro de 1998, e as regras específicas emanadas do órgão regulador e fiscalizador.

§ 2º. Além das contribuições normais, os planos poderão prever o aporte de recursos pelos participantes, a título de contribuição facultativa, sem contrapartida do patrocinador.

§ 3º. É vedado ao patrocinador assumir encargos adicionais para o financiamento dos planos de benefícios, além daqueles previstos nos respectivos planos de custeio.

regularidade da situação. No entanto, não é pelo fato da Petrobrás, empresa patrocinadora, ter suportado encargo, para cobrir o déficit, além do limite que lhe competira, é que irá se glosar o valor integral. Neste caso glosa-se a parcela que excedeu ao que seria de responsabilidade da recorrente, conforme limite contido no § 3º, do artigo 202 da Constituição.

Quanto ao argumento subsidiário indicado no item 55 do TVF de que à Luz do artigo 13, V, da Lei nº 9.249, de 1999⁸, combinado com o artigo 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532/95⁹, observo que o limite de 20% diz respeito ao período de apuração mensal. Em outras palavras, aplicam-se às contribuições normais, aqui entendidas como aquelas pagas mensalmente. Quando se tratar de contribuições destinadas a cobrir o déficit há que se observar a norma especial que disciplina a matéria e que já foi transcrita neste voto.

No que diz respeito à infração nº 001, nos itens 52 a 54 do TVF é feito referência como sendo contribuições destinadas a cobrir o déficit. Mais adiante, a partir do item 125 do TVF, a autoridade fiscal refere-se a elas como "incentivo financeiro em contrapartida à aceitação da Repactuação do Regulamento do Plano Petros."

Na realidade, o que deve se perquirir não é o nome atribuído e sim a finalidade dos valores que, na linha do que foi descrito na primeira parte do TVF, destinavam-se a cobrir o déficit do Plano Petros, exigindo como contrapartida dos funcionários/beneficiários a adesão ao novo plano. Em assim sendo, não altera minha conclusão no ponto em entendo que a contribuição da patrocinadora não poderia ultrapassar a 50% do montante, ficando a outra parte sob responsabilidade dos assistidos.

Em oposição ao meu entendimento o Colegiado asseverou o seguinte entendimento:

a) "se cabia a cada parte contribuir com 50%, no momento em que os beneficiários não contribuíram, há que se glosar toda a despesa, visto que a Petrobrás, nestas circunstâncias, não estava obrigada a contribuir¹⁰."

⁸ 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;

⁹ § 2º Na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, o valor das despesas com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei nº 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a 20% (vinte por cento) do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 3º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o § 2º deste artigo deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

b) "O Plano Petros regia-se pelas regras anteriores à vigência das Leis aprovadas em 2001. Pela legislação anterior os beneficiários (empregados) contribuía com determinado percentual cabendo ao patrocinador, no caso a Petrobrás, aportar os recursos que se fizessem necessários à garantia das aposentadorias. Se não tivesse sido implantado outro plano, com encerramento do antigo e adesão dos funcionários ao novo plano, ainda que mediante aporte da Petrobrás, esta teria de arcar com valores muito maior e ninguém diria que seria liberalidade ou despesa indedutível¹¹."

Em que pese os respeitáveis fundamentos das posições acima destacadas, sem pretender ficar ao meio termo, mas sim por não ter examinado com maior detalhes os argumentos suscitados pelos Conselheiros Carlos Pelá e Paulo Cortez, até porque, no caso concreto, irrelevante ao resultado do julgamento em face do voto de qualidade do Sr. Presidente, neste ponto, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer a glosa do valor de R\$ 249.703.520,90 (499.407.041,99 : 2 = 249.703.520,90).

1.c) Da questão relacionada ao custo dos serviços passados das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência (R\$ 108.787.000,00 - fls. 3.921 e 5.971)

A Petrobrás e demais patrocinadores assumiram o custo do serviço passado, das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem planos, a partir de 2002, ou admissão posterior, até o dia 29/08/2007, no montante de R\$ 108.877.000,00." A partir do item 149 do TVF, fazendo referência ao artigo 202, § 3º, da CF, ao artigo 21 da Lei Complementar 109/2001 e ao artigo 13, V, da Lei 9.245/99 e aos §§ 2º e 3º do art. 11 da Lei 9.532, a fiscalização glosou tal valor por considerar liberalidade indedutível.

