



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

Processo nº 16004.720349/2011-22
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.240 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de novembro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente KBOING NETWORKS DO BRASIL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

REMUNERAÇÃO DE DIRIGENTE. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

As despesas com benefícios concedidos pela empresa a segurado empresário, compõem a remuneração deste e devem ser incluídas na base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme art. 22, inciso III da Lei 8.212/91.

PREVIDÊNCIA PRIVADA - INCIDÊNCIA

O valor referente à previdência privada, pago pela empresa em desacordo com a legislação, integra o salário de contribuição.

MULTA. RETROATIVIDADE DO ARTIGO 106 DO CTN.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que, até 11/2008, seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em não conhecer de ofício a questão sobre a qualificação da multa. Vencido o Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes, que votou em conhecer da questão; c) em negar provimento ao recurso, nos termos da Relatora. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Adriano Gonzáles Silvério, que votaram em

excluir do lançamento as contribuições oriundas de pagamentos de previdência privada.

Redator: Adriano Gonzáles Silvério. Declaração de voto: Adriano Gonzáles Silvério

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete de Oliveira Barros - Relator.

Adriano Gonzáles Silvério - Redator designado.

Declaração de voto: Adriano Gonzáles Silvério.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Wilson Antônio de Souza.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição do segurado contribuinte individual e da empresa,.

Segundo Relatório Fiscal (fls.288), é fato gerador da contribuição lançada o pagamento de valores ao plano de previdência privada, denominado VGBL, não informados em GFIP e considerados pela fiscalização como sendo remuneração do segurado empresário, Sr. Edson Fernando Bérghamo, beneficiário do plano.

Conforme ainda relato fiscal, integram o presente AI os débitos de DEBCAD nº 37.354.206-2, relativo à contribuição de 11% do segurado, e DEBCAD nº 37.354.207-0, relativo à contribuição de 20 % da empresa.

A autoridade lançadora informa que até 06/2007 a empresa era optante do Simples, motivo pelo qual não foi lançada a contribuição patronal em período anterior a essa competência.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 14-36.216, da 9ª Turma da DRJ/RPO (fls. 363), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 372), alegando, em síntese, o que se segue.

Ressalta que o VGBL nunca se configurou como plano de previdência privada em nome do representante legal da recorrente, mas sim como investimento financeiro em nome da empresa KBOING, esclarecendo que tais planos são utilizados, costumeiramente, com a finalidade de investimento, e não com o objetivo de complementação de aposentadoria.

Afirma que o plano foi feito em nome da empresa e que o seu representante legal não promoveu resgates, e que se o Sr. Edson aparece como beneficiário, isso se dá apenas por uma obrigatoriedade para se realizar planos dessa natureza, sendo que a recorrente incorreu em erro em razão dos argumentos do gerente do Banco com o qual opera, que alegou ser necessário haver uma pessoa física por trás do investimento.

Entende que não há que se falar em salário indireto para o representante da empresa, e que não incide contribuição previdenciária sobre o valor correspondente, pois não procede a afirmação de que tal plano de previdência não tenha sido oferecida a todos os funcionários e sócios da recorrente.

Reitera que o que importa enxergar é que os valores estavam na conta investimento, intactos, e que o Sr. Edison nunca se utilizou deles com fins pessoais, e esclarece que a empresa encerrou o mencionado Plano de Previdência Privada, sendo que todos os valores principais e rendimentos, descontados os impostos retidos, já se encontram em conta corrente da Pessoa Jurídica, conforme demonstram os documentos anexos.

Sustenta que somente se poderia considerar a existência de salário se entre a titular e o beneficiário do plano existisse uma relação de emprego, o que não ocorreu no presente caso, e cita os artigos 457 e 458 da CLT para demonstrar que há a expressa exclusão da previdência privada como salário indireto.

Finaliza requerendo que o recurso seja conhecido e julgado totalmente procedente, para fins de desconstituição do AI na esfera administrativa.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

A recorrente alega que o plano de previdência foi feito em nome da empresa com o objetivo de obter maior rentabilidade no investimento financeiro, e que o seu representante legal, Sr Edson, não promoveu resgates, aparecendo apenas como beneficiário por uma obrigatoriedade para se realizar planos dessa natureza,

Contudo, o que a fiscalização constatou, e comprovou nos autos, é que a empresa custeou o plano de previdência privada de um de seus sócio, realizando inclusive pagamento de aportes adicionais ao referido plano.

A própria autuada reconhece que tratava-se de plano de previdência privada, pois afirma, nos itens 14, 15 e 16 de seu recurso, que o plano era extensivo a todos os empregados e sócios.

Ora, se era investimento financeiro da pessoa jurídica, como a recorrente insiste em afirmar, o mesmo não poderia ter sido oferecido aos demais empregados da empresa.

Mesmo porque, conforme bem observado pelo Relator do Acórdão recorrido, tal fato configuraria confusão entre a personalidade jurídica da autuada e a de seus sócios, o que é vedado pelas normas contábeis.

A fiscalização entendeu que os valores correspondentes às despesas da empresa com o plano de previdência privada do sócio Edson Fernando Bérghamo integram o salário de contribuição, uma vez que o plano não era extensivo a todos os empregados e sócios da autuada.

Já a recorrente tenta demonstrar que não incide contribuição previdenciária sobre os citados valores, pois não procede a afirmação de que tal plano de previdência não tenha sido oferecida a todos os funcionários e sócios da recorrente.

Todavia, não comprova, nos autos, que o plano estava, à época da ocorrência dos fatos geradores, disponível à totalidade dos segurados a seu serviço.

Assim a contribuição da empresa para a Previdência Complementar de seu sócio não está incluída na hipótese legal de isenção expressa na alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, pois tal benefício não está disponível a todos os seus empregados e dirigentes.

A autuada defende, ainda, que somente se poderia considerar a existência de salário se entre a titular e o beneficiário do plano existisse uma relação de emprego, o que não

ocorreu no presente caso, e cita os artigos 457 e 458 da CLT para demonstrar que há a expressa exclusão da previdência privada como salário indireto.

Contudo, o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso III da Lei 8.212/91 é “...a remuneração auferida em uma ou mais empresas pelo exercício de sua atividade por conta própria, ...”

Nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza remuneração e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza remuneração, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.

Na doutrina, há várias correntes; porém, a que tem maior aplicação determina que a regra geral é que, se o trabalhador paga pela utilidade, essa não constitui remuneração.. Se, por outro lado, aumentar seu patrimônio ou for fornecida gratuitamente, então integrará a remuneração para todos os efeitos legais.

A CF menciona “os ganhos habituais”, ou seja, todos os ganhos de cunho remuneratório, sejam eles em dinheiro ou utilidades.

É inegável, no caso presente, o acréscimo patrimonial do Sr Edson ao ter o seu plano de previdência privado custeado pela empresa, devendo, portanto, a quantia correspondente sofrer incidência de contribuição previdenciária.

A empresa não demonstrou que o pagamento de tais quantias se trata de fornecimento de meio para que o seu sócio pudesse exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à sua remuneração.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que os pagamentos em tela realmente se a amoldam ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária do contribuinte individual, como bem entendeu a fiscalização e o relator do acórdão recorrido.

Esse ganho representa um acréscimo à remuneração do seu beneficiário, que, caso desejasse, teria que desembolsar a mesma quantia para custear o seu plano de previdência complementar, o que reduziria seus ganhos.

Restou demonstrado, pela fiscalização, que o plano de previdência privada adotado pela empresa não atinge a totalidade de seus empregados, sendo restritivo.

O art.16, da Lei Complementar 109/01, dispõe que:

*Art. 16 Os planos de benefícios devem ser, **obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.***

*§1º Para os efeitos desta Lei Complementar, **são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.**(grifei)*

Com relação à contribuição previdenciária sobre a remuneração dos contribuintes individuais(não empregados) o inciso III do art. 22, dispõe que :

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (grifei)

Conforme os dispositivos acima transcritos, a empresa está obrigada ao pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais que lhe prestarem serviços.

Ocorre que, como o contribuinte individual não é empregado, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista.

Dessa forma, ao contrário do que alega a recorrente, o conceito de remuneração para o contribuinte individual não está adstrito ao conteúdo da CLT, por força do art. 110 do CTN, como ocorre no caso dos empregados.

Todavia, há outros dispositivos legais que tratam da matéria.

O art. 74 da Lei 8.383/91, estabelece que:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - (...)

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros...:

1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

(...)

Assim, todo e qualquer benefício ou vantagem concedido pela empresa a seu sócio é remuneração, integrando, portanto, o salário de contribuição.

Nesse sentido e

CONSIDERANDO tudo o mais que dos autos consta;

VOTO no sentido de CONHECER DO RECURSO para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete De Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzáles Silverio, Redator Designado

Conforme decidido pela E. 1ª Turma, o voto vencedor está restrito à aplicação da retroatividade benigna, prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional, em relação à quantificação da multa no presente caso, haja vista as alterações provocadas pela Lei nº 11.941/09.

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato “atraso” aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Pelo exposto, voto no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para, se mais benéfico ao contribuinte, aplicar a multa do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91.

Declaração de Voto

Conselheiro Adriano Gonzáles Silvério

Peço vênia à DD. Conselheira Relatora no que diz respeito à incidência das contribuições previdenciárias, *in casu*, sobre o plano de previdência privada.

Isto, porque ao tratarmos no caso de previdência privada a análise jurídica deve partir da Constituição Federal, passando pela legislação complementar que a regulamenta, sob pena de desconsiderarmos regras jurídicas importantíssimas, sejam aquelas que definem as espécies de previdência privada existentes, sejam porque tais regras espraiam-se no âmbito da incidência das contribuições previdenciárias.

Partiremos, então, da análise do artigo 202 da Constituição Federal que, na parte relevante para o caso concreto, dispõe:

“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)”

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos. (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).”

Diante desse dispositivo legal extraímos que o regime de previdência privada será regulado mediante lei complementar, bem como que as contribuições aportadas pelo empregador, em benefício dos participantes não integram seus respectivos contratos de trabalho, tampouco suas respectivas remunerações, nos termos da lei. Perguntamos: que lei é esse a que se refere o § 2º do artigo 202? A nosso ver só pode ser a lei complementar exigida pelo próprio *caput*, pois é esta, por força constitucional, que deverá dispor sobre previdência privada.

A lei complementar exigida pela Carta Magna é a de nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual ao dispor sobre previdência privada, classificou-as, no seu artigo 4º em duas espécies, quais sejam: i) previdência fechada; e ii) previdência aberta.

As entidades fechadas de previdência privada são aquelas tratadas no Capítulo III do citado diploma legal, em especial no artigo 31 que reza:

“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; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

§ 2º As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:

I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;

II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7º desta Lei Complementar.”

Logo se vê que as entidades fechadas de previdência são aquelas de adesão restrita aos funcionários da empresa ou grupo de empresas patrocinadoras ou das instituidoras, tais como associações de classe, sindicatos etc.

Em relação ao plano de benefícios da entidade fechada, determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 que esse deve ser, obrigatoriamente, oferecido a todos os empregados dos patrocinadores, equiparando-se a empregado, para efeitos dessa Lei, os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes.

Mais adiante a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, estabelece no Capítulo IV, artigo 36 as características de uma entidade aberta de previdência:

“Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.”

Ao contrário da entidade fechada, a entidade aberta é acessível a qualquer pessoa física, não ficando restrita a empregados da entidade instituidora, por exemplo.

Ademais, em relação aos benefícios instituídos pelas entidades abertas determina o artigo 26 da Lei Complementar em comento:

“Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.”

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência, no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades abertas.

No tocante à questão relativa às contribuições previdenciárias o artigo 69 da lei em debate é muito claro ao estabelecer que sobre os aportes nos planos de previdência, seja ele fechado ou aberto, não há que se falar na sua incidência. Veja-se:

“Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”

Contudo, a análise não para por aí. Como vimos linhas acima as entidades fechadas e abertas possuem características distintas e uma delas, crucial para o exame do caso concreto, é a questão relativa à participação da totalidade dos empregados e a eles equiparados.

Melhor explicando, necessitamos verificar no caso concreto se o plano de previdência em debate é fechado ou aberto.

No caso dos autos trata-se de plano de previdência aberto, o qual não necessita, como entendido pela fiscalização, e conforme a legislação acima citada, ser estendido a todos os segurados da Recorrente, o que por si só já afasta a incidência das contribuições previdenciárias, conforme a previsão normativa acima.

Assim, voto no sentido de excluir do lançamento os valores relativos à previdência privada complementar.

Adriano Gonzáles Silvério