



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10980.729151/2012-52
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.646 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 25 de abril de 2023
Recorrente CIA DE CIMENTO ITAMBE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, caracterizados como verdadeiros prêmios ou gratificações que assumem caráter remuneratório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso especial do contribuinte, vencida a Conselheira Miriam Denise Xavier, que não o conheceu. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Marcelo Milton da Silva Risso e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que deram provimento. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Julgamento iniciado em março/2023 e concluído em abril/2023. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não votou quanto ao conhecimento o Conselheiro Mário Hermes Soares Campos em razão de a Conselheira Miriam Denise Xavier já ter proferido o voto na reunião de março de 2023.

(assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Hermes Soares Campos, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Miriam Denise Xavier, Regis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança de Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre os valores de remunerações por serviços prestados pagas a empregados e diretores não empregados.

Duas teriam sido as infrações apuradas: aportes em plano de previdência complementar com viés remuneratório e pagamento de PLR sem acordo ou convecção coletiva.

O relatório fiscal encontra-se à fls. 25/36.

Impugnado o lançamento às fls. 911/930, a DRJ em Belém/PA julgou-o procedente às fls. 1162/1176.

Cientificado do acórdão, o autuado apresentou Recurso Voluntário às fls. 1188/1211.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara deu parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento apenas as parcelas relativas à PLR por meio do acórdão 2202-003.843 – fls. 1214/1229.

Inconformada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 1231/1244, com relação à temática da PLR, mas que teve seu seguimento negado por meio da decisão de fls. 1247/1254.

De sua vez, também irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial às fls. 1277/1296, pugnando, ao final, pelo seu conhecimento e provimento, para reformar parcialmente o acórdão recorrido, a fim de que fosse reconhecida a insubsistência da exigência da contribuição previdenciária sobre os aportes feitos para o plano de previdência privada, em regime aberto.

Em 10/2/20 - às fls. 1342/1347 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“incidência de contribuições sobre os aportes da empresa para plano de previdência complementar.”**

Intimada em 15/3/20 (processo movimentado em 14/2/20 – fl. 1348), a União apresentou “despacho” em 1º/4/20, registrando que o benefício de previdência complementar implantado pela empresa não seria oferecido à totalidade de seus empregados, não se aplicando ao caso a norma isentiva prevista no §9º, "p", art. 28, Lei n.º 8.212/91 e que os valores pagos pelo empregador aos empregados beneficiários programa de previdência privada possuiriam natureza salarial, pois decorreriam do contrato de trabalho.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O sujeito passivo tomou ciência do acórdão de recurso voluntário em 25/9/19 (fl.1272) e apresentou seu Recurso Especial tempestivamente em 9/10/19 (fl. 1274). Passo, com isso, à análise dos demais pressupostos para a sua admissibilidade.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“incidência de contribuições sobre os aportes da empresa para plano de previdência complementar”**.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO. CONDIÇÕES. PRIVILÉGIOS.

A regra estabelecida no artigo 28, § 9º, 'fc', da Lei n.º 8.212, de 1991 tem por essência não permitir que se criem privilégios a determinada categoria de empregados. E é justamente isso que se observa neste caso concreto. Há "dois níveis" totalmente distintos de planos subsidiados pela empresa: aquele oferecido aos empregados em geral e aquele oferecido aos dirigentes.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência as parcelas relativas à PLR (Participação nos Lucros e Resultados), vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento integral ao recurso, A Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio informou que apresentará declaração de voto.

Do conhecimento.

Contextualizando o caso, a Fiscalização teria identificado a existência de 2 planos de previdência: um, suportado **integralmente pelo empregado/diretor optante**; outro, com custeio suportado pela empresa. Em relação a este último, há a definição pela autuada de quem seriam os participantes, além de os aportes serem muito desproporcionais entre os diretores e gerentes, quando comparados aos relativos aos empregados não gerentes.

E como fez constar o voto condutor do recorrido, a razão do lançamento teria sido a constatação de que *"observa-se com clareza o tratamento diferenciado, totalmente desproporcional, dado pela empresa aos seus diretores em relação aos demais empregados"*.

Além disso, foi constatado que os aportes teriam sido efetuados apenas para os trabalhadores das unidades 0001, 0002 e 0003 e para alguns diretores das unidades 0006, 0015 e 0016, não sendo a concessão universal, portanto.

Nesse rumo, concluiu o Fisco que a empresa buscava, na realidade, com aportes em planos de previdência privada, remunerar diretores ou empregados "especiais".

De sua vez e em resumo, o colegiado *a quo* houve por bem aplicar ao caso as disposições do artigo 28, § 9º, "p" da Lei 8.212/91 em detrimento do regime jurídico instituído pela LC 109/2001, ao fundamento de que esta última não teria revogado ou mesmo alterado a regra estabelecida por aquele outro dispositivo, já que se aplicaria, de forma expressa, aos planos abertos ou fechados.

E prosseguiu ao asseverar que *"É possível que seja mantida a regra isentiva, em determinados casos onde se verifica a não extensão a todos os empregados, de maneira objetiva, como por exemplo quando a empresa não estende a opção do plano a quem esteja em período de experiência. Mas a essência da norma é não permitir que se criem privilégios a determinada categoria de empregados. E é justamente isso que se observa neste caso concreto. Há "dois níveis" totalmente distintos de planos: aquele oferecido aos empregados em geral e aquele oferecido aos dirigentes."*

E na sequência, o voto condutor do recorrido destacou do Termo de Verificação Fiscal:

...observa-se que houve aportes extraordinários apenas para os detentores de cargos de direção e alguns gerentes selecionadas pela empresa, o que elevou os valores das contribuições, em média, 60 vezes o valor das competências anteriores aos pagamentos desses aportes.

(...)

a média de aporte para cada empregado não diretor é de RS 7,60 por mês, Enquanto que para cada diretor a média é de RS 22.614,54.

De sua vez, o recorrente, no afã de demonstrar a divergência jurisprudencial, indicou como paradigmas os acórdãos **9202-003.193** e **2402-004.445**.

O despacho de análise prévia de admissibilidade concluiu acertadamente pela demonstração da divergência jurisprudencial por meio de ambos os paradigmas quando consignou que:

Verifica-se que **no recorrido** entendeu-se que o fato de haver **um plano de previdência disponibilizado apenas a trabalhadores em cargos gerenciais representa falta de isonomia entre os segurados a serviço da empresa e, assim, restaria descumprido a norma inserta na alínea "p", do § 9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, a qual estaria plenamente vigente por ser norma especial em relação a Lei Complementar 109/2001.**

Já o paradigma manifesta o entendimento de que para os **planos de previdência complementar aberta não há a exigência de disponibilização da previdência complementar para todos os empregados e dirigentes da empresa. Nesse sentido, infere-se que o entendimento firmado é que, nesses casos, a Lei Complementar 109/2001 prevalece sobre as disposições da Lei de Custeio da Previdência Social.**

Nesse contexto, encaminhado por conhecer do recurso.

Do mérito.

No mérito, aduz a recorrente que a norma isentiva contida na Lei 109/2001, quando tratou do regime aberto de previdência, não fez qualquer exigência a que o plano fosse estendido à totalidade dos empregados e dirigentes ou mesmo que não tratasse de forma mais favorável algumas categorias de segurados|

Ainda reafirmou que o plano de previdência privada, na modalidade PGBL teria sido disponibilizado aos dirigentes da Empresa e a todos os empregados lotados em unidades/filiais jurisdicionadas pelo sindicato da categoria (SIMENCAL), uma vez que a sua instituição teria tido por intuito atender à previsão constante de acordo coletivo. Ou seja, em relação ao plano de previdência complementar ofertado aos empregados com base em acordo coletivo firmado com o SIMENCAL, os pagamentos teriam sido extensivos à totalidade de trabalhadores relacionados aos estabelecimentos vinculados ao referido sindicato, não abrangendo, apenas, os empregados de outras filiais localizadas em bases territoriais diversas.

E prosseguiu alegando que disponibilizaria diversos planos de previdência privada aos seus colaboradores, o que implica aportes diferenciados em relação a cada grupo beneficiado, levando em conta o cargo, a existência ou não de vínculo empregatício e a remuneração recebida. Ou seja, para fins de definição dos critérios dos planos de previdência complementar, a recorrente consideraria as particularidades e as necessidades específicas de cada categoria, o que justificaria a eleição de categorias específicas e a diferença nos montantes aportados.

E ainda arrematou informando que, de fato, os aportes em planos de previdência complementar teriam sido realizados em favor de 2 categorias distintas de trabalhadores, a dos gerentes/diretores e a dos demais empregados filiados ao SIMENCAL (representação sindical dos empregados lotados na matriz e nas filiais 0002 e 0003), observados os critérios próprios de contribuição definidos para cada grupo.

Segundo se extrai do relatório fiscal, o lançamento tomou como referência os aportes realizados pela recorrente no âmbito dos contratos previdenciários de PGBL e FGB – Fundo Gerador de Benefício com a seguradora Bradesco Vida e Previdência S/A, que foram integralmente por ela suportados.

Noticiou o autuante uma significativa desproporcionalidade entre os aportes promovidos para os Diretores/Gerentes e para aqueles demais empregados, quando comparados com os salários respectivamente pagos. (0,2579% x 7.2243%) Além do quê, **a empresa teria feito aportes extraordinários – também bastante expressivos - apenas para os detentores de cargos em direção e para alguns gerentes** nas competências de 04/2007, 03/2008, 10/2008, 04/2009, 11/2009 e 04/2010.

Como exemplo, citou o constatado na competência de 04/2007, no sentido de que os aportes realizados para 22 Diretores e Gerentes selecionados teriam se dado no valor, em média, de R\$ 41.302,61, enquanto que para os demais empregados, na média de aproximadamente R\$ 7,00, como já vinha sendo feito, para esse grupo, nos meses anteriores.

Ao final, segregou o lançamento em dois levantamentos, quais sejam, *PD2 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR DIRETORES* e *PE2 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR EMPREGADOS*, sendo certo que ambos referem-se aos aportes promovidos para os Diretores/Gerentes, não abarcando aqueles efetuados aos “demais empregados”.

E mais, fez constar que o presente feito controla apenas o crédito do período de 01/2009 a 12/2010, já que o período de 01/2007 a 12/2008 estaria sendo controlado no processo de n.º **10980.729150/2012-16**.

Neste ponto, este colegiado tem posicionamento sedimentado no sentido de que, tratando-se de Previdência Privada Aberta, não procede a aplicação da restrição da alínea “p”, do § 9º, do art. 28, vez que, neste ponto, o referido dispositivo teria sido derogado pela Lei Complementar n.º 109, de 2001 que estabeleceu novo disciplinamento, mais especificamente no art. 26, **o qual não se refere à restrição de que o plano deva ser oferecido à totalidade dos empregados**, como faz no caso de previdência fechada, ressaltando, todavia, os casos em que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

Pois bem.

Penso que não exigir que o plano deva ser disponibilizado à totalidade dos dirigentes e empregados, não significa dizer que uma vez oferecido a categorias diversas, o aportes possam se dá de forma flagrantemente desproporcionais, **quando analisado o próprio grupo de trabalhadores**, a caracterizar verdadeiro incentivo ao trabalho, sobretudo e principalmente neste caso, onde teriam sido feitos aportes extraordinários e significativos relacionados a alguns Diretores e Gerentes em praticamente todos os anos.

De fato, a planilha que integra o relatório fiscal às fls. 28/29 bem demonstra a disparidade que há entre os aportes promovidos pela empresa, em termos percentuais, quando comparadas as categorias de diretores (*contribuintes individuais e empregados*) e não diretores.

E mais, enquanto que a proporção mensal entre os aportes x salários dos não dirigentes apresentaram certa uniformidade no tempo, variando entre 0,1935 % a 0,3091 %, no caso dos diretores, apresentaram forte variação, sobretudo concentrada em alguns poucos meses dos anos. Some-se a isso o fato de que, ainda em relação aos diretores, consoante o sintetizado na planilha a seguir, os aportes costumaram a referir-se a quantidade entre 4 a 9 diretores no mês,

à exceção dos meses em que se deram as maiores concentrações de aportes, que chegaram a 22, 23 ou 32 pessoas, revelando-se, a meu juízo, no âmbito da relação de trabalho, verdadeiros prêmios ou gratificações que assumem caráter remuneratório.

ano	mês	quant	aporte	salário base	%
2007	jan	4	22.182,60	307.054,97	7,2243%
	fev	4	19.272,12	143.873,38	13,3952%
	mar	4	19.272,12	143.873,38	13,3952%
	abr	22	908.657,59	624.629,91	145,4714%
	maio	4	19.951,89	196.940,70	10,1309%
	jun	4	19.951,89	174.122,70	11,4585%
	jul	5	66.067,47	149.609,00	44,1601%
	ago	4	19.951,89	143.873,38	13,8677%
	set	6	22.081,89	196.844,54	11,2179%
	out	6	19.363,41	196.844,54	9,8369%
	nov	6	21.628,71	521.393,87	4,1482%
	dez	6	21.823,71	279.063,71	7,8203%

ano	mês	quant	aporte	salário base	%
2008	jan	6	21.823,71	217.697,27	10,0248%
	fev	6	21.823,71	284.485,40	7,6713%
	mar	23	1.026.111,66	718.266,75	142,8594%
	abr	6	35.176,84	354.289,78	9,9288%
	maio	6	23.698,44	236.514,56	10,0199%
	jun	6	23.698,44	211.458,44	11,2071%
	jul	6	23.698,44	247.903,54	9,5595%
	ago	6	23.698,44	211.458,44	11,2071%
	set	6	23.698,44	211.458,44	11,2071%
	out	7	505.224,40	397.311,44	127,1608%
	nov	0	0,00	0,00	
	dez	7	64.716,78	482.926,50	13,4010%

ano	mês	quant	aporte	salário base	%
2009	jan	7	32.358,39	355.317,00	9,1069%
	fev	7	32.358,39	259.739,91	12,4580%
	mar	8	150.484,50	347.103,75	43,3543%
	abr	32	1.857.475,02	1.060.604,16	175,1337%
	maio	8	32.573,75	276.739,91	11,7705%
	jun	8	32.573,75	280.734,81	11,6030%
	jul	8	15.903,77	265.454,35	5,9912%
	ago	8	30.490,09	248.396,13	12,2748%
	set	8	30.490,09	254.082,21	12,0001%
	out	8	30.490,09	315.150,42	9,6748%
	nov	8	399.286,21	614.745,49	64,9515%
	dez	8	35.345,58	290.201,43	12,1797%

ano	mês	quant	aporte	salário base	%
2010	jan	8	32.171,29	448.104,57	7,1794%
	fev				
	mar	8	64.342,58	515.721,24	12,4762%
	abr	32	2.469.173,96	803.739,11	307,2109%
	maio	8	59.432,12	452.153,88	13,1442%
	jun	9	160.210,25	340.076,67	47,1100%
	jul	8	32.171,29	293.950,69	10,9445%
	ago				
	set	8	64.342,58	685.068,80	9,3921%
	out	8	32.171,29	291.960,55	11,0191%
	nov	7	32.078,37	361.426,62	8,8755%
	dez	8	39.258,28	332.700,59	11,7999%

Destaque-se que o autuante ainda teria intimado o sujeito passivo a esclarecer o seguinte ponto:

"4 - Ainda em relação ao assunto previdência complementar, justificar a grande disparidade entre os valores depositados para diretores e gerentes da empresa e aqueles aportados nas contas referentes aos empregados sem função de gerência e direção na empresa. Para colocar números na questão observamos, a partir das planilhas dos valores aportados nos planos de previdência complementar fornecidas pela empresa, que, do montante total de R\$ 8.743.457,94 depositado no período 01/2007 a 12/2010, apenas RS 104.701,71 foram depositados nas contas dos colaboradores sem cargos de gerência ou direção, enquanto que o restante, R\$ 8.638.756,23, foi depositado nas contas dos colaboradores detentores de cargos de gerência e direção"

Todavia, em resposta, teria respondido que "*A empresa disponibiliza diversos Planos de Previdência aos seus colaboradores, o que implica em aportes diferenciados em relação a cada grupo beneficiado, levando em conta o cargo e a remuneração recebida.*"

Não bastasse e apenas em reforço argumentativo, o CONTRATO PREVIDENCIÁRIO DE INSTITUIÇÃO DE PLANO DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA acostado às fls. 848/850, que conta com a recorrente como INSTITUIDORA e responsável pelo custeio total do plano, traz no § 1º de seu artigo 5º, a previsão de resgate, a qualquer momento, do saldo da conta pelo participante, o que, a meu ver, vai de encontro ao objetivo preconizado nos artigos 202 da CRFB/88 e 1º da Lei Complementar 109/01, consistente na constituição de reservas que garantam o benefício previdenciário contratado. Confira-se o que dispõe aquele artigo 5º.

Art. 5º - O benefício previdenciário que o Plano objetiva proporcionar ao participante é o de Renda Mensal Vitalícia ou Temporária, a partir da data prevista na proposta de inscrição, cujo valor será calculado atuarialmente na data da concessão, com base no saldo de sua conta Individual no PGB e na Tábua Blométrica e taxa de Juros que estiverem sendo praticadas pela COMPANHIA à época da habilitação ao benefício. Este benefício será corrigido a partir da sua concessão, nos termos da legislação pertinente.

§ 1º O participante poderá, a qualquer momento, resgatar ou transferir o saldo da sua conta previdenciária para outro Plano da COMPANHIA ou para entidade congênere.

Dos fatos narrados pelo Fisco, ladeados aos documentos acostados aos autos pela própria recorrente, notadamente os contratos em que figurara como instituidora e responsável pela indicação dos participantes e pela assunção integral do custeio do plano, tenho que os valores vertidos sob a roupagem formal de aportes de previdência complementar privada consubstanciaram, em verdade, remunerações pagas a uma seletto grupo de trabalhadores.

Em circunstância bastante próxima da do presente caso, o julgado no acórdão **9202-007.202**, onde se analisou situação em que havia desproporcionalidade entre os aportes da empresa para os funcionários executivos e para os demais colaboradores (contribuição complementar), com a seguinte ementa:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, caracterizados como verdadeiros prêmios ou gratificações que assumem caráter remuneratório.

Nesse rumo, tenho que do conjunto da obra restou caracterizada a natureza remuneratória dos aportes efetuados pela empresa aos trabalhadores cujas remunerações foram levadas à base de cálculo do lançamento.

Pelo exposto, VOTO por CONHECER do recurso para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-010.646 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10980.729151/2012-52

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

01 - Pedi vista dos autos para melhor análise quanto ao conhecimento do recurso e posteriormente, aproveitando o ensejo, a análise do mérito.

CONHECIMENTO

02 - Quanto ao conhecimento após análise do primeiro paradigma Ac. 9202.003.193, ambos os casos tratam de um contexto relativo a elegibilidade para a previdência privada, entendo que ambos os casos são muito próximos quanto a fatos e a divergência na legislação, cujo texto destaco do despacho de admissibilidade que deixa isso claro *verbis*:

“Verifica-se que no recorrido entendeu-se que o fato de haver um plano de previdência disponibilizado apenas a trabalhadores em cargos gerenciais representa falta de isonomia entre os segurados a serviço da empresa e, assim, restaria descumprido a norma inserta na alínea “p”, do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, a qual estaria plenamente vigente por ser norma especial em relação a Lei Complementar 109/2001. Já o paradigma manifesta o entendimento de que para os planos de previdência complementar aberta não há a exigência de disponibilização da previdência complementar para todos os empregados e dirigentes da empresa. Nesse sentido, infere-se que o entendimento firmado é que, nesses casos, a Lei Complementar 109/2001 prevalece sobre as disposições da Lei de Custeio da Previdência Social.”

03 – Avaliando ambos os casos, independente do despacho de admissibilidade, fica claro também conforme consta dele, avaliando o Ac. 9202-003.193. Inclusive esse paradigma foi objeto de conhecimento em caso análogo votado por essa Turma no Ac. 9202-010.583 j. 20/12/2022.

04 – Apesar do primeiro paradigma por si só já dar por satisfeita a questão do conhecimento, sobre o 2º paradigma o Ac. 2402-004.445, da mesma forma que o anterior pela leitura da sua própria ementa fica claro a divergência presente e portanto conheço do recurso acompanhando o relator.

MÉRITO

05 - No mérito sobre a questão principal se pode haver a contratação de previdência privada para diferentes empregados ou colaboradores, entendo que sim, de acordo com os termos do Acórdão 9202-010.583 de relatoria da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, por conta do caso em questão ser de uma previdência privada aberta, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/11/2006

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

06 – A segunda parte do assunto em julgamento está relacionada à condição para que esses aportes não sejam considerados como de natureza salarial para que haja a sua tributação previdenciária, veja que na decisão acima indicada existe na ementa essa condicionante que é “*desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade*”.

07 – Minha visão conceitual sobre essa condicionante é que a vantagem não possa estar vinculada a algum tipo de gratificação ou prêmio em razão do trabalho que não o normal ou algum resultado acima do esperado, do empregado ou colaborador, pois já recebem essa previdência em razão do trabalho havendo o reconhecimento da Lei pela sua não incidência, contudo há essa condicionante que deixa claro que havendo o aporte ao plano previdenciário a título de “gratificação ou “prêmio” haverá a incidência do tributo.

08 – Portanto para mim, o ônus da prova é da autoridade administrativa tributária de vincular esses aportes a algum tipo de gratificação ou prêmio recebido pelo contribuinte. Sabemos por exemplo que o “saque” de valores destes planos é muito mais objetivo e fácil de se detectar, mas isso não ocorreu no presente caso. Quanto a questão da desproporcionalidade entendo que ela não reflete de fato a condicionante indicado na lei. Passo a análise.

09 – No caso concreto, após análise do relatório fiscal destaco abaixo alguns pontos relativos a desproporcionalidade dos valores entre empregados e diretores indicados pela Fiscalização para entender a natureza tributária do plano:

13 - Complementamos a lista enviada pela empresa com as informações: cargo, lotação e salário base, que denominamos **ANEXO 1 - LISTA DE APORTES DA EMPRESA - PREVIDÊNCIA PRIVADA POR CARGO E LOTACÃO**. Observou-se, assim, que os pagamentos dos aportes são **muito desproporcionais entre os diretores e gerentes em relação aos empregados não gerentes**. Essa desproporção é visível a *olho nu*, basta uma simples leitura da lista para perceber a diferença de tratamento. Para demonstrar essa brutal diferença foram extraídos da planilha citada neste item os totais mensais conforme demonstrado a seguir:

14 - Explica-se a planilha anterior: Em janeiro de 2007 (coluna A) a empresa aportou R\$ 1.888,45 (coluna C) para 279 (coluna B) empregados sem função diretiva, que receberam salários de R\$ 732.218,62 (coluna D). Um aporte equivalente a 0,2579% (coluna E) dos salários pagos a estes trabalhadores, ou, uma média de R\$ 6,77 (seis reais e setenta e sete centavos) por trabalhador. Já para os diretores a empresa aportou R\$ 22.182,60 (coluna G) para 4 diretores (coluna F) que receberam a remuneração de R\$ 307.054,97 (coluna H), o que equivale ao aporte de 7,2243% da remuneração paga aos diretores neste mês. A média, em janeiro de 2007, é de R\$ 5.545,00 para cada diretor.

16 - Na última linha da planilha anterior (Total Global) observa-se com clareza o tratamento diferenciado, totalmente desproporcional, dado pela empresa aos seus diretores em relação aos demais empregados. Em todo o período fiscalizado a empresa aportou R\$ 8.743.457,94 nos fundos de previdência privada contratados por ela. Deste valor aportou **R\$ 8.638.756,23** (98,80% do total) **para seus diretores** e apenas **R\$ 104.701,71 para os demais empregados**.

20 - No item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03, de 10/08/2012, o auditor fiscal pede que a empresa esclareça a seguinte questão;

"4 - Ainda em relação ao assunto previdência complementar, justificar a grande disparidade entre os valores depositados para diretores e gerentes da empresa e aqueles aportados nas contas referentes aos empregados sem função de gerência e direção na empresa. Para colocar números na questão observamos, a partir das planilhas dos valores aportados nos planos de previdência complementar fornecidas pela empresa, que, do montante total de R\$ 8.743.457,94 depositado no período 01/2007 a 12/2010, apenas R\$ 104.701,71 foram depositados nas contas dos colaboradores sem cargos de gerência ou direção, enquanto que o restante, R\$ 8.638.756,23, foi depositado na contas dos colaboradores detentores de cargos de gerência e direção."

21 - A empresa respondeu que: *"A empresa disponibiliza diversos Planos de Previdência aos seus colaboradores, o que implica em aportes diferenciados em relação a cada grupo beneficiado, levando em conta o cargo e a remuneração recebida."*

10 – Na minha ótica o fato de existir diferença entre os planos é algo que já está na Lei, e quanto a desproporcionalidade dos aportes, entendo que não é esse tipo de análise que o legislador indicou na lei como condicionante a não incidência previdenciária ao plano, mas sim a questão *“desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade”*, traduzindo, não se pode haver o aporte ao plano de previdência para tentar desvirtuar o pagamentos de gratificações e prêmios para fugir da incidência tributária da verba salarial na folha de pagamento.

11 – Contudo, no caso concreto, entendo que a desproporcionalidade não está vinculada e também não reflete o caráter salarial e a Fiscalização não consegue demonstrar que tais pagamentos são gratificações ou prêmios, e isso tem o porquê, é que a regra da desproporcionalidade não se encontra como regra legal para afastar o caráter salarial e sim como direito do contribuinte, sendo uma regra de elegibilidade ao plano, senão estaríamos trazendo a mesma regra da previdência fechada para a aberta, o que seria incompatível legalmente.

12 – Se o contribuinte contrata um plano aberto ele elege quem serão as pessoas que receberão de forma diferenciada dos demais, isso não é uma questão de falta de isonomia ou igualdade, pois tais regras não se aplicam nesse caso. A lei não traz esse tipo de fundamento de diferenciação, pois sequer existe nela um patamar ou regra específica indicando em qual a proporção entre salário “X” e salário “Y” deveria haver a “proporcionalidade” sob pena de descaracterizar o plano.

13 – A única regra objetiva constante na lei para afastar a não incidência é *“desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade*, ou seja, a lei impede que se utilize do plano de previdência aberta como uma forma de assalariar indiretamente o colaborador através de uma espécie de “prêmio” ou “gratificações”, mas a questão da desproporcionalidade, com a devida vênia, não consigo encontrar eco nessa parte final da legislação a não ser quanto a questão da gratificação ou prêmio.

14 – Concordo que existe grande desproporção entre ambos os planos, o trabalho da Fiscalização deixou isso muito claro e salta aos olhos, contudo entendo que a desproporcionalidade não é um meio de se aferir essa condicionante existente na

lei que tem por pressuposto outra natureza e que não foi provado pela D. Fiscalização e portanto no caso pedindo vênua ao I. Relator dou provimento ao recurso do contribuinte.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso