



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

Processo nº 14098.000426/2008-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.170 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente AMAGGI EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2006

DESCONSIDERAÇÃO DO PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INOCORRÊNCIA.

No caso sob apreciação não ocorreu a desconsideração do plano de previdência complementar instituído pela empresa em benefício dos seus empregados, mas apenas a imposição de consequências tributárias em razão do fisco haver entendido que não houvera sido cumprida a norma que afasta a tributação sobre as contribuições vertidas ao plano previdenciário.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. FALTA DE PROPORCIONALIDADE ENTRE O VALOR DA CONTRIBUIÇÃO E O SALÁRIO DO EMPREGADO E ISONOMIA ENTRE TODOS OS EMPREGADOS QUANTO AOS APORTES AO PLANO. INEXISTÊNCIA DESSES REQUISITOS NA NORMA QUE EXCLUI A RUBRICA DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A norma que prevê a exclusão das contribuições para plano de previdência complementar do salário-de-contribuição não exige que haja proporcionalidade entre a contribuição e a remuneração do empregado ou mesmo que os aportes ao plano sejam isonômicos para todos os beneficiários.

EXCLUSÃO DE PAGAMENTOS DO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. IMPROCEDÊNCIA DA MULTA DECORRENTE DA FALTA DE DECLARAÇÃO EM GFIP.

Não estando determinados pagamentos no campo de incidência das contribuições, deve ser afastada a multa pela falta de declaração destes na GFIP.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2003 a 31/12/2006

NULIDADE DA DECISÃO A QUO. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE TODOS OS PONTOS TRAZIDOS NA IMPUGNAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a se manifestar acerca de todos os argumentos presentes na lide, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância; e II) por maioria de votos, no mérito, dar provimento ao recurso. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negava provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 04-21.038 de lavra da 4.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Campo Grande (MS), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.181.713-7.

A lavratura em questão foi efetuada para aplicação de multa pela falta de declaração da totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 09/11, os fatos geradores foram os pagamentos efetuados pelo sujeito passivo aos segurados empregados a título de participação nos lucros, todavia, foram contabilizados como desembolso para plano de previdência complementar.

O fisco asseverou que os pagamentos em questão não foram calculados com base na renda individual dos segurados, como forma de complementar o benefício de aposentadoria, mas foram definidos em razão dos resultados obtidos pela empresa.

Afirma-se ainda que os pagamentos não atendem às exigências da Lei n. 10.101/2000 (Lei da PLR).

A auditoria afirmou também que em relação a esses pagamentos há uma grande discrepância entre os valores percebidos pelos ocupantes de cargos gerenciais e os demais empregados, demonstrando-se que não havia tratamento equânime entre todos os trabalhadores a serviço da empresa.

Noticia-se que era condição para percepção do benefício a permanência na empresa por pelo menos um ano, fato que leva à conclusão de que o benefício não era extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais pelo fato da empresa, em tese, haver incorrido no ilícito penal de sonegação de contribuições sociais, por não haver declarado os fatos geradores em questão na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Cientificada da exação, em 18/12/2008, o sujeito passivo ofertou impugnação, fls. 212/248, na qual, inicialmente relata os fatos processuais verificados no presente feito. A seguir, passa a fazer considerações acerca dos planos de benefícios vinculados a entidades abertas de previdência privada, fazendo menção ao plano por ele contratado com o HSBC Seguros (Brasil) S.A. São apresentados nesse momento aspectos da legislação aplicável e textos doutrinários.

Asseverou que uma vez instituído um plano de previdência complementar, nos moldes da Lei Complementar n. 109/2001, os valores destinados a seu custeio não sofrem a incidência de quaisquer contribuições previdenciárias.

Sustentou que a condição expressa no art. 28, § 9º, alínea "p" da Lei n.º 8.212/1991, após a promulgação da referida Lei Complementar, somente é aplicável aos planos de benefícios de entidades fechadas, não alcançando o plano contratado pela autuada, posto que é administrado por uma entidade aberta.