Dos termos da acusação acima tem-se que o auto de infração foi lançado com base em determinados motivos, quais sejam, que a Petrobrás somente podia aportar a metade, cabendo a outra parte aos funcionários assistidos.

Da teoria dos motivos determinantes do ato administrativo depreende-se a lição de que praticado um ato tendo por base determinados motivos, a autoridade administrativa fica vinculada aos motivos, sendo vedada a alteração subsequente. Tal teoria aplica-se às autuações fiscais. No caso, efetuada a glosa de despesas tendo por pressuposto de que parte das despesas seria de responsabilidade dos assistidos, não nos cabe agregar novos motivos no exame da matéria, sob pena de estarmos inovando.

Quanto aos motivos invocados pela autoridade fiscal estes foram analisados na primeira parte deste voto, de onde destaco o seguinte trecho:

"... Apurado o déficit era obrigação da patrocinadora pagar sua parte, no caso 50% e os beneficiários (assistidos) os outros 50%. Se isto tivesse ocorrido, no caso concreto, a teor dos fundamentos lançados nos itens 53 e 54 do TVF, ninguém questionaria a regularidade da situação. No entanto, não é pelo fato da Petrobrás, empresa patrocinadora, ter suportado encargo, para cobrir o déficit, além do limite que lhe competira, é que irá se glosar o valor integral. Neste caso glosa-se a parcela que

excedeu ao que seria de responsabilidade da recorrente, conforme limite contido no § 3º, do artigo 202 da Constituição."

Trazendo a situação para o fato em exame, apurado a necessidade de aporte de 108.877.000,00 para resolver o problema de parte dos empregados que estavam sem plano, para que se iguallassem aos demais, se a Petrobrás tivesse pago 50% e os citados funcionários os outros 50%, não se questionaria a regularidade da situação. Assim, a glosa deve ficar limitada a 54.438.500,00 que é o montante que excedeu ao que seria de responsabilidade da patrocinadora.

L.d) Das questões relacionadas aos fatos 03, 04 e 05 indicados no item I do auto de infração

No que diz respeito ao pagamento do plano de previdência privada em favor de aposentados e pensionistas (itens III-3.1 e III-3.2 do TVF - fls. 3.934, 3.938 e 3.942- R\$ 596.085.318,87); Despesas com o plano de Assistência Médica Multidisciplinar (AMS) (R\$ 396.776.292,30 - item 219 do TVF e Despesa com pagamento de Plano Farmácia (R\$ 1.990.502,57 - fls. 3.950, 3.951 e 3.972 - item 238 do TVF, passo a analisar em conjunto.

Quando se examinam as questões que levaram à autuação em relação aos fatos acima verifica-se que isto se deu por um único motivo, qual seja, estão relacionadas aos assistidos aposentados o que, nos entendimento da autoridade fiscal, não são empregados e nem diretores.

Para bem vislumbrar a constatação acima, repito as seguintes transcrições já feitas neste voto, em relação a cada um dos fatos, "verbis":

- Quanto pagamento plano de previdência privada em favor de aposentados e pensionistas diz a acusação fiscal:

"202. Portanto, concluímos que a dedutibilidade das contribuições para as entidades de previdência privada, fica condicionada ... apenas os ativos (sic., ou seja, empregados e dirigentes." "210. ...a Petrobrás não elaborou planilha discriminando dentro do montante de R\$ 596.085.318,87, quais as despesas com previdência privada cujos beneficiários seriam os ativos e os valores cujos beneficiários seriam os aposentados e pensionistas. fl. 3.942

"217. O plano é administrado pela própria Companhia e os empregados contribuem com uma parcela fixa para cobertura de grande risco....

- Quanto à Assistência Médica Multidisciplinar

No item 219 do TVF (fls. 3.945/3.946), identifica-se que esta rubrica importou em R\$ 180.400.265,82 para os ativos e 396.776.292,30, para os inativos. O valor dos inativos é que foi glosado com base no entendimento de que somente os ativos é que são considerados empregados, conforme artigo 13, V, da Lei 9.245/99.

Participantes	contas contábeis	contabilidade
ativos	4303000011/4303000014	R\$ 180.400.267,82
aposentados	2203000001/2203000004	R\$ 396.776.298,30

- Quanto ao Plano Farmácia (R\$ 1.990.502,57. Fls. 3.950, 3.951 e 3.972).

Conforme se extrai dos fundamentos contidos no TVF, inclusive do quadro existente no item 238 do TVF (fl. 3.951), a autoridade fiscal entendeu que com relação às parcelas pagas em favor dos assistidos (aposentados e pensionistas), não poderão ser deduzidas, já que não são empregados e nem diretores.

Participantes	contas contábeis	contabilidade
ativos	4303000018/4303000019	R\$ 1.363.808,28
aposentados	2203000007/2203000008	R\$ 1.990.502,57

Pois bem, o artigo 8º, I, II, da Lei complementar 109, estabelece que considera-se participante **"a pessoa física que aderir ao plano"** e "assistido o participante ou seu beneficiário em gozo de benefício de prestação continuada." Assim, enquanto quem aderiu ao plano, ou seu beneficiário, estiver em gozo de "benefício de prestação continuada" prossegue a obrigação deste e da empresa em relação às respectivas contribuições. Desta forma, no momento em que a lei tem por finalidade disciplinar a previdência complementar, **seria ilógico excluir o participante no exato momento em que ele passa a fazer jus ao benefício.** Neste sentido, acertada a decisão da DRJ quando menciona que **o aposentado de hoje foi ontem foi um empregado.**

A glosa da contribuição da Petrobrás relativa ao custeio para o fundo dos empregados aposentados, **sob o único fundamento de que as despesas para com a previdência complementar só são dedutíveis em relação aos participantes ativos**, constituiu-se de equívoco. Este entendimento também se aplica às despesas do Plano de Benefício Farmácia (R\$ 1.990.502,57 - item 5 da infração 001), cuja glosa deve ser afastada e a despesa restabelecida.

Ademais, no que se refere especificamente ao Plano de Assistência Médica Complementar, do relatório e conclusões da diligência transcrevo a seguinte passagem, que incluo como razões de decidir:

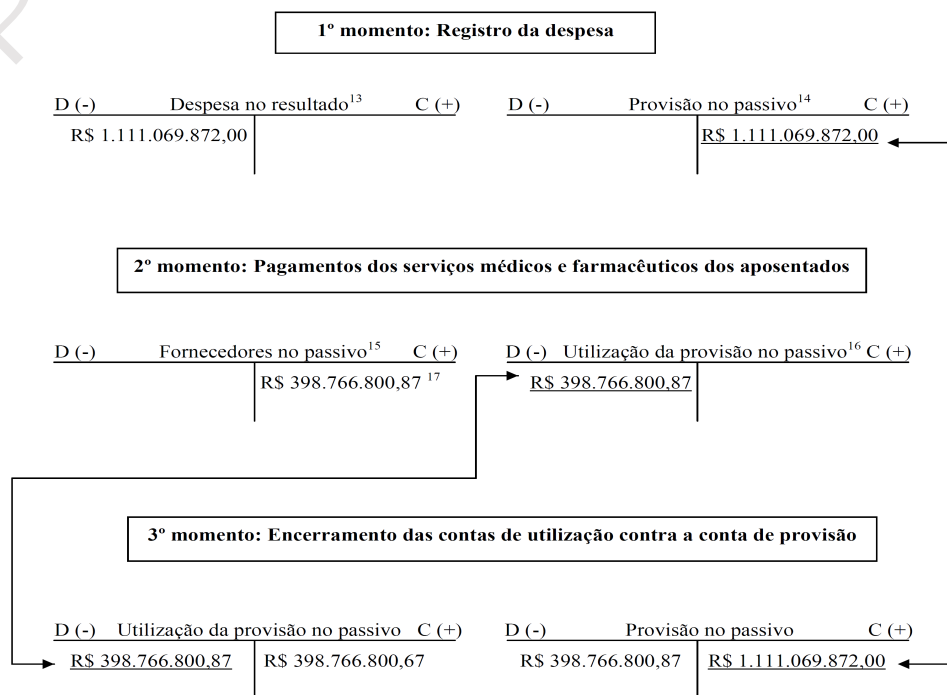
"14....o autuado apresentou impugnação de fls. 3.985/4.012, com as seguintes alegações, em síntese, diametralmente opostas às respostas dadas no curso da fiscalização: a) Quanto ao pagamento dos planos de assistência médica e de benefício farmácia: o valor da despesa, na verdade, foi contabilizado a débito, com provisão, e foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, conforme livro razão e LALUR anexos. Não houve qualquer lançamento do valor de R\$ 396.776.298,30, no resultado autuado. Assim, o montante de R\$ 396.776.298,30 não transitou pelo resultado e a efetiva despesa com provisão foi de R\$ 1.111.069.872,00, valor que impactou o resultado, mas foi adicionado à base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

