



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**  
**PRIMEIRA CÂMARA**

---

|                    |                                  |
|--------------------|----------------------------------|
| <b>Processo nº</b> | 19740.000089/2007-53             |
| <b>Recurso nº</b>  | 160.057 Voluntário               |
| <b>Matéria</b>     | IRPJ e CSLL- ano-calendário 2002 |
| <b>Acórdão nº</b>  | 101-96.653                       |
| <b>Sessão de</b>   | 16 de abril de 2008              |
| <b>Recorrente</b>  | IRB Resseguros do Brasil         |
| <b>Recorrida</b>   | 3ª Turma DRJ Rio de Janeiro      |

---

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002

IRPJ e CSLL DEDUTIBILIDADE DE DESPESAS - PREVIDÊNCIA.COMPLEMENTAR - Após a Lei 6.435/77, as contribuições pagas a entidades que atuassem como de previdência privada somente poderiam ser deduzidas se a entidade estivesse autorizada na forma da Lei. Permaneceu, todavia, a permissão para dedução das complementações de aposentadorias pagas aos empregados aposentados referentes a benefícios concedidos antes de 01/01/78.

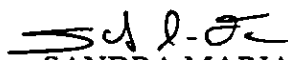
CSLL- Em função do princípio da territorialidade, vigente antes da edição da MP 1.858-6, de 1999, não se caracteriza como indevida a adição, ao lucro líquido, para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, de resultados negativos auferidos no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para restabelecer a exclusão, para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da parcela correspondente à reversão de Provisão de Previdência Complementar, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



ANTÓNIO PRAGA  
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI  
RELATORA

FORMALIZADO EM: 04 JUN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros VALMIR SANDRI, JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR, CAIO MARCOS CÂNDIDO JOSÉ RICARDO DA SILVA, ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO.



## Relatório

Cuida-se de Autos de Infração científicos ao sujeito passivo em 26/03/2007, que formalizam exigências de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário de 2002.

A fiscalização apontou como infração o fato de a pessoa jurídica ter efetuado exclusões indevidas, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. As exclusões glosadas referem-se a “reversão de Provisão de Previdência Complementar” (quanto ao IRPJ e à CSLL) e a “Perdas da Sucursal de Londres” adicionadas nos anos de 96 a 98” (quanto à CSLL).

Em impugnação tempestiva, o interessado alegou, quanto às perdas da sucursal Londres, que não existe vedação legal ao procedimento adotado. Esclareceu que; por um equívoco na interpretação da legislação, adicionou à base de cálculo da CSLL, nos anos de 1996 a 1998, os prejuízos da Sucursal de Londres, mas que somente a partir de 1999 estava obrigada a adicionar tais perdas. Disse que os auditores independentes opinaram pela possibilidade de exclusão dos valores adicionados indevidamente em períodos anteriores, e que a exclusão, ainda que extemporânea, não produziu efeito diverso do que teria produzido nos respectivos anos. Aduziu que o lançamento representa tributação de lucros fictícios e enriquecimento ilícito.

Quanto à Provisão de Previdência Complementar, informou que as despesas decorrentes do custeio de complementação de aposentadoria de funcionários admitidos antes de 31/12/1968 decorreram de um compromisso trabalhista. Disse que a PGFN se manifestou pela necessária constituição da provisão, Esclareceu que, ao constituir a provisão (conta redutora de ativo), que impõe o lançamento de uma despesa de provisão (despesa indedutível), passou a adicionar mensalmente os valores referentes às complementações de aposentadoria às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, e que, na medida que os funcionários começaram a se aposentar, os gastos começaram a ser realizados (pagamento de benefício), havendo a baixa das provisões. Asseverou que a complementação de aposentadoria de funcionários admitidos antes de 31/12/1968 está fora do alcance da Lei 6.435/77 e legislação superveniente; tratando-se de despesa operacional e necessária.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ no Rio do Janeiro manteve integralmente a exigência.

Ciente da decisão em 29 de maio de 2007, a interessada ingressou com recurso em 28 de junho seguinte, alegando, em síntese:

I- Quanto aos prejuízos da sucursal Londres, que, a decisão se limitou a alegar que eventuais correções deveriam ter se processado por retificação da declaração, desconsiderando por completo os efeitos dessa exclusão extemporânea. Aduz que não houve prejuízo para o fisco e que a simples ocorrência de erro não gera obrigação de pagar CSLL indevida

II- Quanto à glosa de despesas a título de complementação com aposentadoria:

Diz que não houve qualquer irregularidade, na medida que as despesas decorreram de compromisso trabalhista.