Mencionou as características de seu plano de previdência, para concluir que, estando este em consonância com as determinações legais, é improcedente a tentativa de fazer incidir contribuições previdenciárias sobre os valores destinados pela empresa para constituir o fundo acumulado.

A autuada afirmou que as contribuições vertidas para o fundo de previdência complementar não representam retribuição pelo trabalho, tampouco podem ser caracterizadas como habituais, assim, a presunção pretendida pelo fisco contraria não só as normas de tributação previdenciária, mas também o disposto no art. 142 do CTN, uma vez que não restou comprovada a ocorrência do fato gerador. Apresentou decisões administrativas em que são declarados improcedentes lançamentos em que não se comprova a ocorrência dos fatos geradores.

Repisou o argumento de que a alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 foi revogado tacitamente pelo § 1º do art. 69 da Lei Complementar n. 109/2001, em relação aos planos de benefícios de entidades abertas de previdência complementar.

A empresa asseverou que a suposta ausência de finalidade previdenciária do plano não se sustenta. Primeiro porque o art. 2º da Lei Complementar citada não exige que o valor das contribuições vertidas aos planos de previdência complementar, correspondam a parcela da renda individual do empregado. A única exigência legal é a de que as contribuições sejam realizadas de forma a permitir a execução dos planos de caráter previdenciário.

Além de que, sustenta, a alegação do fisco não condiz com a realidade, posto que o valor das contribuições realizadas pela autuada era composto das seguintes parcelas:

- a) salário nominal, extensível a todos os empregados e dirigentes;
- b) parcela fixa, também extensível a todos os empregados e dirigentes; e
- c) parcela variável, para aqueles cujo benefício demanda incremento para possibilitar a manutenção de sua situação econômica atual e era atrelada ao resultado financeiro favorável da empresa.

Asseverou que não procede o argumento de que haveria tratamento desigual entre os participantes do plano. É que o tratamento dado a todos os trabalhadores a seu serviço era uno, devendo a suposta desproporção entre as contribuições ser creditada a situações em que empregados iniciaram as atividades no decorrer do ano ou se desligaram antes do seu término, gerando pagamentos proporcionais ao número de meses trabalhados. Por outro lado, as contribuições adicionais eram destinadas as contas dos trabalhadores que ocupavam cargos de gestão, de modo a preservar o equilíbrio financeiro e atuarial do plano e da situação econômica dos beneficiários.

Alegou também que não deve prosperar o argumento da auditoria de que o plano não seria extensível a todos os empregados e dirigentes. É que, nos anos de 2005 e 2006,

o documento citado pelo fisco não apresenta um empregado sequer que tenha deixado de participar do plano. Para os pagamentos efetuados em 2003 e 2004, somente não foram incluídos os empregados que foram admitidos em dezembro ou que não estavam prestando serviço à autuada, quando do pagamento.

Ainda que não citado pelo fisco, o possibilidade de resgate dos valores depositados nada mais representa do que a rescisão unilateral do contrato por parte do trabalhador, não havendo alteração na natureza jurídica da verba. Isso porque o contrato firmado entre a empresa e a entidade de previdência privada prevê tal possibilidade e esse expediente não é vedado pela legislação.

Reforça que, em relação aos planos de entidades abertas, a Lei Complementar n. 109/2001 foi expressa ao permitir que, independentemente do alcance dos planos de benefícios a elas vinculados, as contribuições vertidas não são objeto de incidência tributária (art. 69, § 1.º).

Advoga que, por se tratar de negócio jurídico decorrente da vontade das partes e vinculado à observância das normas regulamentares expedidas por órgãos competentes, ao fisco só caberá desconsiderar a natureza do plano ou da contribuição destinada à previdência privada complementar se restasse comprovado pela autoridade administrativa competente o desrespeito a alguma norma regulamentadora de tais institutos, o que não ocorreu no presente caso.

A desconsideração do seu plano, alegou, é carente de fundamentação jurídica, posto que a Autoridade Lançadora não apontou qualquer desvio de conduta da impugnante quanto às disposições contidas no contrato de previdência complementar.

Afirma que não se poderia ser aplicada para desconsideração do plano a norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, posto que não foi apresentada nenhuma evidência de que tenha ocorrido simulação. Além de que o citado dispositivo para ter eficácia depende de lei ordinária que o regulamente, a qual não foi ainda editada.

As contribuições pagas pela autuada relativas aos valores destinados ao plano de previdência são indevidos e merecem ser compensados ou restituídos, jamais ser objeto de imposição de multa.

A multa deveria ter sido aplicada com esqueleto no art. 32-A da Lei nº 8.212/1991, posto que esta é mais benéfica ao sujeito passivo.

Defende que o fisco não conseguiu demonstrar a reincidência, que justificasse o agravamento da pena.

Contestou a inclusão dos sócios no polo passivo do lançamento fiscal.

Ao final, requereu a extinção do crédito tributário ou a imediata exclusão dos sócios do polo passivo da exigência.

A DRJ julgou improcedente a impugnação, ver fls. 394/403.

Para o órgão recorrido, a imposição do tempo de serviço como condição para participar do plano de previdência representa uma limitação, que confirma o benefício não era

extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. Afastou, assim, a aplicação da norma desonerativa.

Entendeu a DRJ que a alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 é norma especial que trata do custeio da Seguridade Social, portanto, convive em harmonia com a regra geral prevista na Lei Complementar nº. 109/2001.

Foram ainda afastados os argumentos relativos a incorreta aplicação da multa.

Asseverou o órgão recorrido que os representantes legais da empresa não estariam no polo passivo do lançamento, tendo a lista que os relaciona apenas caráter informativo.

Inconformada, a empresa interpôs recurso voluntário, fls. 355/409, alegando que é nula a decisão de primeira instância por não enfrentar todos as questões apresentadas na impugnação, mormente acerca dos esclarecimentos prestados relativamente à natureza dos planos de previdência firmados pela recorrente.

Asseverou ainda que a nulidade da decisão recorrida deve-se também a suposta falta de comprovação da hipótese de incidência tributária.

No mais, repete os argumentos lançados na defesa e pede a declaração de improcedência da lavratura fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Nulidade da decisão recorrida

Alegou o sujeito passivo que a decisão da DRJ seria nula por não ter apreciado todos os argumentos constantes da impugnação, bem como, por não ter demonstrado a ocorrência da hipótese de incidência tributária para fundamentar a manutenção do lançamento.

Comecemos pelo segundo ponto. Ao analisar a principal questão da lide, a incidência de contribuições sobre os pagamentos efetuados pela empresa para aporte no plano de previdência privada contratado para seus trabalhadores, o órgão de primeira instância entendeu que deveria haver a incidência de contribuições previdenciárias, em razão dos pagamentos haverem sido feitos ao arrepio da norma que desonera tais parcelas da tributação para a Seguridade Social.

Essa manifestação da DRJ, em hipótese alguma, pode ser tida como causa de nulidade, mas se refere a uma questão de mérito, cuja decisão desse colegiado pode ser pelo acatamento ou não do que ficou decidido em primeira instância. Assim, esse ponto do recurso será tratado no enfrentamento do mérito da contenda, afastando-se a pretensa nulidade por esse fundamento.

Quanto à nulidade por falta de enfrentamento de todos os argumentos veiculados na defesa, é tese que também não merece sucesso.

É que, consoante jurisprudência assente nos tribunais superiores, o julgador não é obrigado a se manifestar sobre todas as alegações das partes, nem a se ater aos fundamentos indicados por elas ou apreciar, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu no caso presente.

Nesse sentido:

O Tribunal de origem não precisaria refutar, um a um, todos os argumentos elencados pela parte ora agravante, mas apenas decidir as questões postas.

Portanto, ainda que não tenha se referido expressamente a todas as teses de defesa, as matérias que foram devolvidas à apreciação da Corte a quo estão devidamente apreciadas.

É cediço, no STJ, que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.

Ressalte-se, ainda, que cabe ao magistrado decidir a questão de acordo com o seu livre convencimento, utilizando-se dos fatos, das provas, da jurisprudência, dos aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso concreto.

Nessa linha de raciocínio, o disposto no art. 131 do Código de Processo Civil: "Art. 131. O juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento." (AgRg no REsp nº 1.130.754, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 13.04.2010).

Ou ainda:

"o magistrado não é obrigado a responder todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem é obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados " (REsp 684.311/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 18.4.2006).

Portanto, descabe a alegação de nulidade pelo fato do órgão recorrido supostamente não ter enfrentado todas as alegações apresentadas pelo sujeito passivo na sua defesa.

Incompetência do fisco para descaracterizar o plano de previdência complementar

A alegação de que a Receita Federal não possui competência para descaracterizar plano de previdência privada regularmente contratado tem razão de ser. De fato, não é atribuição do fisco declarar a ilegalidade desses contratos de natureza civil.

Ocorre que, no caso presente, inexiste qualquer espécie de descaracterização de plano de previdência privada. Tal plano permanece, antes e depois da ação fiscal, produzindo os mesmos efeitos jurídicos contratados pelas partes envolvidas.

A incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela empresa para custeio de plano de previdência privada em proveito de seus empregados apenas produz consequências tributárias, não irradiando quaisquer efeitos jurídicos à seara civil relativa ao liame ajustado entre a autuada e a instituição de previdência privada. Portanto, inexistiu na espécie a desconsideração do plano contratado pela empresa.

Plano de Previdência Complementar

A princípio cabe elencar os motivos que levaram o fisco a considerar como salário-de-contribuição as contribuições da empresa vertidas para o plano de previdência complementar.

No entender da Autoridade Lançadora, o fato das contribuições individuais da empresa para o plano não guardarem relação com a remuneração dos beneficiários seria indicativo do caráter não previdenciário do plano, fato que representaria contrariedade à norma.

Verificando o diploma que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar – a Lei Complementar n. 109/2001, não localizei nenhum dispositivo que impusesse a obrigatoriedade de que as contribuições vertidas pelos empregadores para os seus planos de previdência guardassem proporcionalidade com a remuneração dos empregados.

Por outro lado, analisando o documento que trata da política de previdência privada do grupo empresarial do qual faz parte a autuada, fls. 453/458 do processo n. 14098.000423/2008-68, pude verificar que as contribuições eram repassadas ao plano da seguinte maneira:

2. Do numerário a ser repassado

- Os sócios em conjunto com os diretores definirão anualmente o valor a ser pago, o qual terá como base os resultados obtidos pela empresa;*
- Os valores definidos serão pagos a 100% (cem por cento) de seus empregados de acordo com as regras pré-estabelecidas pela empresa, e não integrarão aos salários.*

3. Critérios de Pagamento do Benefício

- Os valores terão como base o tempo de serviço prestado para a empresa por cada empregado:*
 - o empregado que tiver 01 (um) ano ou mais tempo, terá direito a 01 (um) salário nominal;*
 - o empregado que tiver menos de 01 (um) ano de empresa, o valor será proporcional de acordo com o número de avos de direito.*
- Os sócios poderão definir também que além de pagar um salário nominal ou proporcional ao empregado, pagar ainda um valor adicional a este, sendo este segundo somado ao primeiro e creditado também via Previdência Privada aos empregados, levando em consideração neste caso, ou seja, para o pagamento do referido valor adicional, os resultados obtidos no exercício, após criteriosa análise;*
- Os empregados com cargos de gestão terão o valor definido a critério da empresa, de acordo com o desempenho funcional de cada um.*

Percebe-se que a empresa contribuía com uma parcela fixa, correspondente a um salário nominal ou fração deste (no caso dos empregados com menos de um ano de atividade); uma parcela variável, esta relacionada ao resultado obtido no exercício e um adicional, este destinado apenas aos ocupantes de cargos gerenciais, a qual tinha como critério o desempenho funcional do empregado.