....

"17.... A autuada informou considerar como correta a interpretação dos fatos contábeis a seguir: No prime momento há a contabilização da obrigação atuária (provisão) no passivo, contra uma despesa (débito) no resultado no valor de R\$ 1.111.069.872,00 (valor acumulado em 2007). Portanto, a contrapartida da provisão (passivo-conta nº 2203000006) encontra-se no resultado (conta 3409700103). O segundo momento trata do contínuo fornecimento de produtos e serviços pelos prestadores da rede AMS para os beneficiários dos planos AMS e benefício farmácia. Os gastos são escriturados a crédito nas contas de fornecedores no passivo (contas iniciadas por 2101)... em contrapartida dos débitos escriturados em contas de utilização da provisão, também do passivo (contas 2203000001 e 2203000004 para o plano AMS e contas 2203000007 e 2203000008 para o plano benefício farmácia). Ou seja, os gastos anuais com o fornecimento de produtos e serviços com planos MAS e benefício farmácia dos aposentados (que soma R\$ 398.766.800,87) são escriturados (partida e contrapartida) em contas contidas dentro do

passivo, logo não afeta o resultado e o lucro real. Já no terceiro momento, há o encerramento das contas de utilização da provisão, lançando-se um crédito para fechar tais contas e valendo-se do lançamento a débito da contrapartida na conta de provisão do passivo."

"18. Para explicar os três momentos de forma mais clara, espancando de vez qualquer dúvida, apresentamos o seguinte esquema:



13. Conta do resultado 3409700103.

14. Conta do passivo 2203000006.

15. Contas do passivo iniciadas por 2101, em especial a conta 2101100001.

16. Contas 2203000001 e 2203000004 para o plano AMS e contas 2203000007 e 2203000008 para o plano benefício farmácia.

19. Os gastos com o fornecimento de produtos e serviços pelos prestadores da rede AMS para os beneficiários dos planos AMS e benefício farmácia (R\$ 398.766.800,87), bem como sua contrapartida na utilização da provisão estão contidos unicamente no passivo. A movimentação contábil desses valores, portanto, não afeta o resultado, porquanto a efetiva despesa com tais valores, de cunho atuarial, já havia sido escriturada enquanto contrapartida de provisão (R\$ 1.111.069.872,00). Por todo o exposto, deve-se reconhecer que a despesa com o fornecimento de produtos e serviços com os planos AMS e benefício farmácia dos aposentados (R\$ 398.766.800,87) já está contida no lucro real pela escrituração de provisão (R\$ 1.111.069.872,00), enquanto obrigação atuária dos referidos planos."

....

"30. CONCLUSÃO (CASO 1) constata-se, nos termos acima, que os gastos anuais com o fornecimento de produtos e serviços com planos MAS e benefício farmácia dos aposentados (que somam R\$ 398.766.800,87) são escriturados (partida e contrapartida) em contas contidas dentro do passivo, logo não afetam o lucro. A movimentação contábil desses valores, portanto, não afeta o resultado, porquanto a efetiva despesa de tais valores, com cunho atuarial, já havia sido escriturada enquanto contrapartida de PROVISÃO DE PAGAMENTOS DE AMS APOSENTADOS conta nº 2203000006 (R\$ 1.111.069.872,00).