Esclarece que na década de 60, por força regimental, obrigou-se perante os funcionários admitidos até o ano de 1968, a financiar as complementações de aposentadoria, que se tornariam devidas quando passassem à condição de inativos.

15-

Lembra que à época, como não havia qualquer norma regulamentando a previdência, e como a PREVIRB somente foi criada em 1977, verificava-se apenas a existência de uma obrigação trabalhista, no que se refere à complementação da aposentadoria, e que se concretizaria quando aqueles funcionários se aposentassem.

Informa que não foi constituído qualquer fundo, não tendo havido qualquer pagamento ou saída de Caixa. Assim, em contrapartida à obrigação assumida pelo Recorrente, os funcionários passaram à condição de titulares de direito incontestavelmente trabalhista (direito adquirido).

Diz que a partir da Lei nº 6.435, de 1978, o pagamento das complementações de aposentadoria passou a ser atividade exclusiva das entidades de previdência complementar privada. Informa que, como o IRB não havia constituído qualquer fundo, contábil ou físico, que pudesse ser transferido para um fundo de previdência complementar, nos termos do art. 37 do Decreto 81.240, de 1978, formulou consulta à PGFN sobre a necessidade de constituição de provisão para pagamento da complementação de aposentadoria. Em resposta, a PGFN concluiu pela reabertura do balanço, com a necessária constituição da provisão para custeio dos benefícios, não por outra razão senão para assegurar o cumprimento, no futuro, de obrigações trabalhistas.

Aduz que, nesse contexto, a Recorrente, ao constituir a provisão (conta redutora de ativo), que impõe o lançamento de uma despesa (despesa indedutível), passou a adicionar mensalmente os valores referentes à complementação de aposentadoria às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, tornado nulo o efeito da tributação. Na medida em que os funcionários admitidos antes de 1968 começaram a se aposentar, implementou-se a condição para que se iniciassem os pagamentos a título de complementação, que consistem em obrigação trabalhista anteriormente assumida. Assim, o Recorrente passou a promover o lançamento das referidas despesas por ocasião da saída do numerário de Caixa, dando “baixa” nas provisões anteriormente constituídas.

Traz parecer do Ministro Arnaldo Sussekund, diferenciando a obrigações trabalhista incorporada, por adesão, ao contrato de trabalho daqueles empregados admitidos até 1968, daquelas subordinadas ou reguladas pela legislação de direito público atinente à previdência e à assistência social.

Aduz que a constituição de provisão contábil não pode ser confundida com os fundos contábeis mencionados no Decreto nº 81.240, de 1978.

Esclarece que antes da criação da PREVIRB conviviam duas realidades distintas: (i) mero cumprimento de obrigações trabalhistas, consistentes no pagamento da complementação de aposentadoria para os funcionários admitidos antes de dezembro de 1968; (ii) sistema de pagamento de regime contributivo, dos demais empregados, sendo certo que o “fundo contábil” pré-existente, constituído pela contribuição dos funcionários partícipes, teve sua gestão transferida à PREVIRB.

Conclui que os pagamentos são realizados diretamente pelo Recorrente e de sua responsabilidade exclusiva, revestindo-se de natureza de obrigação trabalhista, constituindo despesas dedutíveis,

É o Relatório.



## Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Recurso tempestivo. Dele conheço.

O contribuinte é acusado de ter excluído indevidamente da base de cálculo valores correspondentes à reversão de provisão de previdência complementar (IRPJ e CSLL) e perdas de sucursal no exterior, adicionadas indevidamente em períodos anteriores (CSLL).

Quanto à primeira exclusão glosada, a decisão de primeira instância manteve a glosa aos seguintes argumentos:

*"...a partir de 1997 a dedutibilidade das contribuições a título de complementação de aposentadoria fica sujeita ao limite quantitativo de que trata o § 1º do art 361 do RIR/1999. Porém, além do limite quantitativo, permanece válida a condição de dedutibilidade prevista no ADN CST 25/1978, segundo a qual "as contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial somente serão aceitos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar".*

*O referido ato administrativo transpôs para a legislação tributária a regra da Lei 6.435/1977, segundo a qual apenas as entidades de previdência privada podem instituir planos de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência social mediante contribuições dos participantes e dos empregadores.*

*No presente caso, o interessado não nega que tenha, ele próprio, efetuado os pagamentos a título de complementação de aposentadoria, sem a intervenção de entidade de previdência privada. Alega, porém, que os referidos dispêndios seriam despesas operacionais e necessárias, já que decorrentes de obrigação trabalhista.*

