



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
5ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 17 - SRRF/5ª RF/Disit

Data 8 de junho de 2009

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

A despesa com a complementação de custeio de previdência privada referente ao custo dos serviços passados, dos empregados com direito adquirido ou já em gozo do benefício, ainda que obrigada pelas cláusulas do Edital de Privatização e do contrato de Compra e Venda de Ações, está inserida no computo das contribuições vertidas para a entidade de previdência complementar ficando sujeita na apuração do lucro tributável do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ao limite global, em cada período de apuração, de até vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao Plano, conforme estabelecido no art. 361 do RIR/99.

Dispositivos legais: Artigos 299 e 361 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999; Instrução Normativa nº588 de 21 de dezembro de 2005.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A despesa com a complementação de custeio de previdência privada referente ao custo dos serviços passados, dos empregados com direito adquirido ou já em gozo do benefício, ainda que obrigada pelas cláusulas do Edital de Privatização e do contrato de Compra e Venda de Ações, está inserida no computo das contribuições vertidas para a entidade de previdência complementar ficando sujeita na apuração do lucro tributável do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, ao limite global, em

cada período de apuração, de até vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao Plano, conforme estabelecido no art. 361 do RIR/99.

Dispositivos Legais: Artigos 299 e 361 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999; Instrução Normativa nº 588 de 21 de dezembro de 2005.

“DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE” (ARTS. 99 E 100 DO DECRETO Nº 7.574, DE 29 DE SETEMBRO DE 2011).

Relatório

A empresa acima identificada que tem como objeto social a XXXXX. Além das suas atividades regulares é patrocinadora do XXXXXXXX, entidade que visa proporcionar benefícios pecuniários complementares assemelhados aos da previdência social aos funcionários da empresa.

Ressalta a Consulente que no processo de privatização foram impostas algumas condições para a manutenção da concessão do serviço público feita pelo estado de XXXX, dentre elas a obrigação de contribuir e patrocinar o XXXXXXXX.

Descreve às fls 3, sobre as classificações e modalidades dos planos de saúde operados pelo Fundo de Pensão, em duas categorias principais, como segue: a de benefícios definidos (BD) e a de contribuições definidas (CD).

Informa que tendo em vista que a modalidade atual de contribuição do plano de previdência Plano de benefícios definidos (BD), não mais se adequa às necessidades da empresa pretende fazer a migração dos empregados que ainda não tem direito adquirido para a modalidade de Plano de Contribuição Definida (CD).

Em virtude das obrigações assumidas no instrumento de privatização – XXXXX, que impõe condições para a manutenção da concessão do serviço público feita pelo estado de XXXXX, dentre elas a manutenção e patrocínio do Fundo de Pensão, terá então de arcar com um complemento de contribuição, em face dos ajustes atuariais considerados individualmente no plano de cada beneficiário, empregados e ex-empregados. Esses ajustes implicaram em perdas e foram reconhecidas no balanço patrimonial da empresa a título de provisão para contingências, desde o ano calendário de 2000, a qual foi adicionada ao lucro líquido na determinação do lucro tributável, em cada período de apuração.

Acrescenta que por força da migração da modalidade de Plano de Benefícios Definidos para Plano de contribuições Definidas, terá que cobrir, de acordo com os cálculos atuariais, a defasagem apurada pelo Fundo de Pensão, a fim de honrar os benefícios devidos, o que era mera expectativa, materializada pela provisão constituída, ganha conteúdo de passivo exigível, pelo compromisso formalmente reconhecido e assumido contratualmente frente à entidade fechada de previdência privada complementar.

Entende a empresa que os fatos descritos são relevantes pela obrigação contratual em contribuir e patrocinar o XXXXXX, de forma absolutamente compulsória e necessária para a preservação da própria concessão do serviço público, obrigação esta contida no edital de privatização que determinou à empresa manter e garantir o plano de benefícios previdenciários aos participantes do fundo que detinham o direito ou eram empregados naquela ocasião.