A despesa com provisão de AMS aposentados, que incluem a parcela do benefício farmácia, no montante de R\$ 1.111.069.872,00 impactou sobre o resultado de 2007 e foi adicionada à base de cálculo dos tributos.

Assim, a partir da melhor compreensão dos fatos e da expressa conclusão a que chegou a autoridade fiscal, quando da diligência, conforme acima exposto, cabe razão à contribuinte, haja vista que o valor total da provisão R\$ 1.111.069.872,00 (contabilizada em despesa, portanto deduzida na apuração do lucro líquido), foi adicionada para apuração do lucro real, conforme cópia do Lalur.

Frise que foi comprovada essa mesma adição para a CSLL, pelo que deve ser excluída ambas as tributações.

Pelos fundamentos até aqui expostos, dou parcial provimento ao recurso de ofício para restabelecer em parte a glosa das despesas relacionadas aos fatos 01 e 02 da infração nº 001 e provimento ao recurso de voluntário, quanto aos fatos relacionados nos itens 04 e 05 da infração 001, conforme quadro que segue:

Fato discriminado	Valor autuado/glosa	Valor afastado pela DRJ	Valor restabelecido/afastado pelo CARF	Valor mantido
Défict/contrapartida Plano Petros	499.407.041,99	499.407.041,99	249.703.520,90	249.703.520,90
Custos serviços passados	108.787.000,00	108.787.000,00	54.438.500,00	54.438.500,00
Despesas aposentados e pensionistas	596.085.318,87	596.085.318,87	0,00	0,00
Despesas assistência médica	396.776.292,30	0,00	396.776.292,30	0,00
Pg. com Farmácia a aposentados	1.990.502,57	0,00	1.990.502,57	0,00

II - Do recurso voluntário, no que diz respeito a Realização de Reservas de Reavaliação em controladas e coligadas

Quanto a este último item, cuja tributação se deu pela insuficiência de provas de que os valores foram tributados nas empresas de origem, a recorrente anexou os seguintes documentos ao recurso voluntário:

1. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da CIA. PETROQUÍMICA DO SUL (COPEL), ano-calendário 2007, comprovando duas adições ao lucro real nos valores de R\$ 26.561.619,22 e 2.309.815,78, totalizando R\$ 28.871.435,00 (doc. 04 do recurso voluntário).
2. Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) da QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A.,¹⁸ comprovando a adição de R\$ 16.062.092,25 ao lucro real (doc. 05 do recurso voluntário).
3. Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) da PETROCOQUE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO, onde às páginas 24 e 27 é possível constatar a adição de R\$ 3.550.694,71 ao lucro real (doc. 06 do recurso voluntário).

Quando da diligência, nos itens 38 e 39, a autoridade fiscal esclareceu que em relação às empresas incorporadas, como no caso da COPELUL e da QUATTOR, mencionou-se o nome da sucessora, conforme quadros que seguem:

CONTRIBUINTE	CNPJ	SITUAÇÃO
CIA. PETROQUÍMICA DO SUL (COPELUL)	88.948.492/0001-92	INCORPORADA
BRASKEM S.A. RFP-D nº 07.1.85.00-2013-00211-7	42.150.391/0001-70	SUCESSORA (ATIVA)

CONTRIBUINTE	CNPJ	SITUAÇÃO
QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A	61.632.964/0001-47	INCORPORADA
BRASKEM QPAR S.A- RFP-D nº 07.1.85.00-2013-00212-5	09017802/0001-89	SUCESSORA (ATIVA)

CONTRIBUINTE	CNPJ	SITUAÇÃO
PETROCOQUE S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO RFP-D nº 07.1.85.00-2013-00213-3	43.218.296/0001-24	ATIVA

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO DAS CONTROLADAS E COLIGADAS DA PETROQUISA				
	COPELUL	PQU	PETROCOQUE	TOTAL
Realização da Reserva de reavaliação nas investidas	R\$ 28.871.435,00	R\$ 10.600.980,88	R\$ 2.343.458,50	R\$ 41.815.874,38
Participação da Petroquisa (%)	20,79%	17,44%	40%	
Realização da Reserva de reavaliação reflexa na Petroquisa	R\$ 6.003.121,99	R\$ 1.848.959,48	R\$ 937.383,40	R\$ 8.789.464,86
Varição no % da coligada COPELUL	R\$ 3.886.000,00			R\$ 3.886.000,00
Realização da Reserva de reavaliação líquida	R\$ 2.117.121,99	R\$ 1.848.959,48	R\$ 937.383,40	R\$ 4.903.464,86