*Os gastos com complementação de aposentadoria, se feitos em conformidade com a lei, seriam necessários à atividade do interessado, já que decorrentes de obrigação trabalhista por ele contraída, e, portanto, dedutíveis. Não obstante, os pagamentos efetuados diretamente aos beneficiários, sem a obrigatória intervenção das entidades referidas pela Lei 6.435/1977, são indedutíveis."*

Esse tema já foi por mim analisado em ocasião precedente, quando da análise do Recurso nº 122.407, com a particularidade de que, naquele caso, a glosa se referia à constituição da provisão, enquanto no presente, trata-se de glosa na reversão de parcela da provisão que, quando de sua constituição, foi considerada indedutível e adicionada para fins de tributação.

Naquela ocasião coloquei, como primeira questão a ser dirimida, a dedutibilidade dos encargos das empresas com benefício complementares aos da previdência social. E assim desenvolvi o tema:

VF

"Para demonstrar a dedutibilidade dos encargos de que se trata, o Recorrente faz uma análise da evolução da legislação tributária a partir de atos normativos (uma vez que a lei, então, era omissa a respeito da matéria) publicados na vigência do RIR/66 (Dec. 58.400/66) e do RIR/75 ( Dec. 76.186/75), até o advento da Lei 6.435/77. Analisando os mesmos atos referidos pelo Recorrente, temos que:

Portaria MF 41, de 11/02/74;

*"...em face da prática correntemente adotada pelas empresas no sentido de fornecer amparo assistencial a seus servidores e dependentes, como fator importante para aumento da produtividade, tendo conseqüentemente reflexo positivo nas atividades normais, resolve:*

*Considerar como despesas operacionais os **gastos realizados pelas empresas assistenciais, sob qualquer título, destinadas indistintamente a todos os seus empregados, inclusive com a complementação de proventos de aposentadoria** pagos pelas instituições oficiais de previdência, quando os mesmos não atinjam o salário médio mensal percebidos nos últimos 12 meses de atividade do empregado aposentado.*

*Para este fim inclui-se os serviços assistenciais referidos no item anterior, que sejam prestados diretamente pela empresa, por entidades afiliadas, para esse fim constituídas com personalidade jurídica própria e sem fins lucrativos, ou, ainda, por terceiros especializados, como no caso de assistência médico-hospitalar.*

*....."*

Parecer Normativo CST nº 64/76

*"Indaga-se se podem ser consideradas despesas operacionais as **contribuições de empresas para constituição de fundo destinado ao pagamento de prêmios por aposentadoria, pensão e auxílio-funeral, em complementação aos concedidos por instituições oficiais de previdência social, tendo como beneficiários os empregados da empresa e respectivos dirigentes.***

*2. Os **gastos realizados pelas empresas com serviços assistenciais, sob qualquer título, desde que destinados indistintamente a todos os empregados, são considerados despesas operacionais dedutíveis do lucro real da empresa que suporta o encargo, conforme dispõe o § 6º do artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto no 76.186, de 2 de setembro de 1975.***

*Por se tratar de característica intrínseca de qualquer sistema previdenciário, não é necessário que ocorram, durante o ano base, eventos a que correspondam efetivas despesas favorecendo, ao mesmo tempo, a todos os empregados. O essencial é que os serviços assistenciais de natureza geral e especial estejam potencialmente ao alcance de todos os empregados, a qualquer tempo, devendo ser prestados sempre que alguém deles necessite, ou deles tenha direito, observadas as condições gerais ou peculiares de cada caso.*

*be*

**3. Assim, as importâncias pagas aos empregados e seus dependentes, com o fim específico de complementação de auxílio-funeral concedido por instituições oficiais de previdência social, incluem-se no conceito de gastos assistenciais, desde que atendidas as condições acima referidas.**

**4. Também, pela mesma razão, as importâncias pagas aos empregados e seus dependentes, com o fim específico de complementação de aposentadoria e pensão concedidas por instituições oficiais de previdência social, são considerados despesas operacionais da empresa que suporta o encargo, desde que, observadas as condições referidas no item 2, os proventos da aposentadoria ou pensão não atinjam o salário médio mensal percebido nos últimos 12(doze) meses de atividade do empregado aposentado, nos precisos termos do § 6º do art. 162 do RIR/75.....”**

Parecer Normativo CST 101/76

**“Empresa que mantém instituição com personalidade jurídica própria, destinada à prestação de assistência médica, odontológica, jurídica, recreativa e financeira a seus empregados e respectivos dependentes, inclusive suplementação de aposentadoria e pensões, indaga se pode deduzir do lucro operacional as doações que fizer à referida entidade.**

**2.....a matéria se enquadra no âmbito do art. 162, §§ 6º, 7º e 8º do mesmo RIR, que incorporou o tratamento a ela dado pela Portaria Ministerial nº 41, de 11/02/74.**

**3. Anteriormente, a matéria estava disciplinada apenas pelo art. 184 do RIR/66....Nada havia sobre contribuições e doações a entidades cujos objetivos fossem a prestação de serviços assistenciais, inclusive complementação de aposentadoria.**

**4. O problema foi solucionado pela referida Portaria, ao admitir como despesas operacionais os gastos que, sob qualquer título, as empresas tivessem com serviços assistenciais a seus empregados, inclusive quando prestados através de entidades afiliadas, para esse fim constituídas, com personalidade jurídica própria....”**

Portanto, antes da edição da legislação específica para regular as entidades de previdência privada, a legislação do imposto de renda admitia como dedutíveis os gastos efetivamente realizados pelas empresas para fins de complementação de aposentadoria de seus empregados sob duas formas : ou quando pagos diretamente aos empregados aposentados ou quando pagos a pessoas jurídicas com personalidade jurídica própria e especialmente criadas para o fim de funcionar como entidades assistenciais. Ou seja, havia previsão para deduzir os complementos de aposentadoria pagos pela empresa aos seus antigos empregados ou as contribuições feitas pela empresa para entidades criadas com a finalidade de complementar os benefícios da previdência (entidades de previdência privada, até então não regulamentadas por lei) .

A Lei 6.435/77 regulamentou as atividades de previdência privada e, em seu artigo 81, fixou prazo para que as entidades que estivessem atuando como entidades de previdência privada requeressem as autorizações exigidas e apresentassem planos de adaptação às disposições da lei.



O Decreto 81.240/78, que regulamentou as disposições da Lei 6.435/77 relativas às entidades de previdência privada fechadas, determinou, no seu art. 37, que as empresas que mantinham, em 01/01/78, fundos contábeis destinados à concessão de benefícios complementares aos da Previdência Social, procedessem à adaptação desses fundos às disposições do regulamento, através da criação de entidade específica, no prazo de dois anos da sua vigência, podendo, a entidade, conservar em seus estatutos os benefícios concedidos em data anterior a 01/01/78, sem prejuízo da apresentação ao CPC do plano de adaptação acima referido.

O art. 39 do mesmo Decreto determinou que as entidades que, em 01/01/78, estivessem atuando como entidade de Previdência Privada, no prazo de 120 dias da expedição das normas pela SPC requeressem as autorizações exigidas e apresentassem planos de adaptação às disposições da Lei 6.435/77.

Tendo ficado vedada a atuação de qualquer pessoa jurídica como entidade de previdência privada em desacordo com a nova lei, as contribuições a entidades não autorizadas na forma da Lei 6.435/77 deixou de ser dedutível. Assim o Ato Declaratório Normativo CST 25/78 dispôs:

*" Declara, em caráter normativo,.....que a Lei 6.435. de 15 de julho de 1977, e legislação regulamentar, não alteraram o tratamento tributário dos gastos realizados pelas empresas com serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, previsto nos parágrafos 6º e 7º do artigo 162 do RIR/75. Todavia, as contribuições patronais e outros encargos das empresas com os demais benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência oficial, a partir de 1º de janeiro de 1978, somente poderão ser aceitos como despesas operacionais quando pagos a entidades de previdência privada expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o caso previsto no art. 37 do Decreto 81.240, de 20.01.78, referente a empresas que mantinham planos de benefícios antes daquela data."*

O artigo 239, § 3º do RIR/80 regulou a matéria da seguinte forma :

*"Art. 239.....*

*§ 3º – 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 expressamente autorizadas a funcionar, ressalvado o disposto no artigo 37 do decreto 81.240, de 20 de janeiro de 1978, referente a empresas que mantinham planos de benefícios antes daquela data".*

Da análise da legislação supra verifica-se que a dedutibilidade sempre foi admitida para os valores **pagos** com a finalidade de complementar os benefícios da previdência , nunca tendo figurado na legislação a previsão para dedução de valores provisionados para fazer frente a gastos futuros com essas complementações. Antes da Lei 6.435/77 podiam ser deduzidas as contribuições e doações **pagas** a entidades com personalidade jurídica distinta e que atuassem como entidade de previdência privada ou os valores dos complementos de aposentadorias **pagos** diretamente pelas empresas aos seus empregados aposentados. Após a Lei 6.435/77, as contribuições **pagas** a entidades que atuassem como de previdência privada somente poderiam ser deduzidas se a entidade estivesse autorizada na forma da Lei. Permaneceu, todavia, a permissão para dedução das complementações de aposentadorias **pagas** aos empregados aposentados referentes a benefícios concedidos antes de 01/01/78."

*UF*

No caso concreto, como já se disse acima, não se trata de glosa de constituição de provisão, mas sim de reversão da parcela correspondente à provisão já tributada, e que corresponde a valores de complementação de aposentadoria pagos no período aos empregados aposentados, referentes a benefícios concedidos antes de 01/01/78 e que, conforme esclarecido no voto parcialmente transcrito, no seu último parágrafo, são dedutíveis.

Assim, não prospera essa parcela do lançamento.

A segunda exclusão glosada diz respeito a valores indevidamente adicionados à base de cálculo dos anos-calendário de 1996 a 1998, excluídos no ano-calendário de 2002.

A adição em anos anteriores é incontroversa, tratando-se de prejuízos da Sucursal de Londres, adicionados ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos anos-calendário de 1996 a 1998.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, os lançamentos contábeis se referem a apropriação de despesas administrativas e despesas de participação em prejuízo operacional.

Instado a esclarecer a exclusão no ano-calendário de 2002, informou o contribuinte (fl, 65) que até o advento da MP 1.858-6/99, no campo da CSLL, os lucros e ganhos auferidos no exterior não integravam a base de cálculo, e assim, entendia que as adições realizadas em períodos anteriores foram indevidas. Como não havia nenhum prejuízo para o Fisco, excluiu-as em 2002.

O primeiro ponto a ser definido é se, realmente, antes da edição da MP 1.859-6/99, não era obrigatória a adição, para fins de CSLL, dos prejuízos auferidos no exterior.

As despesas administrativas e despesas de prejuízos em prejuízos da sucursal Londres compuseram o lucro líquido do exercício do Recorrente nos anos-calendário de 1996 a 1998.

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é o lucro líquido do exercício, com os ajustes expressamente previstos na legislação.

O Recorrente, como, aliás, inúmeras outras empresas, vinham aplicando as normas do Imposto de Renda à Contribuição Social. Assim, entendiam que a regra de não tributação, no Brasil, de resultados produzidos no exterior, alcançava tanto o IRPJ como a CSLL, e que essa regra foi alterada pelo art. 25 da Lei 9.249/95. Por conseguinte, antes da Lei 9.249/95, ajustavam o lucro líquido para dele expurgar os resultados auferidos no exterior, tanto para fins de IRPJ e de CSLL.

A partir da nova norma (art. 25 da Lei 9.249/95), passaram a oferecer à tributação, pelos dois tributos, os resultados positivos disponibilizados, permanecendo a adição dos resultados negativos, conforme comando do § 5º do referido artigo. Apenas com a edição da MP 1.858-6 (art. 19) compreenderam que o art. 25 da Lei 9.249/95 tratava exclusivamente da apuração do lucro real, não alcançando a base de cálculo da CSLL.

Note-se que o entendimento de que o art. 25 da Lei 9.249/95 não obrigava a adição dos resultados negativos para fins de apuração da base de cálculo da CSLL tem como corolário que, uma vez que os resultados auferidos no exterior, segundo a legislação societária,

integram o lucro líquido, à falta de previsão expressa para sua adição ou exclusão, afetavam eles a base de cálculo da CSLL, quer fossem positivos, quer fossem negativos. Esse, todavia, não era o entendimento, tanto que foi editada a Medida Provisória nº 1.858-06, de 1999, instituindo a tributação universal para fins de CSLL.

Assim, entendido que a tributação, pela CSLL, dos resultados auferidos no exterior apenas foi instituída pela MP 1.858-6, de 1999, tem-se que, antes dessa MP, independentemente de previsão específica expressa, tais resultados, pelo próprio princípio da territorialidade, deveriam ser excluídos do lucro líquido, se positivos, ou adicionados, se negativos. Por consequência, a adição promovida pelo Recorrente nos anos calendário de 1996, 1997 e 1998 não foi indevida, e a exclusão em 2002 foi indevida.

Pelas razões expostas, dou provimento parcial ao recurso para restabelecer a exclusão, para fins de base de cálculo do IRPJ e da CSLL, da parcela correspondente a reversão de Provisão de Previdência Complementar.

Sala das Sessões, DF, em 16 de abril de 2008



SANDRA MARIA FARONI