Fundamenta os fatos até aqui relatados, nas cláusulas 4-3, itens IV e X; do Edital XXXXXX. Fundamenta ainda na Deliberação CVM nº XXXXX, que, segundo informa, impõe ao patrocinador um ônus contratual de arcar com os eventuais prejuízos ou insuficiências dos benefícios não cobertos pela entidade de previdência.

Após as considerações relacionadas ao Edital de Privatização, Deliberação da CVM e Contrato de Compra e Venda de Ações, a Consulente passa a tratar do assunto na esfera tributária.

Inicialmente refere-se ao art. 361 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26/03/99 – RIR/99, que impõe limitação percentual à dedução da despesa, para fins tributários no que concerne às contribuições destinadas ao custeio de planos de benefício complementar em favor de empregados da pessoa jurídica.

Explicita que em se tratando de beneficiário (empregado) que não esteja usufruindo o benefício, o dispêndio complementar realizado deve ser ativado e diferido em razão do tempo restante para o gozo de cada beneficiário. Os dispêndios relativos ao custo do serviço passado devem ser levados a resultado como “despesa” de acordo com o tempo restante de cada empregado para passar a fruir do benefício.

Sobre a dedutibilidade, a consulente chama a atenção de que a limitação existe no pressuposto de que os dispêndios não são compulsórios, ou seja, que por vontade própria, a pessoa jurídica passou a contribuir para uma entidade ligada de previdência privada. Reafirma então, no seu caso, a compulsoriedade em assumir e arcar com o ônus da insuficiência de fundos do XXXXX. Neste sentido informa que se não custear o fundo de previdência privada e não mantiver o plano com as condições existentes à época da privatização para os empregados que já faziam parte do se quadro na ocasião, poderá sofrer multas altas (10% do preço do leilão, corrigido pelo IGP-M), além de situação extrema perder a concessão pública outorgada pelo Estado.

Cita o art. 299 do RIR/99, pois entende que a dedutibilidade fiscal da despesa incorrida não pode girar em torno da liberalidade ou da graciousidade das despesas contratadas para suprir o caixa da entidade patrocinada, de modo que a questão tributária, no particular, deve ser enquadrada não quanto ao caráter liberal, mas compulsório. Desse modo, a situação deve sair do contexto do art. 361, para ser enquadrado no art. 299, do RIR/90. Por esses motivos entende absolutamente inaplicável ao complemento de fundos ao XXXXX, a limitação fiscal de vinte por cento de dedutibilidade dos gastos com a previdência privada.

Após as descrições e fundamentações dos fatos, nas folhas de 1 a 10, consulta:

“Diante dos fatos determinados, dos dispositivos legais e do entendimento acima descritos, a Consulente indaga a essa Superintendência Regional, como autoridade competente para esse mister-e requer sua douda e formal posição-, se está correto o entendimento de que a complementação de custeio de previdência privada a ser arcada pela Consulente, referente ao custo dos serviços passados, dos empregados com direito adquirido ou já em gozo do benefício, deve ser reconhecida no resultado de forma imediata, mas para fins de determinação do lucro tributável pelo IRPJ e pela CSLL, deve ser encarado como despesa integralmente dedutível, eis que é ônus gerado da forma contratual advindo da modalidade do plano benefício definido e, principalmente, da própria massa privatizada, que a concessionária, por obrigação teve que continuar a honrar”.

Fundamentos

Preliminarmente cabe destacar que o Sistema de Previdência Social brasileiro está estabelecido sobre dois pilares: a Previdência Social básica (oferecida pelo Poder Público) e a Previdência Privada (de caráter complementar ao regime de previdência oficial). A Previdência Complementar Privada foi instituída pela Lei nº 6.435 de 15 de julho de 1977. Esta Lei classifica as entidades de previdência privada em dois grupos distintos: Entidades Fechadas de Previdência Complementar e Entidades Abertas de Previdência Privada. No tocante entidade fechada de previdência complementar, estas devem ser sem fins lucrativos, constituídos pelo patrocinador ou instituidor, sob forma de sociedade civil ou fundação, que tem por objetivo administrar e executar planos de benefícios de natureza previdenciária. Por se tratar de entidade fechada é necessário o vínculo empregatício entre o participante e empresa patrocinadora do fundo ou o vínculo associativo do trabalhador. Os benefícios oferecidos são complementares ou assemelhados àqueles oferecidos pela previdência social.

Convalidando as informações acima efetuamos a seguir a transcrição dos textos da Constituição Federal de 1988, da Lei complementar nº 109 de 2001 e das Leis Ordinárias, sobre os regimes de previdência

Sobre o Regime Geral de Previdência Social oferecido pelo Poder Público, de acordo com Constituição Federal de 1988, será financiado por toda a sociedade, dentre outros, obrigatoriamente com recursos do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da lei, como segue:

Constituição Federal de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

~~I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;~~
~~II - dos trabalhadores;~~

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

(...)

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

Sobre o regime de Previdência Complementar Privada, transcrevemos os seguintes atos da legislação de regência:

Lei complementar nº 109 de 29 de maio de 2001

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 2º O regime de previdência complementar é operado por entidades de previdência complementar que têm por objetivo principal instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário, na forma desta Lei Complementar.

Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores;

(...)

Lei nº 6435 de 15 de julho de 1977:

Art. 1º Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente Lei, são as que têm por objeto instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da Previdência Social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.

Parágrafo único. Para os efeitos desta Lei, considera-se participante o associado, segurado ou beneficiário incluído nos planos a que se refere este artigo.

(...)

As referências acima sobre a legislação sobre o Regime Geral de Previdência Social e o Regime da Previdência Complementar Privada, visam contextualizar a análise da consulta quanto às formas de contribuição estabelecidas pela Constituição Federal de 1988, para um e para outro regime. No caso do Sistema de Previdência Social, Oficial, de caráter universal e com a contribuição compulsória para toda a sociedade. Quanto ao Regime de Previdência Privada Fechada, diferentemente, é facultativo, conforme o art. 202 da Constituição Federal de 1988, e de natureza privada com as contribuições destinadas a atender às necessidades do próprio Fundo e alcançam somente os empregados e dirigentes a ele vinculado.

Diante do até aqui exposto e das descrições feitas pela empresa na formulação do texto da consulta, para efeito das apreciações a serem efetuadas, o enquadramento da referenciada entidade de previdência da qual a Consulente é a patrocinadora, XXXXXX, será no regime de Entidade Fechada de Previdência Complementar.

Passando à parte tributária da consulta, foi exaustivamente destacado pela consulente, que no processo de licitação de privatização foram impostas algumas condições para a manutenção da concessão do serviço público feita pelo estado, XXXXXX, dentre elas a obrigação de contribuir e patrocinar o fundo de Pensão dos empregados da empresa privatizada. Por isso entende que a obrigação contratual em contribuir e a patrocinar o Fundo, de forma absolutamente compulsória e necessária para a preservação da própria concessão do serviço público, obrigação esta contida no edital de privatização, lhe dá o direito da dedutibilidade integral das despesas sob a sua responsabilidade junto ao Fundo.

Cabe destacar, no entanto, que o fato da empresa passar a patrocinar o referido Fundo, por força de contrato, não retirou daquele a condição de entidade de previdência complementar, fechada, regida por regras e legislação próprias. Por outro lado, a obrigatoriedade a que se refere à empresa não é de lei e sim, exigência do Edital de Privatização que para garantir os direitos dos trabalhadores das empresas à época, em vias de privatização incluiu as cláusulas de manutenção dos Fundos de Pensão existentes à época da licitação das empresas estatais. Oportuno destacar que o inciso IV, da cláusula terceira (Obrigações e Responsabilidades Especiais do Comprador), transcrita às fls. 02, da consulta, diz:

XXXXXXX

.....

Observe-se que a ressalva no final do inciso IV, da cláusula acima, estabelece a obrigação da empresa em assegurar aos empregados da empresa os benefícios sociais na forma da lei, ou seja, a empresa ficou por força do contrato de compra e venda de ações obrigada a dar seqüência e manutenção ao Fundo, respeitando as regras legais sobre os Fundos de Previdência.

Diz o art. 361 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, prevê:

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).

(...)

Saliente-se que o disposto neste artigo é válido para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Ou seja, ainda que as contribuições para o Fundo de Pensão em análise tenha um outro patrocinador não confere àquele tratamento diferenciado dos demais.

A Consulente pleiteia a aplicação do art. 299, do RIR/99, no seu caso particular:

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).

(...)

Importa salientar que não está se retirando da despesa em discussão o caráter de necessidade nem de operacional previstos no art. 299 do RIR/99. Apenas, o artigo 361 do RIR/99, lhe confere a condição para dedutibilidade, ou seja, que a contribuição, no caso, não compulsória, se destine a custear o plano de benefício complementar assemelhado ao da previdência social. Estabelece, contudo, o limite para a dedução, em cada período de apuração, de até vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da

empresa, vinculados ao plano. Assim, aplica-se aos fatos o art. 361 do RIR/99 e não o art. 299 do RIR/99, como pretende a consulente.

Cabe ainda reproduzir o que estabelece a Instrução Normativa SRF nº 588 de 21 de dezembro de 2005, que soluciona o assunto:

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

Dedução das contribuições e prêmios pagos pela pessoa jurídica

Art. 2º Na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o valor dedutível das despesas com contribuições para previdência complementar, 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 pode 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.

Parágrafo único. O somatório das contribuições que exceder o valor a que se refere o caput deve ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Art. 3º Para fins do disposto no art. 2º, devem ser, ainda, observadas as seguintes normas complementares:

I - no caso de entidades fechadas de previdência complementar, os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores;

(...)

Observe-se que a migração de modalidade de planos que implicam em ônus para a patrocinadora, não é excepcionalizada pela legislação tributária, vide art. 361 do RIR/99, e a IN 588 de 21 de dezembro de 2005, de forma que as contribuições de forma geral, vertidas pela patrocinadora à Entidade de Previdência Complementar estão enquadradas nos Atos anteriormente mencionados.

Assim, a despesa com a complementação de custeio de previdência privada a ser arcada pela Consulente, destinada a custear o plano de benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, referente ao custo dos serviços passados, dos empregados com direito adquirido ou já em gozo do benefício, ainda que obrigada pelas cláusulas do Edital de Privatização a promover a continuidade do Fundo de Pensão dos empregados da empresa, está inserida no computo das contribuições vertidas para a entidade de previdência complementar ficando sujeita, na apuração do lucro tributável do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, ao limite global, em cada período de apuração, de até vinte por cento do total dos salários dos

empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao Plano, conforme estabelecido no art. 361 do RIR/99.

Diante do exposto submete-se o presente entendimento à Chefia da Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 5ª Região Fiscal.

Adalto Lacerda da Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Conclusão

De acordo. Diante do exposto, soluciono a presente Consulta para esclarecer que a despesa com a complementação de custeio de previdência privada referente ao custo dos serviços passados, dos empregados com direito adquirido ou já em gozo do benefício, ainda que obrigada pelas cláusulas do Edital de Privatização e do contrato de Compra e Venda de Ações, está inserida no computo das contribuições vertidas para a entidade de previdência complementar ficando sujeita na apuração do lucro tributável do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, ao limite global, em cada período de apuração, de até vinte por cento do total dos salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa vinculados ao Plano, conforme estabelecido no art. 361 do RIR/99.

Ordem de Intimação

À XXXXXX, para ciência ao interessado, mediante cópia desta solução de consulta, informando-lhe que da mesma não cabe recurso nem pedido de reconsideração, de acordo com o § 2º do art. 10 da IN SRF nº 740, de 02.05.2007.

No caso de divergência de conclusão de consulta, conforme previsto no Art. 16, §§ 1º e 3º da IN RFB nº 740, de 02.05.2007, a interessada poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral de Tributação, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta,

cabendo-lhe comprovar, mediante juntada da publicação, a existência das soluções divergentes sobre idênticas situações.

Lícia Maria Alencar Sobrinho
Chefe da Divisão de Tributação
Delegação de Competência
Portaria SRRF 5ª nº 238, de 25.05.2007
DOU de 28.05.2007