Após análise da contabilidade das empresas acima referidas, concluiu a autoridade fiscal que foram comprovadas as adições dos valores referentes à realização de reavaliação das coligadas, com exceção, especificamente, à QUATTOR (PQU), em decorrência da não apresentação do LARUR, restando no montante total proporcional à respectiva participação social de R\$ 1.848.959,48, conforme tabela acima (item 44 - fl. 7.198).

No que se refere ao resultado da diligência correspondente à reserva de reavaliação, a recorrente manifestou-se às fls. 7.217 e seguintes, destacando:

Já quanto aos valores referentes à realização da reserva de reavaliação em relação à QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A, o responsável pela diligência entendeu como não comprovada a adição, apontando, em seu relatório, que a sucessora BRASKEM informou que não conseguiu localizar o LALUR do ano calendário 2007.

No entanto, como se pode observar pelo Boletim de Ocorrência anexado às presentes considerações, o aludido documento foi destruído em virtude de um incêndio ocorrido na empresa P.A ARQUIVOS Ltda., conforme notificação judicial nº 1086216-84.2013.8.26.0100, emitida pela 24ª vara Cível do Foro Central Cível de São Paulo.

Não obstante a destruição do documento, a BRASKEM conseguiu recuperar as memórias de cálculo utilizadas à época, de onde se pode extrair a composição do Lucro-Real e da Base de Cálculo da CSLL de 2007.

De outra parte, o responsável pela fiscalização aponta que, **não obstante a constatação na DIPJ ano 2007**, não foi comprovada a adição ao LALUR do montante de R\$ 10.600.980,88, por falta de apresentação deste documento fiscal.

Contudo, o fato de o responsável pela fiscalização não ter conseguido confirmar a informação pela não entrega do LALUR não significa que a adição não foi realizada. **Na verdade, esta informação foi obtida pela análise da DIPJ de 2007, como afirmado pela própria fiscalização.**

De posse desta informação da DIPJ, bastaria o cruzamento de dados com o que fora recolhido a título de IRPJ e CSLL no exercício de 2007 pela QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A.

Dessa forma, tendo em vista que a informação necessária foi obtida pela memória de cálculo apresentada no lugar do LALUR e, também, porque a mesma informação consta na DIPJ, não há o que se falar em existência de tributo que esteja pendente de cobrança.

Pelo que se depreende do resultado da diligência, no que diz respeito à infração correspondente à **Realização de Reservas de Reavaliação em controladas e coligadas**, segundo a autoridade fiscal, apenas em relação valor de R\$ 1.848.959,48 não houve a apresentação do LALUR para fazer prova. A questão a ser enfrentada é como o julgador deve se formar convencimento nas situações de comprovado sinistro que destrói determinado Livro Fiscal. Neste casos há que se considerar as demais circunstâncias e indícios. No momento em que o valor em questão consta da informação contida na DIPJ, à semelhança do que também consta em relação às empresas em que o LALUR foi apresentado, não me parece crível que, caso pretendesse engendrar determinada fraude, essa fosse se dar em valor de pequena monta, quando consideradas as demais cifras indicadas nos autos. Porém, durante os debates, os demais membros do Colegiado entenderam que cabia à recorrente apresentar/conservar faltante, razão pela qual, com a ressalva da posição do relator, nega-se provimento ao recurso, neste ponto.

No que se refere aos juros sobre a multa de ofício, ressalvada a posição do relator e dos Conselheiro Carlos Pelá e Paulo Cortês, o entendimento desta turma, seguindo a jurisprudência do STJ, nas duas Turmas que julgam a matéria, é pela manutenção da exigência, pelo voto de qualidade. Assim, para evitar a designação de Conselheiro apenas para redigir o voto em relação à manutenção dos juros sobre a multa, fica consignado que a decisão do Colegiado foi por manter a exigência de juros sobre a multa por entender que esta integra o crédito tributário e, em assim sendo, sujeita-se à incidência dos juros.

ISSO POSTO, na linha e limites dos fundamentos acima expostos, voto por dar parcial provimento ao **recurso de ofício** para restabelecer a glosa do valor de R\$ 249.703.520,90 referente a infração relacionada à contrapartida do Plano Petros; R\$ 54.438.500,00 correspondente a infração com custos de serviços. Quanto ao **recurso voluntário** voto por dar parcial provimento para restabelecer as deduções nos valores de R\$ 396.776.292,30 e R\$ 1.990.502,57; correspondentes aos itens 04 e 05 do item I do auto de infração;

Processo nº 16682.721161/2011-18
Acórdão n.º **1402-001.923**

S1-C4T2
Fl. 0

e cancelar parte da exigência referente à realização da reserva de reavaliação no montante de R\$ 3.053.505,38.”

É o voto.

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Redator Designado.

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado.

Preliminarmente não posso deixar de prestar minhas homenagens ao I. Relator que conduziu seu voto com o brilhantismo habitual o que só enriqueceu os debates.

Ainda assim, ousou dele discordar em parte. O presente voto vencedor cinge-se às matérias relacionadas nos itens 1 e 2 do item I, do auto de infração, objetos do recurso do recurso de ofício a saber:

1. Despesa indedutível – Aporte financeiro da Petrobras em contrapartida à aceitação da repactuação do plano Petros – R\$ 499.407.041,99.

2. Despesa indedutível – Custo dos serviços passados das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência: R\$ 108.787.000,00.

Ainda que seja indubitável a estreita ligação entre o Fundo de Pensão (Petros) e a patrocinadora (Petrobras) fato é que são entidades distintas que não se confundem. Ao contrário, são atividades, modelos administrativos e outras circunstâncias diferenciadoras que não permitem tratá-las como um organismo único, inclusive no que se refere ao quadro funcional.

As necessidades e o bem estar dos funcionários da Petrobrás não podem isoladamente servir de escopo para que sejam feitos aportes à entidade previdenciária. Em outras palavras, as obrigações da Petrobrás junto à Petros devem se ater àquelas decorrentes das normas institucionais obedecendo-se ao regramento específico.

Fugindo desse perfil, as contribuições devem ser tidas como liberalidade e não preencheriam os requisitos para dedução no resultado.

A Constituição Federal ao tratar do regime de Previdência Privada complementar estabelece no art. 202 (destaques acrescidos):

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998

(...)

§ 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

§ 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.

(.....)

Vê-se, portanto, que já na Carta Magna foi explicitada a preocupação quanto ao estabelecimento de um limite ao aporte de recursos pela patrocinadora à entidade de previdência privada, limite esse definido pelo valor da contribuição do segurado.

Considerando que o § 4º supra transcrito estipulou que a relação entre a patrocinadora e a entidade previdenciária seria regulamentada por lei complementar, a Lei Complementar nº 109/2001 ao dispor sobre a matéria estabeleceu, no que se refere aos resultados deficitários nos planos ou nas entidades previdenciárias (destaques acrescidos):

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 complementa

Nos termos dos dispositivos supra transcritos, parece-me claro que o aporte de recursos pela patrocinadora à entidade previdenciária, inclusive para suprir resultados deficitários, só pode ser tratado como tal quando dentro do limite definido pela contribuição do participante.

Em relação à situação tratada nos autos o participante não contribuiu com nenhum valor em contrapartida aos aportes da patrocinadora. Sendo assim, pelo regramento legal em vigor não haveria obrigatoriedade da Petrobras fazer qualquer aporte, o que lhes dá a característica de liberalidade tornando-os portanto indedutíveis.

O mesmo raciocínio aplica-se ao custo dos serviços passados das contribuições correspondentes ao período em que os participantes estiveram sem plano de previdência, eis que também sujeitos aos limites definidos pela contribuição do participante.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício em relação a esses itens.

Leonardo de Andrade Couto – Redator designado

Processo nº 16682.721161/2011-18
Acórdão n.º **1402-001.923**

S1-C4T2
Fl. 0

CÓPIA