De se concluir que, pelo menos na parcela fixa, havia uma proporcionalidade entre a contribuição da empresas para o plano e o salário do beneficiário, portanto, descabe a conclusão do fisco de que o plano não teria caráter previdenciário em razão dos aportes não terem correlação com a remuneração dos trabalhadores.

Outra justificativa do fisco para tributar a verba é que haveria grande desproporção entre as contribuições destinadas aos trabalhadores em geral e as relativas aos gerentes.

Essa justificativa não encontra amparo na legislação. Inexiste na Lei Complementar n. 109/2001 determinação para que as contribuições sejam vertidas de forma isonômica para todos os trabalhadores. Observe-se que a empresa alerta que a suposta discrepância apontada pelo fisco deve-se à ao perfil dos empregados, principalmente os ocupantes de cargos de gestão, os quais eram agraciados com uma parcela adicional, para garantir o futuro benefício compatível com o seu padrão salarial.

Essa mesma conclusão pode ser extraída do Acórdão n. 2402-001.291, de 21/10/2010, em que a turma, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso do sujeito passivo para declarar improcedentes as contribuições incidentes sobre os pagamentos efetuados a título de previdência complementar, no qual não havia proporcionalidade entre os valores destinados às contas de todos beneficiários. Na ocasião, o Ilustre Conselheiro Marcelo Oliveira pronunciou-se:

"Quanto ao mérito, em síntese, verificamos que o motivo do Fisco conceituar os valores pagos a título de previdência complementar pela recorrente a seus segurados foi a desproporcionalidade nos pagamentos, inclusive em situações em que os segurados apresentam mesmo patamar salarial.

A recorrente contesta essa exigência, pois, segundo seus instrumentos de contestação, a única exigência da Lei para que esses valores não integram o SC é que o plano deve estar disponível a totalidade dos segurados.

(...)

A interpretação literal limita-se ao texto legal, não cabendo maiores discussões sobre os diversos significados que uma palavra ou uma expressão podem ter.

Portanto, tanto para os contribuintes quanto para o Fisco, não há como interpretar a legislação que concede isenção de maneira que não seja literal.

Assim, como na legislação há como única condição para o usufruto da isenção que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponívei totalidade de seus empregados e dirigentes, e, como no presente caso, há a disponibilização de um único plano a todos os empregados, não há como tributar esses valores".

A luz desse entendimento, deve-se ser afastado o argumento de que a verba deva ser tributada em razão de desproporção da contribuição efetuada pela empresa para todos os segurados.

A falta de disponibilização do plano a todos os empregados e dirigentes foi outra causa que levou o fisco a tributar os valores relativos ao plano de previdência privada.

A empresa assevera que para os exercícios de 2003 e 2004 somente não foram contemplados os segurados contratados no mês de dezembro ou que tenham se desligado da empresa.

De fato, essa justificativa está em consonância com as determinações contidas no citado plano de pagamento de previdência privada. Ali determina-se que o pagamento seria feito a 100% dos empregados e que a parcela relativa a 1 (um) salário nominal seria creditada para os empregados com menos de um ano de empresa de forma proporcional. Assim, logicamente não fariam jus à verba aqueles que foram admitidos no mês de dezembro.

Quanto aos exercícios de 2005 e 2006, a recorrente afirma que o fisco não apontou nenhum segurado que tenha sido excluído do plano. Analisando os anexos colacionados pelo fisco, foi possível verificar que foram relacionados os segurados com os valores recebidos a título de previdência privada, todavia, não se mencionou qualquer segurado que tenha deixado de ser contemplado.

Feito esse apanhado, já se pode concluir que os aportes da empresa para o plano de previdência complementar instituído para o seu quadro funcional não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, posto que plano atende ao disposto na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, ou seja foi disponibilizado a todos os seus empregados.

De se concluir que inexistiu a infração apontada pelo fisco.

Conclusão

Voto por afastar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, por dar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo