



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

Processo n° 19515.000234/2005-06
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.584 – 1ª Turma
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SAO PAULO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002

CONTRIBUIÇÕES NÃO COMPULSÓRIAS EXCEDENTES AO LIMITE DE 20%. DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS. INDEDUTIBILIDADE.

O limite de 20% para dedutibilidade das despesas com previdência suplementar deve se reportar à folha de salário dos empregados e dirigentes correspondente ao ano-calendário para o qual se apura o imposto. O pagamento de contribuições não-compulsórias decorrentes de acordo ou contratos assumidos por ato de liberalidade excedentes a esse limite configura despesa não necessária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento (i) pelo voto de qualidade, para manter a autuação fiscal relativa à dedutibilidade dos excedentes aos limites definidos pelo artigo 11, §2º, da Lei nº 9.532/1995, vencidos os conselheiros Nathalia Correia Pompeu (relatora original), Cristiane Silva Costa (relatora ad hoc), Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que acompanharam a relatora pelas conclusões e, (ii) por maioria de votos, para manutenção dos juros sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio. Designada para redigir o voto vencedor referente à infração de glosa de dedução a conselheira Adriana Gomes Rego. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, os conselheiros Daniele Souto Rodrigues Amadio e Carlos Alberto Freitas Barreto votaram apenas quanto ao mérito e esteve ausente momentaneamente o conselheiro Gerson Macedo Guerra, que não participou do julgamento por ter ocupado a vaga da ex-conselheira Nathália Correia Pompeu, com votos já consignados.

Julgamento iniciado na sessão de 18/08/2016 e concluído em 14/03/2017.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa - Redatora *ad hoc*

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rego - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Nathália Correia Pompeu e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Inicialmente, esclareço que fui designada como redatora *ad hoc* para formalização de acórdão relatado pela então Conselheira Nathália Correia Pompeu. O relatório a seguir reproduzido foi apresentado pela Relatora em sessão de julgamento de agosto de 2016:

Autos de Infração de IRPJ e CSLL, lavrados sob o fundamento da falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real dos anos de 2001 e 2002, de parcelas consideradas excedentes aos limites fixados no art. 361, §2º do RIR (fls. 401/402 e 406/407).

Impugnação do contribuinte, arguindo a improcedência da autuação fiscal, suscitando (fls. 418/453):

a) Preliminar de nulidade do auto de infração: princípio da legalidade e a correta interpretação das regras advindas com a edição da Lei nº 9.532/97 pois não foram consideradas para a apuração do limite de 20% as remunerações e salários pagos consoante artigo 11 da citada lei ;

b) Improcedência da exigência fiscal, pautada na finalidade da limitação de 20% instituída pela Lei nº 9.532/97 – princípios administrativos que regem a conduta e os atos da Administração Pública e segurança das relações jurídica, levando em conta o contrato celebrado entre a Impugante e FUNCESP - época em que estava em vigor o artigo 301 do RIR/94 que tinha como base as regras da Lei n. 9.249 (inciso V, do artigo 13) e 9.250 (artigo 8º, inciso II), ambas de 1995. Assim, estava sujeita as regras que (I) exigiam a contabilização das despesas relacionadas a patrocínio de fundo de previdência pelo regime de caixa (ou seja, no momento do efetivo

pagamento); e (II) permitiam a dedução integral desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

c) Impossibilidade de aplicação da multa punitiva de 75%;

c) Impossibilidade de aplicação da taxa referencial SELIC.

Documentos anexados às fls. 454/555.

Decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, julgando procedentes os lançamentos, nos seguintes termos (fls. 557/566), colaciona-se ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002 e 2003.

Ementa: CONTRATO CELEBRADO. DIREITO ADQUIRIDO. DEDUÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ASSUMIDAS.

Não existe direito adquirido a regime tributário. Logo, mesmo que no momento da contratação do plano haja permissão legal para a dedução integral da despesa correspondente à obrigação de trato sucessivo assumida, não há garantia de que a pessoa jurídica possa deduzir a totalidade das prestações futuras.

LIMITE REMUNERAÇÃO DE DEDUÇÃO. SALÁRIOS E REMUNERAÇÃO

Uma vez constatado que o autuante considerou o limite apurado pelo próprio impugnante, não subsiste sua assertiva sobre a falta de inclusão dos salários e das remunerações na base de cálculo do limite legal de dedução.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. 75%.

Em lançamento de ofício é devida multa de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja legalidade da aplicação os órgãos do Poder Executivo não dispõem de competência para apreciar e julgar.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL.

Aplica-se à exigência dita reflexa O que foi decidido quanto ao lançamento matriz, devida à íntima relação de causa e efeito entre eles.

Lançamento Procedente

Recurso voluntário do contribuinte, enumerando os motivos determinantes da nulidade do AIIM e da reforma integral da decisão recorrida com os seguintes pontos (fls. 578/602), em especial requer:

a) Justiça fiscal e a finalidade da limitação de 20% instituída pela Lei nº 9.532/97 - Princípios administrativos que regem a conduta e os atos da Administração Pública;

b) Impossibilidade dos juros sobre a multa de ofício.

Decisão da 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, negando provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos, nos seguintes termos (fls. 1906/1921), segue ementa:

Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Ano-calendário: 2000 e 2001

CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA PRIVADA. LIMITE.

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

RECOMPOSIÇÃO ATUARIAL DE FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior a Lei nº 9.532/97, devem compor o somatório dos pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11, da Lei 11.9532/77.

Embargos de declaração interpostos pelo contribuinte, alegando omissão na decisão acima (fls. 1930/1932), analisados pelo Presidente da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, que assim entendeu (fls. 1976/1986):

a) Não admitidos quanto as seguintes pontos:

a.1) Nulidades aduzidas no Recurso voluntário;

a.2) Distinção entre as contribuições extraordinárias – tais como aquelas incorridas de maneira involuntária e suportadas apenas em razão do processo de privatização da Embargante – e as contribuições normais suportadas no curso normal de seus negócios, especialmente naquilo a que se refere à aplicação proporcional da regra do parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 9.532/97, de maneira a excluir do referido limite aquelas contribuições relativas às pessoas físicas que não figuram mais no quadro de empregados da Embargante.

b) Admitidos quanto à não incidência da taxa SELIC sobre as multas de ofício impostas à ora Embargante;

c) Admitidos de ofício quanto à abusividade da multa de ofício e inaplicabilidade de juros à taxa Selic sobre o IRPJ e CSLL.

Determinou-se o imediato retorno ao CARF para fins de deliberação da Turma quanto aos tópicos admitidos – o processo retornou à 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento para pronunciamento. Embargos de declaração conhecidos e acolhidos parcialmente, por unanimidade, para (fls. 2109/2119):

a) por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente aos juros de mora sobre a multa de ofício;

b) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à multa de ofício;

c) por unanimidade de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente ao cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC.

Colaciona-se ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96.

Multa de Lançamento de Ofício. Legalidade

A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN.

Juros de Mora. Selic. Aplicação

Sobre o crédito tributário não recolhido no vencimento incidem juros cobrados de acordo com a variação da taxa Selic, na forma do disposto no artigo 953, do RIR/1999. No mês em que o débito for pago, os juros de mora serão de um por cento.

Recurso especial do contribuinte – e sua subsequente complementação – indicando as alegadas divergências jurisprudenciais nos seguintes pontos (fls. 1995/2018 e 2134/2162):

a) O acórdão-paradigma nº 1402-00.538 da 1ª Seção/2ª Turma da 4ª Câmara entendeu pela nulidade do auto de infração pela ausência de indicação precisa e correta do *quantum* devido, não tendo sido observadas as regras para sua lavratura, de acordo com o art. 10, V do Decreto nº 70.235/72. Em contrapartida, o acórdão recorrido se posicionou no sentido de que não houve a alegada nulidade;

b) O acórdão-paradigma nº 101-96.868 da 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes entendeu que os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei nº 9.532/97 não devem compor o somatório dos pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11 da referida lei. Em contrapartida, o acórdão recorrido decidiu em sentido contrário.

c) O acórdão-paradigma nº 02-03.133 da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu que os juros de mora só incidem sobre valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada. Em contrapartida, o acórdão recorrido decidiu que referidos juros incidem sobre a multa de ofício, aplicando-se a taxa Selic.

Anexa acórdãos-paradigmas às fls. 2164/2215.

Realizado Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, deu-se seguimento em parte ao recurso, considerando-se que o recorrente logrou êxito apenas em parte na comprovação do dissenso jurisprudencial (fls. 2218/2221):

a) Com relação à primeira matéria – nulidade do auto de infração, ante a falta de indicação correta e precisa do *quantum* devido –, posicionou-se no sentido de não ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, por ausência de prequestionamento e por se confundir com o próprio mérito;

b) No que se refere às segunda e terceira matérias – “limite de 20%”- art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97” e “exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada” –, reconheceu-se o alegado dissenso jurisprudencial.

Contrarrazões da Fazenda Nacional, apresentando fundamentos para manutenção do acórdão recorrido nos seguintes termos (fls. 2234/2248):

a) Os ajustes decorrentes de déficit técnico devem compor o somatório dos pagamentos, para efeito do limite de dedução determinado na Lei nº 9.532/97;

b) É cabível juros sobre a multa de ofício;

c) Em respeito ao princípio da eventualidade, caso se entenda que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não abrange a multa de ofício, ainda assim incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora *Ad Hoc*

Conforme exposto no relatório acima, fui designada redatora ad hoc para formalizar o presente acórdão, utilizando minuta de relatório e voto apresentados pela Relatora à ocasião da inclusão do processo em pauta. Nestes termos, o conteúdo do voto a seguir transcrito corresponde ao voto proferido pela relatora originária, Conselheira Nathália Correia Pompeu:

Pressupostos Preliminares

Não obstante a análise da admissibilidade do presente recurso às fls. 2218/2221, cabe aqui uma reavaliação, consolidando-a.

1. Tempestividade

O recorrente foi intimado do Acórdão do CARF, que admitiu em parte os embargos de declaração, em 22/09/2014 (fl. 1991), apresentando seu primeiro recurso em 06/10/2014 (fl. 1996). Após reanálise dos referidos embargos pela Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento – 25/03/2015 (fls. 2109/2119) –, o recorrente, intimado em 13/07/2015 (fl. 2131), ratificou o mencionado recurso e o complementou em 22/07/2015 (fls. 2137/2162).

Reconhece-se, portanto, a tempestividade do presente recurso, de acordo com os arts. 68 c/c 65, § 5º do Anexo II do RICARF:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

§ 5º Somente os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão.

2. Prequestionamento

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, assim estabelece no art. 67, §5º do Anexo II: “O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais”.

As matérias foram prequestionadas, conforme se extraem da decisão do Recurso Voluntário interposto e da decisão de análise dos Embargos de Declaração apresentados pelo recorrente, respectivamente (fls. 1983 e 2109):

I - preliminares de nulidade aduzidas nos itens 12 e seguintes do Recurso

Esclareça-se, de pronto, que não se tratam de preliminares, mas sim de uma única, vazada nos seguintes termos: (...)

Compreende-se, da leitura das razões preliminares e de mérito transcritas, que o ponto nuclear da questão é exatamente o mesmo, qual seja, a desejada tese de que a melhor interpretação do direito positivado na Lei nº 9.532/97 excluiria da limitação os aposentados e participantes transferidos para outras sociedades resultantes do processo de cisão da Eletropaulo Eletricidade.

Em assim sendo, vê-se que o voto condutor do acórdão (voto vencedor) não se dispôs a responder ao administrado na seara da aventada preliminar de quantum excessivo (tal qual o fez, inclusive, o voto vencido), eis que idêntico seria o teor da resposta efetivamente posta quanto ao mérito, se assim se dispusesse.

No caso presente a própria Recorrente admite no item 39 de suas razões que sua tese preliminar confunde-se com o mérito.

O vício da omissão a que alude a norma regimental é aquele em que o provimento administrativo não entrega resposta ao administrado acerca de ponto autônomo trazido por este ao debate, impedindo-o do exercício de futuras incursões recursais, não aquele, evidentemente, que se traduziu na negativa das pretensões da defesa.

Portanto, no tópico, não há falar em omissão do julgado.

Multa de Lançamento de Ofício. Incidência de Juros de Mora.

Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. (grifos no original)

Portanto, resta superado este ponto admissional do presente recurso.

Demonstração da legislação tributária com diversidade de interpretação

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, assim estabelece no art. 67, do Anexo II: "Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF."

No caso em análise, houve a devida demonstração da legislação tributária que supostamente está sendo interpretada de forma diversa pelo acórdão atacado. É nesse sentido sua indicação das legislações (fl. 2146):

39. (...) a Recorrente esclarece que os temas que justificam seu cabimento são os seguintes:

(i) **em preliminar**, a nulidade do Auto de Infração, ante a falta de indicação correta e precisa do quantum devido, nos termos do inciso V do artigo 10 do Decreto nº 70.235/72; e

(ii) **no mérito**, a improcedência da cobrança, haja vista, (a) a violação aos princípios da irretroatividade, do direito adquirido e da segurança das relações jurídicas; (b) a aplicação desproporcional e divergente quanto à regra do §2º do artigo 11 da Lei nº 9.532/97, resultado da ausência de distinção, pelo V. Acórdão recorrido, entre as contribuições extraordinárias e as contribuições normais, suportadas pela Recorrente no período fiscalizado; (c) a irregularidade contida na manutenção dos juros de mora sobre a multa de ofício, em interpretação divergente ao artigo 61 da Lei 9.430/96.

(grifos no original)

O recorrente aponta a análise do artigo 10, V do Decreto nº 70.235/72; do artigo 11, §2º da Lei nº 9.532/97 e do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Entrementes, conforme a seguir analisado – no tópico “prequestionamento” – a matéria em si se restringe à análise do artigo 11, §2º da Lei nº 9.532/97 e do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Matérias:

(1) Recomposição atuarial de fundo de previdência privada. Limite de 20% (art. 11, § 2º da Lei nº 9.532/97). IRPJ. CSLL.

(2) Juros de mora (Selic) sobre multa de ofício.

3. Indicação de paradigmas

O RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343 de 2015, assim estabelece no art. 67, do Anexo II:

§ 6º Na hipótese de que trata o **caput**, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 8º A divergência prevista no **caput** deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da

publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade.

(grifos no original)

O recorrente apontou 3 acórdãos paradigmas, indicando em sua peça recursal os pontos específicos que entende divergentes – apresentando tabela comparativa – e colacionando à parte íntegra de suas cópias. Seguem ementas dos paradigmas:

1. Acórdão nº 1402-00.538 – 1ª Seção/2ª Turma da 4ª Câmara (fls. 2081/2100):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2003, 31/12/2004, 31/12/2005, 31/12/2006

LANÇAMENTO. NULIDADE. VICIO FORMAL. DETERMINAÇÃO DA EXIGÊNCIA. *É nulo, por vício formal, o lançamento que, embora identifique a infração tributada, não atenda, adequadamente ao disposto no artigo 10, Inciso V, do Decreto 70.235/1972, quanto a determinação da exigência.*

RECURSO DE OFICIO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. *Verificado o equívoco na tributação, cancela-se a exigência.*

Recurso Voluntário Provido em Parte. Recurso de Ofício Negado.

2. Acórdão 101-96.868 – Primeira Câmara/Primeiro Conselho de Contribuintes (fls. 2060/2069):

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Anos-calendário: 1999 a 2001

EMENTA: NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO – *Não caracterizados vícios na formalização da exigência, não prosperam as alegações de nulidade. Imperfeições na quantificação do crédito tributário, mesmo que tivesse ocorrido, o que, no caso concreto não se vislumbra, não dariam necessariamente lugar à nulidade do auto de infração, podendo o lançamento ser aprimorado por meio processo administrativo fiscal, que constitui uma revisão interna do lançamento.*

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

IRPJ – RECOMPOSIÇÃO ATUARIAL DE FUNDO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA – Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior a Lei n. 9.532/97, não devem compor o somatório dos pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11, da Lei n. 9.532/97.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA – CSLL - Tendo em vista a íntima relação de causa e efeito que possui com o lançamento principal, a decisão proferida em relação ao IRPJ deve ser estendida à exigência reflexa, mormente quando não houve fatos novos a ensejar decisão diversa.

JUROS SELIC - “Súmula 1º.CC n. 4: A partir de 1º. De abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

MULTA DE OFÍCIO – CONFISCO – “Súmula 1º. CC n. 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Lançamento Procedente em Parte.

3. Acórdão nº 02-03.133 – Câmara Superior de Recursos Fiscais (fls. 2174/2195):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL — CORNS

Período de apuração: 01/03/1999 a 31/12/2003

COFINS. DECADÊNCIA.

Nos casos de lançamento por homologação em que há a antecipação do pagamento, aplica-se o artigo 150 §4º do CTN, contando-se o prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador.

NORMAS PROCESSUAIS.

Em respeito ao princípio da economia processual, se determinada questão é afeta diretamente ao processo administrativo fiscal em curso, deve ser conhecida e enfrentada de pronto. Desnecessário se aguardar outro momento futuro para fazê-lo.

ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE.

FATOS GERADORES A PARTIR DE 1º/01/97.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Neste sentido foi a conclusão da análise da admissibilidade do recurso, admitindo-o apenas em parte (fls. 2220/2221):

Com relação à primeira matéria, “nulidade do auto de infração, ante a falta de indicação correta e precisa do quantum devido”,

não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por se tratar de matéria que não foi prequestionada.

Em nenhum momento, o acórdão recorrido analisou a alegada “nulidade do auto de infração, ante a falta de indicação correta e precisa do quantum devido”. Também a Recorrente, quando da interposição de Embargos de Declaração, apenas se insurgiu quanto a outras matérias que não essa.

De todo modo, essa preliminar de nulidade, na realidade, se confunde com o mérito (segunda matéria: “aplicação da regra do § 2º do art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997”), uma vez que, segundo a Recorrente, essa nulidade do lançamento decorreria de não terem sido considerados, naquele auto, para a apuração do limite de dedutibilidade de 20%, as remunerações e os salários pagos, relativos aos empregados que não fazem mais parte de sua folha de pagamento, consoante disposto no art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997.

No que se refere à segunda matéria, “aplicação da regra do §2º do art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei nº 9.532/97 devem compor o somatório dos pagamentos, para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11 da Lei nº 9.532/97”, o acórdão paradigma apontado decidiu, de modo diametralmente oposto, que “Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei nº 9.532/97 não devem compor o somatório dos pagamentos, para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11 da Lei nº 9.532/97”.

Por fim, quanto à terceira matéria, “exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada”, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que “Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento, incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96”, o acórdão paradigma apontado (Acórdão nº CSRF/02-03.133, de 200) decidiu, de modo diametralmente oposto, que “Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”. (grifos no original)

Confrontando-se as disposições expressas nas ementas do acórdãos-paradigmas, juntamente com seu correspondentes votos condutores, tem-se:

a) Acórdão nº 1402-00.538

Não há similitude entre o caso ali analisado e suas razões jurídicas com o do presente processo administrativo.

A “preliminar de nulidade do auto de infração” arguida pelo recorrente, em verdade, se confunde com o próprio mérito e trata da interpretação que há de ser considerada quanto ao art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97 – porque o recorrente entende indevida a inclusão de contribuições extraordinárias no cálculo do limite de 20% estabelecido por esta lei.

A recorrente quer que se reconheça a tese de que a melhor interpretação do direito positivado na referida lei excluiria da limitação os aposentados e participantes transferidos para outras sociedades resultantes do processo de cisão da Eletropaulo Eletricidade. Em contrapartida, o caso do acórdão-paradigma envolve reconhecimento de vício formal no auto de infração nos seguintes termos:

Compulsando os autos até o termo de encerramento de ação fiscal, o processo conta com apenas 44 páginas. Não há termo de início de ação fiscal ou qualquer intimação ao contribuinte para prestar esclarecimentos, tudo foi feito com base nas informações internas da RFB, porém não foi juntada uma única cópia de DIPJ.

(...)

Pela análise dos autos, entendo que cabe razão à turma julgadora ao afastar a alegação de nulidade do lançamento por falta de motivação, haja vista que está claro que a fiscalização, em procedimento interno, apurou que a contribuinte efetuou compensações de prejuízos e bases negativas, em valores acima dos saldos constantes nos registros da Receita Federal do Brasil.

Todavia, a meu ver, é patente o vício formal, em razão da inobservância do artigo 10, inciso V, do Decreto 70.235 de 1972
(...)

Ora, a toda evidência os demonstrativos dos sistemas da Receita Federal de controle de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL, tomados como parte integrante do auto de infração, não possuem notas explicativas suficiente adequadas para esclarecer a origem dos valores.

A Fiscalização deveria ter juntado além dos demonstrativos do Sapli as DIPJ, autos de infração e demais decisões que embasaram seus cálculos e, principalmente, demonstrar adequadamente a origem das divergências encontradas.

Insusbsistente a similitude alegada, o referido acórdão não há que ser considerado como paradigma ao presente caso, o que de qualquer forma não afeta a análise da alegação apontada, eis que o próprio recorrente reconhece que a matéria se confunde com o mérito da questão, que será alisado em momento oportuno.

b) Acórdão 101-96.868

Enquanto o paradigma entendeu que “os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei n. 9.532/97, não devem compor o somatório dos pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11, da Lei n. 9.532/97”, o recorrido consignou que “os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei nº 9.532/97 devem compor o somatório dos pagamentos, para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11 da Lei nº 9.532/97” (fl. 1906).

Registre-se, ainda, que mencionado paradigma analisou idêntico caso, face também ao ora recorrente, contudo em diferentes anos-calendário (1999 a 2001).

Reconhece-se, pois, o alegado dissenso jurisprudencial.

c) Acórdão nº 02-03.133

Enquanto o paradigma decidiu que “os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”, a decisão recorrida entendeu que “sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento, incidem juros de mora, na forma dos artigos 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96” (fl. 2109).

Sendo assim, aqui também se reconhece dissídio jurisprudencial, razão pela qual adentro o mérito.

Mérito

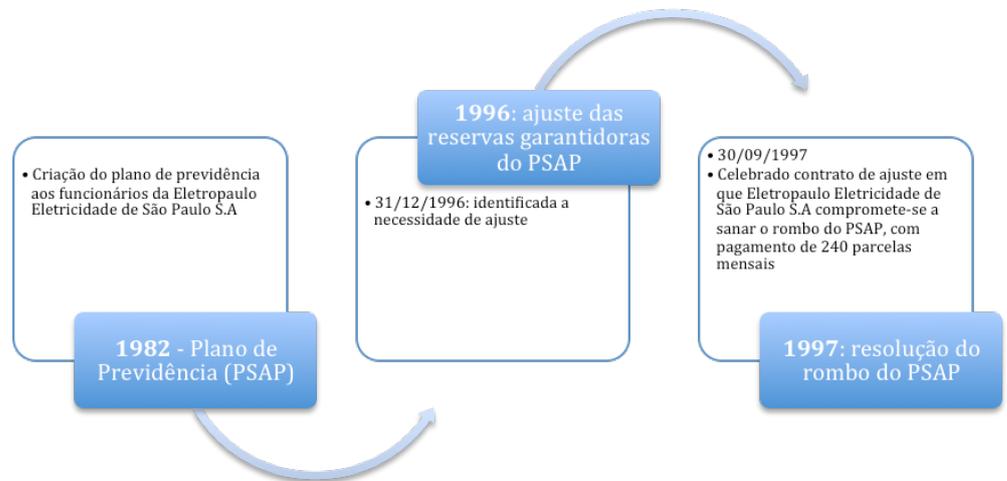
A questão em disputa consiste em saber as disposições quanto ao limite de 20% estabelecido no art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97 – referente ao valor das despesas com contribuições para a previdência privada –, especificamente quanto aos seus reflexos na recomposição atuarial de fundo de previdência privada. De igual forma, cinge a questão quanto à discussão da incidência dos juros de mora sobre multa de ofício.

Alega o recorrente que: a) Os ajustes decorrentes de déficit técnico apurado anterior à Lei nº 9.532/97 não devem compor o somatório dos pagamentos para efeito do limite de dedução de que trata o art. 11 da referida lei; b) Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada, por não se enquadrar esta no conceito legal de tributo.

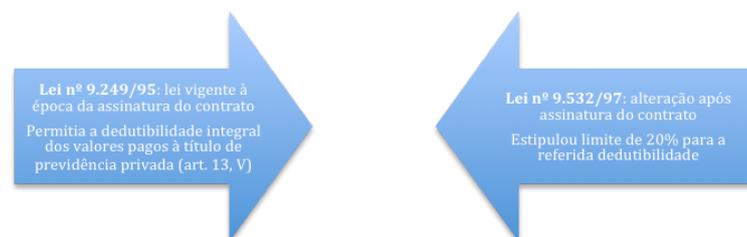
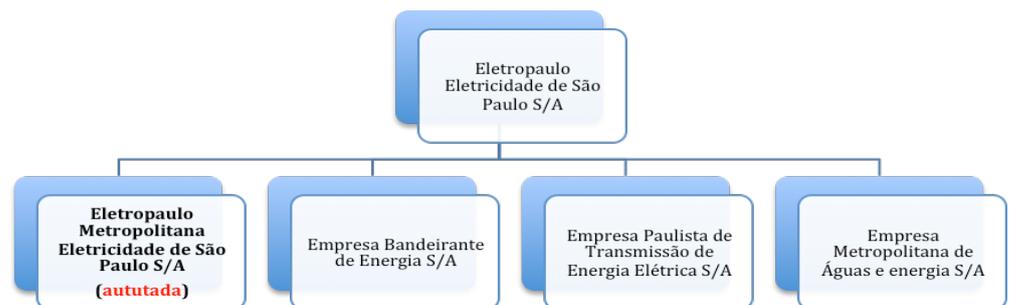
Descreve o contrato realizado e suas sucessivas alterações e particularidades da seguinte forma:

- A recorrente é concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica e sucessora da Eletropaulo Eletricidade de São Paulo S.A (‘Eletropaulo Eletricidade’), empresa privatizada cindida para formação de 4 outras, dentre elas a autuada;
- Em 26/10/1982 a Eletropaulo Eletricidade e a Fundação CESP (FUNCESP) celebraram um convênio de adesão com o objetivo de regulamentar a concessão de suplementação de aposentadorias e pensões;
- Em 30/09/1997 – antes da privatização – foi assinado o contrato de ajuste das reservas matemáticas do plano de suplementação de aposentadorias e pensão da Eletropaulo (PSAP): a Eletropaulo Eletricidade assumia a obrigação de pagar 240 parcelas mensais à FUNCESP – então integralmente dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL – com o objetivo de saldar o PSAP;
- Quando da privatização da Eletropaulo Eletricidade, foi atribuída à recorrente o pagamento da integralidade do déficit atuarial da FUNCESP. Ressalte-se a inexistência de manutenção em sua folha salarial de grande parte dos empregados e funcionários a que esse déficit se refere;
- Em 11/12/1997 sobreveio a Lei nº 9.532/97, limitando à 20% as deduções do IRPJ e CSLL quanto às contribuições destinadas à custear planos de benefícios complementares;
- Assim, a recorrente fora autuada por continuar deduzindo integralmente as despesas incorridas do referido contrato.

Em arremate, assim delinea a situação em comento:



1998: Cisão da Eletropaulo Eletricidade de São Paulo S/A



Hão de ser analisados, primeiramente, as concepções e efeitos jurídicos da matéria para, então, verificar sua aplicação ao caso em tela.

Recomposição atuarial de fundo de previdência privada: art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97

A Lei nº 9.532/97 assim dispunha quanto ao tema, antes da alteração dada pela Lei nº 10.887/04:

Art. 11. A dedução relativa às 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, somada às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, a que se refere a Lei n.º 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa física, fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.

(...)

§ 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 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, a que se refere a Lei nº 9.477, de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano.

Após mencionada alteração, assim restou disciplinada no ponto em baila:

Art. 11. As deduções relativas às 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. (...)

§ 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.

Em igual teor é o Decreto nº 3.000/99, *in verbis*:

Subseção XVIII

Serviços Assistenciais e Benefícios Previdenciários a Empregados e Dirigentes

Benefícios Previdenciários

Art. 361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).

§ 1º Para determinação do lucro real, a dedução deste artigo, somada às de que trata o art. 363, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 2º).

§ 2º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o parágrafo anterior deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, § 3º).

Referidos dispositivos são claros ao estabelecer o limite de 20% do total de salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes de empresas em deduções de algumas contribuições na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Apenas para fins de análise de digressão legal, registre-se que, antes da Lei nº 9.532/97, inexistia previsão expressa do mencionado limite às pessoas jurídicas que incorressem em despesas com pagamentos de previdência complementar a seus empregados para a dedução dos referidos valores na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Assim era a disposição da época – RIR/1994 – *in verbis*:

Benefícios Previdenciários

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

Similar previsão era disposta no art. 13, V da Lei nº 9.249/95 – com cálculo previsto no art. 8º, II da Lei nº 9.250/95 –, *in verbis*:

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;

O limite de 20% atualmente fixado pela nova legislação se justifica para fins de coibir algumas práticas de irregularidades fiscais e trabalhistas que intentavam afastar a incidência de certos valores na base de cálculo do tributo, coibindo-se a prática abusiva de substituição de parte da remuneração de altos executivos por planos de previdência de curta duração. É o que se infere da exposição de motivos da MP nº 1.602/97, antes de sua conversão na Lei nº 9.532/97:

14. O art. 11 trata das contribuições para a previdência privada, limitando as deduções das pessoas físicas a até doze por cento do seu rendimento bruto no período a que corresponder as contribuições.

Relativamente à parcela das contribuições cujo ônus seja da pessoa jurídica instituidora, o limite estabelecido é de até o dobro do valor suportado pelos empregados e dirigentes da empresa.

Referidos limites compatibilizam-se com os que atualmente são praticados pela esmagadora maioria das empresas que proporcionam este tipo de benefício a seus empregados e dirigentes, notadamente aquelas com participação societária do setor público.

Essa medida, ao mesmo tempo que em nada prejudica o setor da previdência privada, coloca uma trava na possibilidade, hoje existente, de postergação do pagamento do imposto de renda mediante a constituição de planos de previdência no encerramento dos períodos de apuração, com resgates previstos para prazos curtos, com a finalidade única e exclusiva de obter vantagens de natureza fiscal.

Após a conversão da referida MP na lei ora em análise, fez-se por bem entender que a limitação haveria de ter proporcionalidade direta com a folha salarial, fixando-se a dedutibilidade em 20%, conforme seu artigo 11.

Conclui-se, assim, que o montante de contribuição pago pelas empresas naqueles moldes há de respeitar o limite de 20%, incluindo as decorrentes de acordo prévio, por se tratar de acordo de prestação futura – e não de prestação vencida. Assim, a sucessora há de arcar com as obrigações antes avençadas, submetendo-se às regras vigentes ao tempo do cumprimento. Portanto, resta claro em demonstrar que a discussão aqui não é sobre vigência temporal nem de incidência retroativa da norma.

Entrementes, a incidência da nova legislação deve recair somente em casos que correspondam à realidade da empresa em análise, isto é, **que guarde respaldo com sua efetiva folha salarial**, sob pena de incidência tributária sob fato gerador inexistente.

Trata-se de analisar se é caso de não-incidência, por falta de subsunção à situação fática prevista na hipótese de incidência do tributo. Sobre a fenomenologia da incidência, escreve Paulo de Barros Carvalho:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o conceito do fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o conceito desenhado normativamente na hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la.

(...)

Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito. (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2007, 18ª edição, p. 260)

No sentido do doutrinador exposto, quando ocorre perfeitamente o fato social previsto no antecedente, este acontecimento implica na atribuição de juridicidade ao mesmo e com a subsunção do fato à norma, por conseguinte, à formação da relação jurídica, o que não ocorre no caso em análise.

Dessa feita, resta patente a irregularidade da cobrança tributária nos moldes perpetrados. O contrato de ajuste que respalda os pagamentos discutidos no presente processo administrativo foi avençado com base em distinta folha salarial que não a da ora recorrente.

Conforme já consignado nos autos, caso se considerassem os valores pagos aos efetivos trabalhadores da recorrente atualmente vinculados ao PSAP – desconsiderados os valores referentes ao contrato de ajuste – as despesas não extrapolariam o limite legal (vide diligências às fls. 1839/1850).

Não se deve contabilizar, portanto, pagamentos relacionados à parcela do déficit atuarial de participantes aposentados ou transferidos para outras empresas diante de posterior cisão.

Seja em se considerando as motivações que ensejaram a alteração legislativa, seja em análise objetiva da ausência de correta correspondência com a folha salarial da empresa advinda de cisão daquela que efetivamente participou do mencionado contrato, o limite acima não incide sobre o valor das remunerações inicialmente apontado. Inexistindo relação direta entre a prestação atual de serviços dos empregados ativos da atual empresa, ora recorrente, com a hipótese de incidência legal em análise, tem-se por irregular a cobrança tributária nos moldes aplicados.

Da interpretação da Lei nº 9.532/97 depreende-se que a referida limitação às despesas com contribuições para a previdência privada refere-se tão-somente ao pessoal efetivamente ligado ao referido plano, inexistindo qualquer menção aos pagamentos decorrentes de recomposição atuarial pretérita. Os pagamentos efetuados para saldar dívida passada não guardam qualquer relação com a atual folha salarial da recorrente.

Consigne-se, entretanto, que tal reconhecimento não gera a pretendida nulidade do auto de infração alegada pelo recorrente. Insubistente, por conseguinte, neste ponto.

Portanto, as contribuições pagas em face do contrato de ajuste na parte relativa aos aposentados, bem como aos funcionários que foram transferidos para outras sociedades resultantes do processo de cisão da Eletropaulo Eletricidade, não devem ser consideradas no cômputo do montante para incidência do limite legal de 20% do art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97.

Juros de mora sobre multa de ofício

Destaca-se o que dispõe a Lei nº 9.430/96 quanto à matéria:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (g/n)

Em consonância, tem-se a previsão do Decreto nº 7.212/10, assim disposto:

Art. 552. Os débitos do imposto para com a União, não recolhidos nos prazos previstos neste Regulamento, ficarão sujeitos aos acréscimos moratórios, conforme definidos nos artigos deste Capítulo (Lei nº 8.383, de 1991, art. 59, Lei nº

8.981, de 1995, art. 84, Lei nº 9.065, de 1995, art. 13, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

Ademais, assim dispõe o Código Tributário Nacional quanto à incidência de juros de mora ao crédito tributário não pago no vencimento:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.(g/n)

A cobrança de juros de mora sobre penalidade pecuniária possui, assim, respaldo legal, em havendo atraso no recolhimento do principal.

Consigne-se que a multa de lançamento de ofício “tem como finalidade punir o contribuinte quando ele não tiver cumprido espontaneamente, mesmo com atraso, a obrigação tributária, seja ela principal ou acessória”¹.

Como qualquer dívida de valor, o não adimplemento de uma obrigação no prazo estipulado implica a incidência de juros em razão da mora.

O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento pacificado quanto à possibilidade de aplicação de juros de mora em multas de ofício, a seguir colacionado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifou-se)

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento quanto à possibilidade de incidência de juros de mora em multas de ofício, aplicando-se a taxa Selic ao caso – Acórdão nº 9101-001.863, publicado em 17/04/2014:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

Ementa:

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a

¹http://www31.receita.fazenda.gov.br/SicalcWeb/calcpfMulta_de_Lançamento_de_Of_cio.html

multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Colaciona-se parte das considerações tecidas no julgado acima como respaldo às fundamentações legais aplicadas ao caso:

(...) obrigação principal compõe o crédito tributário (é parte dele).

Constituído o crédito tributário pelo lançamento, o montante a ele correspondente, sob a ótica do sujeito ocupante do polo passivo da relação obrigacional, constitui um débito para com a Fazenda.

Dispõe o artigo 61 da Lei no 9.430/1996: (...)

Nos termos deste artigo, a multa de ofício, se não paga do vencimento (que se dá o prazo de 30 dias da ciência do lançamento), sujeita-se a juros de mora segundo a taxa Selic (§ 3º do art. 5º da Lei 9.430/96), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (...)

Decreto-lei nº 1.736, de 1979, ao dispor sobre os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional previu expressamente que os juros de mora não incidem sobre a multa de mora (Parágrafo único do art. 1º) [...]

Ou seja, o valor originário do débito, sobre o qual incidem os juros de mora, exclui a multa de mora, mas não exclui a multa de ofício. (grifos no original)

Referido entendimento já tinha sido enfrentado pela 3ª Turma da CSRF, no Acórdão 9303-002.400, publicado em 18/11/2013:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Mais recentemente, a 2ª Turma alinhou-se às demais, proferindo o Acórdão 9202-003.150, publicado em 19.05.2014:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - APLICABILIDADE .

O art. 161 do Código Tributário Nacional - CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Precedentes 2ª Turma da CSRF.

Recurso especial provido.

Em fevereiro de 2016, a 1ª Turma do CSRF reiterou seu posicionamento, proferindo o acórdão nº 9101-002.209 a seguir colacionado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO LUCRO REAL. Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do lucro real, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

Ementa:

ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. LIMITE DOS 30% DO RESULTADO AJUSTADO. Inexiste previsão legal para se proceder à compensação de prejuízos (trava), além do percentual de 30% do resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da CSLL, ainda que a pessoa jurídica esteja no encerramento das suas atividades.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

Ementa:

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. (grifou-se)

Por fim, tem-se o seguinte entendimento sumulado pelo CARF, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Devida, assim, a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Conclusão e dispositivo do voto

Sendo assim, entendo que:

a) as contribuições pagas em face do contrato de ajuste na parte relativa aos aposentados, bem como aos funcionários que foram transferidos para outras sociedades resultantes do processo de cisão da Eletropaulo Eletricidade, não devem ser consideradas no cômputo do montante para incidência do limite legal de 20% do art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97;

b) reconhece-se a legalidade da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, com incidência da taxa Selic

Voto, portanto, no sentido de **CONHECER** e **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

É o que se reproduz da minuta de voto do relator original.

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa

Voto Vencedor

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Redatora Designada

Ousei divergir da ilustre relatora no tocante à divergência denominada de Recomposição atuarial de fundo de previdência privada - Limite de 20% (art. 11, § 2º da Lei nº 9.532/97) pois entendi que as contribuições não compulsórias para o plano de previdência suplementar (PSAP), pagas pela autuada além daquele limite, são despesas decorrentes de ato de mera liberalidade, e por conseguinte, indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A despeito de a relatora já ter feito um relatório dos autos, entendo oportuno fazer um breve histórico, acrescentando alguns fatos não citados anteriormente:

Trata-se de auto de infração de IRPJ e CSLL referentes aos anos-calendário 2001 e 2002, em razão da falta de adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real, das parcelas consideradas excedentes aos limites fixados no parágrafo 2º do art. 361 do RIR/99 (e-fl.402), *verbis*:

Art.361. São dedutíveis as contribuições não compulsórias destinadas a custear planos de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V).

§1º Para determinação do lucro real, a dedução deste artigo, somada às de que trata o art. 363, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, §2º).

§2º O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o parágrafo anterior deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real (Lei nº 9.532, de 1997, art. 11, §3º).

A recorrente se insurge contra a cobrança do auto sob alegação de que foram violados os princípios da irretroatividade, do direito adquirido e da segurança das relações jurídicas. Acrescenta ainda que houve aplicação desproporcional e divergente quanto à regra do §2º do art. 11 da Lei nº 9.532/97, na medida em que o acórdão recorrido não fez distinção

entre as contribuições extraordinárias e as contribuições normais suportadas pela autuada (e-fl.2146).

Das informações prestadas pela Recorrente em seu recurso especial (e-fls.2134-2215), bem como do Instrumento Particular de Contrato de Ajuste de Reservas Matemáticas do Plano de Suplementação de Aposentadorias e Pensões da Eletropaulo administrado pela Fundação Cesp e Outras Avenças (e-fls.512-524), extrai-se que:

- A recorrente é pessoa jurídica, concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica e sucessora da Eletropaulo Eletricidade de São Paulo S.A. ("Eletropaulo Eletricidade"), empresa privatizada que foi cindida para formar quatro novas empresas, dentre elas a Recorrente que, nessa qualidade, é contribuinte do IRPJ e da CSLL (e-fl.2138);
- **Em 26.10.1982, a Eletropaulo Eletricidade e a Fundação CESP ("FUNCESP") celebraram um convênio de adesão**, bem como outros instrumentos particulares e regulamentos, com o objetivo de regulamentar a concessão de suplementação de aposentadorias e pensões em benefício dos empregados ativos, aposentados e pensionistas da Eletropaulo Eletricidade, nos termos do plano de benefícios e suplementação de aposentadorias e pensões - PSAP (e-fl.2138);
- **Em 30.9.1997**, antes do processo de privatização da Eletropaulo Eletricidade, **foi assinado o Instrumento Particular de Contrato de Ajuste das Reservas Matemáticas do Plano de Suplementação de Aposentadorias e Pensão da Eletropaulo - PSAP** (e-fls.512-526) administrado pela FUNCESP (e-fl.2138);
- Através do contrato firmado entre a Eletropaulo Eletricidade e a FUNCESP, a Eletropaulo comprometeu-se a transferir à Fundação o montante de R\$ 1.214.372.526,00 (hum bilhão duzentos e catorze milhões trezentos e setenta e dois mil quinhentos e vinte e seis reais), base 30/06/1997, necessário ao ajuste das reservas matemáticas do plano de aposentadorias e pensão (e-fl.516);
- O valor foi dividido em 240 parcelas mensais, mais 20 anuidades vencíveis em dezembro de cada ano, equivalentes a 14,89% da folha mensal total de pagamento de salários da Eletropaulo e da folha do 13º salário de cada ano, com base na folha de salários da Eletropaulo em setembro de 1997 (e-fl.517);
- a Eletropaulo Eletricidade era patrocinadora de dois planos de benefícios administrados pela FUNCESP (e-fl.2138);
- O processo de desestatização estadual **ocorreu em 1998**, com a cisão da Eletropaulo Eletricidade em 04 sociedades distintas: **(1)** EBE - Empresa Bandeirante de Energia S.A., **(2)** EPTE - Empresa Paulista de Transmissão de Energia Elétrica S.A., **(3)** EMAE - Empresa Metropolitana de Águas e Energia S.A.; e **(4)** Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A. (ora recorrente)(e-fl.2140);
- A Eletropaulo Eletricidade exercia as atividades de geração, transmissão, transformação e distribuição de energia elétrica em 79 municípios do Estado de SP, enquanto que a Eletropaulo Metropolitana (recorrente) permaneceu apenas com a atividade de distribuição de energia elétrica em uma área de

concessão que abrange 24 municípios da região metropolitana de São Paulo (e-fl.2140);

- O processo de cisão implicou transferência de grande parte dos ativos e dos funcionários/empregados da Eletropaulo Eletricidade para as outras empresas dele resultantes, o que acarretou uma redução significativa das atividades originalmente desenvolvidas pela Eletropaulo Eletricidade; a Recorrente passou a exercer apenas a atividade de distribuição de energia elétrica e, ainda assim, para apenas partes dos municípios que eram atendidos antes do processo de cisão (e-fl.2141);

- Não obstante a transferência de parte de suas atividades e empregados para outras empresas resultantes do processo de cisão, **a Recorrente continuou responsável pela obrigação integral de saldar o déficit atuarial junto à FUNCESP** na forma do Contrato de Ajuste (e-fl.2141).

Primeiramente, a recorrente alega que os débitos por ela assumidos tiveram origem no contrato firmado entre a Eletropaulo Eletricidade e a FUNCESP quando ainda não estava vigente a Lei nº 9532/97, a qual estabeleceu o limite de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes para a dedutibilidade das despesas com contribuições para previdência privada.

Argumenta que antes da entrada em vigor da referida MP nº 1.602/97 (convertida na Lei nº 9532/97), as pessoas jurídicas que incorressem em despesas com pagamentos de previdência complementar a seus empregados podiam deduzir integralmente esses valores na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, por força do que determinava o artigo 301 do RIR/94 que tinha como base as regras do inciso V do artigo 13 da Lei nº 9.249/94 e do inciso II do artigo 8º da Lei nº 9.250/94, logo a Lei nº 9532/97 não poderia retroagir para atingir aquela relação jurídica estabelecida antes de sua vigência.

Tal argumento não procede, uma vez que não existe direito adquirido em relação a regime tributário.

É preciso esclarecer que existem duas relações jurídicas que não se comunicam. Uma delas é a relação jurídica de direito privado firmada inicialmente entre Eletropaulo Eletricidade e a FUNCESP para o pagamento de 240 parcelas consecutivas com a finalidade de recomposição atuarial de fundo de previdência privada.

Nesta relação jurídica, a Eletropaulo Eletricidade foi substituída pela Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo (recorrente), após a participação desta em processo licitatório para concessão de serviço público, tendo voluntariamente aderido e concordado com o edital do certame.

A segunda é a relação jurídica tributária, de direito público, que se estabelece entre a União e a Eletropaulo Metropolitana (recorrente) como sujeito passivo da obrigação tributária. A obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador do imposto, previamente definido em lei. Na apuração do imposto com base no lucro real, também é a lei que estabelece a base de cálculo e especifica as receitas tributáveis e quais são as despesas dedutíveis e indedutíveis.

Nos termos do art.144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente. Para apuração do IRPJ dos anos-calendários 2001 e 2002, utiliza-se a lei vigente à época da ocorrência do fato gerador, sendo assim, aplica-se a Lei nº 9532/97, que estabelece critérios para dedução de despesas da base de cálculo do imposto de renda. Não há, portanto, que se falar em retroatividade da Lei nº

9532/97, na medida em que ela foi aplicada para fatos gerados futuros quando da apuração do IRPJ AC 2001 e 2002.

Afastada a alegação de retroatividade da lei nº 9532/97, o cerne da discussão cinge-se ao limite de 20% para fins de dedutibilidade das despesas com contribuições não-compulsórias para a previdência privada.

A recorrente declara que sua situação é *única*, em razão da assunção da integralidade da dívida referente ao déficit atuarial da Eletropaulo Eletricidade perante a FUNCESP, quando da privatização daquela, *sem a correspondente manutenção em sua folha de salários de grande parte dos empregados e funcionários a que esse déficit se refere* (e-fl.2140).

Acrescenta que a assunção do ônus de saldar o déficit técnico relativo ao PSAP implicou, naquela época, aumento do valor da contribuição daquela sociedade de 5,65% para 14,89% e que nos anos de 1998 a 2000, estes percentuais foram, respectivamente, de 37%, 59% e 104%. Nos anos de 2001 e 2002, foram de 151% e 157%. O crescimento destes percentuais deve-se, basicamente, a dois fatores: (a) redução da folha de salários; e (b) aumento do passivo atuarial em função dos cálculos atuariais. (e-fl.2141-2142).

A recorrente defende que o acórdão recorrido não diferenciou as contribuições ordinárias das extraordinárias, e se considerássemos somente os valores das contribuições normais relativos aos participantes ativos que permaneceram empregados da Recorrente, esse percentual seria reduzido para 5% da folha de salários, conforme pode ser observado no demonstrativo de fl. 1141, o que seria consistente com aquilo que é praticado por grande parte das empresas brasileiras.

Consta nos autos a solicitação de diligência para verificar os valores e percentuais de contribuições previdenciárias recolhidas para os empregados/dirigentes ativos da Eletropaulo Metropolitana (contribuições normais) e quais os valores de contribuição dizem respeito à dívida assumida pela recorrente quando de sua privatização, referente a empregados aposentados ou ativos, mas que não fazem parte do quadro de trabalhadores da recorrente (contribuições extraordinárias).

O lançamento levou em consideração a contribuição para o PSAP (Plano de Suplementação de Aposentadoria e Pensão) dos ativos, dos inativos e a mensal, nos moldes da tabela abaixo constante da e-fl.369:

| DEMONSTRATIVO DOS LIMITES DEDUTÍVEIS COM A PREVIDÊNCIA PRIVADA | | |
|--|-----------------|----------------|
| DESCRIÇÃO | ANO DE 2001 | ANO DE 2002 |
| PSAP - CONTRIBUIÇÃO ATIVOS | 31.810.428,65 | 27.428.110,73 |
| PSAP - CONTRIBUIÇÃO INATIVOS | 144.836.175,89 | 184.759.424,50 |
| PSAP - CONTRIBUIÇÃO MENSAL | 5.331.184,84 | 4.157.864,25 |
| AMORTIZAÇÃO DE RESERVAS PSAP | 2.950.577,08 | 2.910.746,04 |
| SOMA DAS CONTRIBUIÇÕES | 184.928.366,46 | 219.256.145,52 |
| - TRANSF. P/ CONTAS PATRIMONIAIS | (11.262.304,22) | ZERO |
| VALOR LÍQUIDO DAS CONTRIBUIÇÕES | 173.666.062,24 | 219.256.145,52 |
| REMUNERAÇÕES NO ANO | 155.230.887,11 | 139.515.704,27 |
| - TRANSF. P/ CONTAS PATRIMONIAIS | (40.454.226,76) | ZERO |
| REMUNERAÇÕES LÍQUIDAS NO ANO | 114.776.660,35 | 139.515.704,27 |
| LIMITE DE 20% (Artigo 11, § 2º, Lei 9532/97) | 22.955.332,07 | 27.903.140,85 |
| CONTRIBUIÇÃO EXCEDENTE INDEDUTÍVEL | 150.710.730,17 | 191.353.004,67 |
| CONTRIBUIÇÃO EXCEDENTE TRIBUTADA | (5.874.554,28) | (6.593.580,36) |
| CONTRIBUIÇÃO EXCEDENTE A TRIBUTAR | 144.836.175,89 | 184.759.424,31 |

A diligência foi requerida para responder aos quesitos seguintes (e-fl.1253):

1. os valores pagos a título de despesas correntes com contribuições para a previdência privada, a que se refere o inciso V do artigo 13 da Lei nº 9.249/1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, a que se refere à Lei nº 9.477/1997, bem como os valores pagos para amortizar a obrigação assumida com a Fundação CESP, em 30 de setembro de 1997.

2. se, se considerando o valor das contribuições correntes pagas, com a exclusão dos valores pagos como amortização da obrigação com a FUNCESP em 1997, e a folha de salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao referido plano, nos anos-calendário fiscalizados, houve excesso de dedução em relação ao limite fixado no parágrafo 2º do artigo 11 da Lei nº 9.532/1997.

O relatório de diligência fiscal consta das e-fls. 1886-1896 e como resultado do primeiro quesito, apresentou o quadro abaixo:

| QUADRO Nº 3 - CONTRIBUIÇÃO NORMAL, EXTRAORDINÁRIAS E AMORTIZAÇÕES | | |
|--|-----------------------|-----------------------|
| DESCRIÇÃO | ANO DE 2001 | ANO DE 2002 |
| CONTRIBUIÇÃO NORMAL (fls. 1641 e 1467) | 5.303.280,97 | 3.891.796,78 |
| CONTRIBUIÇÕES EXTRAORDINÁRIAS - ATIVOS | 31.810.428,65 | 27.428.110,73 |
| CONTRIBUIÇÕES EXTRAORDINÁRIAS - INATIVOS | 144.836.175,89 | 184.759.424,50 |
| SOMA DAS CONTR.EXTRAORDINÁRIAS (fls.1238) | 176.646.604,54 | 212.187.535,23 |
| AMORTIZAÇÃO DE RESERVAS PSAP (fls.366 e 368) | 2.950.577,08 | 2.910.746,04 |
| SOMA DAS CONTRIBUIÇÕES | 184.900.462,59 | 218.990.078,05 |

Em resposta ao segundo quesito, a autoridade fiscal declarou que se excluísse os valores pagos como amortização da obrigação com a FUNCESP, não haveria excedentes conforme quadro abaixo:

| QUADRO Nº 4 - DEMONSTRATIVO COM BASE NA CONTRIBUIÇÃO NORMAL | | |
|--|----------------------|-----------------------|
| DESCRIÇÃO | ANO DE 2001 | ANO DE 2002 |
| CONTRIBUIÇÃO NORMAL (fls. 1641 e 1467) | 5.303.280,97 | 3.891.796,78 |
| REMUNERAÇÕES VINCULADOS AO PSAP (fls. 1640 e 1467) | 83.826.341,87 | 104.018.758,91 |
| LIMITE DE 20% (Artigo 11, § 2º, Lei 9532/97) | 16.765.268,37 | 20.803.751,78 |
| CONTRIBUIÇÃO EXCEDENTE TRIBUTADA | 5.874.554,28 | 6.593.580,36 |
| CONTRIBUIÇÃO INDEDUTÍVEL | NIHIL | NIHIL |

Reconhece-se que as contribuições extraordinárias não se referem aos empregados e dirigentes constantes do quadro da Eletropaulo Metropolitana, todavia esse fato não descaracteriza a natureza jurídica do pagamento como contribuição para plano privado de suplementação de aposentadoria de caráter não-compulsório e como tal, há de respeitar o limite estabelecido em lei de 20% do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa.

Discordo em parte da I.Relatora quando defende que a nova legislação (Lei nº 9532/97) deveria recair somente em casos que correspondam à realidade da empresa em análise, qual seja, a sua folha de salário atual, sob pena de incidência tributária sob fato

gerador inexistente. De fato, o limite de 20% para dedutibilidade das despesas com previdência suplementar deve se reportar a folha de salário dos empregados e dirigentes correspondente ao ano-calendário para o qual se apura o imposto.

Por sua vez, o cálculo do *total* das despesas com a previdência suplementar deve levar em consideração *todas* as despesas incorridas com contribuições não-compulsórias naquele mesmo ano-calendário. Isto inclui as contribuições decorrentes da assunção da dívida da Eletropaulo Eletricidade, posto que também são não-compulsórias.

A recorrente assumiu a integralidade da dívida da Eletropaulo Eletricidade com a FUNCESP, tendo conhecimento de que parte dos empregados não permaneceriam em seus quadros, bem como que aquela dívida se referia a empregados/diretores já aposentados, e que estes empregados cedidos às outras empresas e os aposentados e pensionistas não participariam da atividade da recorrente nem da manutenção de sua fonte produtora; logo, tratou-se de um ato de liberalidade, ainda que tenha se dado no curso de processo de licitação para concessão de serviço público.

Se a recorrente considerava demasiado oneroso o encargo, poderia não ter participado do certame. A mudança no regime de tributação é um risco do negócio, e sendo a relação entre a Eletropaulo Metropolitana e a FUNCESP uma relação jurídica de direito privado, o equilíbrio contratual deve ser equacionado entre as partes.

Ressalte-se que de acordo com a declaração da própria recorrente, o processo de privatização se deu em 1998, quando já vigorava a Lei nº 9532/97, ou seja, já tinha conhecimento do limite de dedutibilidade de receita. De toda forma, o fato de a Lei nº 9532/97 já estar em vigor é irrelevante, haja vista, como já dito, que não existe direito adquirido a regime jurídico tributário.

Consoante já consignado, os negócios jurídicos firmados entre a recorrente e a Eletropaulo Eletricidade, bem como entre a recorrente e a FUNCESP, são contratos de direito privado, e como tal, não são oponíveis ao Fisco, nos termos do art.123 do CTN.

Neste diapasão, é irrelevante o fato de as contribuições serem denominadas de *normais* ou *extraordinárias*, pois continuam sendo contribuições para plano de previdência privada complementar de caráter não-compulsório sujeitas ao limite de 20% da folha de salários e remunerações da empresa.

A recorrente cita ainda a exposição de motivos da MP nº1602/97,

14. (...)

Relativamente à parcela das contribuições cujo ônus seja da pessoa jurídica instituidora, o limite estabelecido é de até o dobro do valor suportado pelos empregados e dirigentes da empresa.

Referidos limites compatibilizam-se com os que atualmente são praticados pela esmagadora maioria das empresas que proporcionam este tipo de benefício a seus empregados e dirigentes, notadamente aquelas com participação societária do setor público.

Essa medida, ao mesmo tempo que em nada prejudica o setor da previdência privada, coloca uma trava na possibilidade, hoje existente, de postergação do pagamento do imposto de renda mediante a constituição de planos de previdência no encerramento dos períodos de apuração, com resgates previstos

para prazos curtos, com a finalidade única e exclusiva de obter vantagens de natureza fiscal."

A exposição de motivos não tem qualquer poder impositivo, mas pode, em alguns casos, auxiliar na interpretação da lei. Nesse caso, deve-se analisar todo o conteúdo da exposição de motivos, posto que a impossibilidade de postergação do pagamento do imposto de renda mediante a constituição de plano de previdência privada de curto prazo é apenas uma das distorções que a lei procura corrigir.

Observe-se os itens 2 e 3 da exposição de motivos abaixo transcritos:

2. O Projeto se insere no contexto de modernização e aperfeiçoamento da legislação tributária do País, que vem sendo perseguido ao longo do Governo de Vossa Excelência, com a finalidade de tomá-la mais compatível com a realidade econômica atual.

*3. Nesse sentido, o Projeto, ao mesmo tempo que estabelece formas para prevenir a evasão de receita tributária e **reduzir a renúncia fiscal** decorrente de todos os incentivos fiscais, atualmente em vigor, cria mecanismos que estimulam a atividade produtora e viabilizam operações entre empresas nacionais e do exterior. (grifo nosso)*

Ou seja, a MP nº 1602/97 tinha por objetivo geral o aperfeiçoamento da legislação tributária, bem como prevenir a evasão fiscal e reduzir a renúncia fiscal, de onde se pode depreender que a dedução integral das contribuições para previdência privada complementar representava fonte de renúncia fiscal, a qual o governo decidiu extinguir.

A postergação do pagamento do imposto de renda mediante a constituição de plano de previdência privada de curto prazo era uma das muitas formas de planejamento tributário, que caracteriza forma de evasão fiscal a ser evitada pelo governo.

No sentido de reduzir a renúncia fiscal e garantir mais recursos para o Estado, estabeleceu-se o limite de 20% da folha de salários e remuneração das empresas, para evitar o endividamento das empresas com planos de previdência privada complementar e, por conseguinte, a redução da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social.

De fato, constata-se um endividamento exacerbado da recorrente, comprovado através do *Instrumento Particular de Contrato de Ajuste das Reservas Matemáticas do Plano de Suplementação de Aposentadorias e Pensão da Eletropaulo - PSAP*, não se tratando de fraude ou qualquer ato ilícito, do contrário a autuação seria passível de multa qualificada no patamar de 150%.

Todavia, tem-se que a assunção da dívida se deu por ato de vontade da recorrente, caracterizando uma liberalidade da empresa; não sendo, portanto, despesa necessária à operação da empresa, nos termos do art. 299 do RIR/99, *verbis*:

Despesas Necessárias

Art.299. *São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 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 nº 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 nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

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

Essa despesa é indedutível porque não atende aos requisitos de usualidade, normalidade e necessidade. Ela foi efetuada como condição para receber a concessão de serviço público de distribuição de energia elétrica, mas os empregados a que a dívida se refere, como declarado pela recorrente, não fazem parte do seu quadro de empregados, nem contribuem para o resultado operacional da recorrente.

Conforme o Parecer Normativo CST nº 32/1981, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação efetuada e que se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária na realização do negócio, o que, conforme já assinalado, não se observa no presente caso, no tocante à necessidade, vez que, por liberalidade, a recorrente assumiu a integralidade das dívidas da Eletropaulo Eletricidade perante a FUNCESP.

Uma empresa possui poder decisório para escolher os negócios jurídicos dos quais participará a partir de uma análise de cenário, avaliando as vantagens e desvantagens do negócio; no entanto, no que diz respeito à forma de apuração dos resultados das suas operações, sem dúvidas, deve observar os preceitos legais próprios.

A recorrente cita a dedutibilidade da despesa com base no inciso V do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, transcrito abaixo:

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;

Contudo a interpretação do citado dispositivo é indissociável do §2o. do art.11 da Lei nº 9.532/97, que estabeleceu o limite de 20% a ser observado pela recorrente. Aliás, o RIR/99 em seu artigo 361 cita ambos os atos normativos numa interpretação conjunta.

Em face dessas considerações é que abri divergência em relação a esta matéria do voto da relatora, para negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte, acompanhando-a no que diz respeito aos juros de mora.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para consignar que acompanhei a Relatora pelas conclusões relativamente à inaplicabilidade do limite legal de 20% do art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97 ao caso dos autos.

Isto porque a Relatora entendeu por dar provimento ao recurso especial por duas razões principais:

(i) o limite legal teria por fundamento evitar que houvesse "*substituição de parte da remuneração de altos executivos por planos de previdência de curta duração*" (trecho do voto da Relatora), nos termos da exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997; e

(ii) "*a sucessora há de arcar com as obrigações antes avençadas, submetendo-se às regras vigentes ao tempo do cumprimento*". A Relatora acrescenta que "*caso se considerassem os valores pagos aos efetivos trabalhadores da recorrente atualmente vinculados ao PSAP – desconsiderados os valores referentes ao contrato de ajuste – as despesas não extrapolariam o limite legal*" (trecho de seu voto)

Com a devida vênia, divirjo com relação ao segundo apontamento. Isto porque o contrato de ajuste (*Instrumento Particular de Contrato de Ajuste de Reservas Matemáticas do Plano de Suplementação de Aposentadorias e Pensão da Eletropaulo administrado pela Fundação Cesp e outras avenças*) em que a Eletropaulo se compromete ao pagamento de R\$ 1.214.372.526,00 em 240 (duzentos e quarenta) prestações mensais foi firmado em 30/09/1997, isto é, anteriormente à edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, como também da própria Medida Provisória 1.602, posteriormente convertida na Lei nº 9.532/1997.

Este contrato de ajuste explicitava que o valor das prestações equivaleria a 14,89% da folha mensal de pagamento de salários da Eletropaulo à ocasião. Assim, o contrato de ajuste, em si, não ocasionou a despesa superior a 20% da folha de pagamentos.

Ocorre que apenas com a cisão da Eletropaulo houve a redução substancial de sua folha de pagamentos, assim impedindo que todo o valor das parcelas da recomposição observasse o limite de 20% tratado pela Lei nº 9.532/1997.

De acordo com o artigo 36, a Lei de 8.934/1994, esta AGE só tem eficácia depois do despacho que concedeu o registro perante a Junta Comercial, o que ocorreu em fevereiro de 2008. Assim, este ato societário (que efetivamente impactou na limitação tratada pelo artigo 11, §2º, da Lei nº 9.532/1997) só produziu efeitos quando já vigente a Lei nº 9.532/1997. Exatamente por isso divirjo do entendimento da Relatora no que concerne à inaplicabilidade deste limite (20% - artigo 11, §2º) quanto às "*obrigações antes avençadas*".

A obrigação antes avençada (Contrato de 30/09/1997) não impediria a dedutibilidade nos termos delimitados pela Lei nº 9.532/1997. O problema surge com a cisão registrada em fevereiro de 1998 e, portanto, posteriormente à vigência da Lei nº 9.532/1997. Exatamente por isso não se sustenta o segundo argumento da Relatora.

De toda forma, acompanho o voto da Relatora com relação ao primeiro fundamento acima referido. Isto porque a interpretação do artigo 11, §2º, da Lei nº 9.532/1997 há que se conformar à exposição de motivos da MP 1.602/1997, que foi convertida na referida Lei.

Vale lembrar o teor do artigo 11, §2º, da Lei nº 9.532/1997, em redação vigente à ocasião dos fatos em discussão neste processo:

Art. 11. A dedução relativa às 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, somada às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, a que se refere a Lei n.º 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da pessoa física, fica limitada a doze por cento do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (...)

§ 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 1995, e para os Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI, a que se refere a Lei nº 9.477, de 1997, cujo ônus seja da pessoa jurídica, não poderá exceder, em cada período de apuração, a vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, vinculados ao referido plano. (grifamos)

Com efeito, o limite de 20%, acima citado, está relacionado à folha de salários e remuneração de dirigentes ao tempo da despesa, não tendo qualquer relação com o aporte extraordinário efetuado pela Recorrente, visando saldar o Plano de Suplementação de Aposentadorias e Pensão da Eletropaulo.

A interpretação do artigo 11, §2º, que trata do mencionado limite de 20%, procedida em conformidade com a exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997, implica na conclusão de que o limite de 20% foi incluído na legislação para evitar a prática abusiva de pagamento de remuneração - de empregados e dirigentes - por meio de planos de previdência. A esse respeito, relembro o teor da Exposição de Motivos da Medida Provisória tratando de seu artigo 11:

Relativamente à parcela das contribuições cujo ônus seja da pessoa jurídica instituidora, o limite estabelecido é de até o dobro do valor suportado pelos empregados e dirigentes da empresa.

Referidos compatibilizam-se com os que atualmente são praticados pela esmagadora maioria das empresas que proporcionam este tipo de benefício a seus empregados e dirigentes, notadamente aquelas com participação societária do setor público.

Essa medida, ao mesmo tempo que em nada prejudica o setor de previdência privada, coloca uma trava na possibilidade, hoje existente, de postergação do pagamento do imposto de renda mediante a constituição de planos de previdência no encerramento dos períodos de apuração, com resgates previstos para prazos curtos, com a finalidade única e exclusiva de obter vantagens de natureza fiscal.

Processo nº 19515.000234/2005-06
Acórdão n.º **9101-002.584**

CSRF-T1
Fl. 2.299

Por tais razões, entendo **pelo provimento ao recurso especial da contribuinte** relativamente à inaplicabilidade do limite legal de 20%, estabelecido pelo art. 11, §2º da Lei nº 9.532/97, adotando apenas um dos fundamentos da Relatora originária.

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa