



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.721262/2011-20
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-004.346 – 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2016
Matéria Salário Indireto - Previdencia Privada - Juros sobre Multa de Ofício
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRADESCO SEGUROS S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2008

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

Não deve ser conhecido recurso especial quando este não tem o condão de alterar a conclusão do acórdão recorrido, que adotou dois fundamentos suficientes para mantê-la, sendo apresentado como divergência pela Fazenda Nacional apenas uma contrariedade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional. Votaram pelas conclusões os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (presidente em exercício). Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Procuradoria contra o Acórdão nº 2403-002.310, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. ABRANGÊNCIA A TODOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem estar correspondente a fase em que o individuo laborava. Não há violação ao art. 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/1991, o fato de haver aportes suplementares por parte do empregador, à fim de manter o padrão de vida ostentado pelo beneficiário quando da época em que laborava.

A legislação de regência não exige que o plano de previdência seja exatamente igual a todos os segurados, mas tão somente que seja extensível a todos. Interpretar de outra forma seria o mesmo que criar um novo requisito ao dispositivo, sem que a própria lei o tivesse criado.

Recurso Voluntário Provido.

Na origem, trata-se de Autos de Infração – DEBCAD 37.360.949-3, 37.360.950-7 e 37.360.948-5, que têm por objeto contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre verbas pagas a título de Plano de Previdência Privada e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Diante de tais lançamentos, o Contribuinte apresentou Impugnação, que foi julgada totalmente improcedente, motivando a interposição de Recurso Voluntário, no qual os membros do colegiado acordaram em, por unanimidade, acolher a preliminar suscitada e reconhecer a decadência no período de 01/2006 a 09/2006, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e, no mérito, em dar provimento ao recurso para julgar improcedente o crédito tributário.

Contra a referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial arguindo as seguintes divergências: 1^a) quanto ao caráter previdenciário dos aportes realizados pela instituidora; 2^a) quanto ao prazo decadencial.

Requer, ao final, que seja reformado o acórdão recorrido por entender que os aportes realizados pela instituidora não têm caráter previdenciário, requerendo o reestabelecimento do crédito tributário.

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, entendeu-se por dar seguimento apenas à primeira divergência, uma vez que a segunda divergência esbarra na Súmula nº 99 do CARF.

Em contrarrazões, o contribuinte ressaltou, inicialmente que o v. acórdão recorrido assentou-se sob **duplo fundamento**.

Primeiramente, interpretando o artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91, entendeu o v. acórdão recorrido que “*a legislação apenas exige que haja um plano nesse sentido e que ele seja extensivo a totalidade de empregados e dirigentes, dando uma regra apenas quantitativa, horizontal, do conjunto de integrantes daquela empresa, e não um aspecto qualitativo, vertical, do valor do benefício*”.

Em segundo, interpretando o artigo 26 da Lei Complementar nº 109/01, entendeu o v. acórdão recorrido 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 FECHADAS*”

Assim, mesmo que para argumentar se entendesse que o plano mantido pelo Recorrido não cumpre a cláusula de “disponibilidade a todos” contida no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91, afastando-se assim o único dos fundamentos atacados pelo recurso especial da Fazenda, de qualquer forma o lançamento não poderia ser mantido porque tal cláusula não se aplica aos planos mantidos junto a entidades de previdência privada aberta por força do artigo 26 da Lei Complementar nº 109/01, tal como decidido pelo v. acórdão recorrido e não atacado pela Fazenda no recurso especial interposto.

Ademais, o caráter previdenciário do benefício e a não incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas, pugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

QUANTO AO CONHECIMENTO

Debruçando-me sobre as alegações constantes das contrarrazões do contribuinte sobre o duplo fundamento sob os quais se fundamentam a decisão da turma *a quo*, saltou-me aos olhos quando da leitura do voto de seu I. Relator, “*literis*”:

“No caso concreto, percebe-se que não existem, concretamente, dois planos benefícios, mas apenas um único, com um aditivo ampliando os benefícios a outras pessoas de escalão gerencial na hierarquia da empresa.

Existe na verdade o Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo – Plano II – do tipo Plano Gerador de Benefícios Livros – PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade Contribuição Variável que é o que substituiu o Plano I.

O referido plano foi aprovado pela SUSEP, com número de processo citado pelo recorrente, qual seja, Processo 10.003048/01/23, o qual contempla contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os empregados e dirigentes da empresa além de benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º e 6º-A Termo Aditivo), fls. 101 a 113.

(...)

Diane disso, entendo por estar preenchido o requisito da disponibilidade a todos os empregados e dirigentes da empresa, de plano de previdência privada, uma vez que, conforme acima exposto, a legislação apenas exige que haja um plano nesse sentido e que ele seja extensivo a totalidade de empregados e dirigentes, dando uma regra apenas quantitativa, horizontal, do conjunto de integrantes daquela empresa, e não um aspecto qualitativo, vertical, do valor do benefício.

(...)

Em arremate a este entendimento, trazendo para o campo da Previdência Privada, é relevante trazer a lume, julgado da 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, cujo trecho relevante da ementa segue abaixo transcrito:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência (Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001), no

caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades fechadas.

Ainda que assim não fosse, constata-se que o plano de previdência ofertado pela autuada, nos termos do 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é extensível a todos os segurados. (...) Recurso Voluntário Provido Em Parte. (CARF. Segunda Seção de Julgamento. Processo n. 10909.006800/200820, Acórdão n. 2301003.394 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, sessão de 13 de março de 2013. Relator do Voto Vencedor: Conselheiro Adriano Gonzales Silvério)

O Conselheiro do Adriano Gonzales Silvério, melhor explicita:

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 esses devem ser, obrigatoriamente, oferecidos 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:

(...)

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 FECHADAS.

(...)”

Como se vê, o acórdão recorrido assentou-se SOB DUPLO FUNDAMENTO.

Primeiramente, interpretando o artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91, entendeu o v. acórdão recorrido que “a legislação apenas exige que haja um plano nesse sentido e que ele seja extensivo a totalidade de empregados e dirigentes, dando uma regra apenas quantitativa, horizontal, do conjunto de integrantes daquela empresa, e não um aspecto qualitativo, vertical, do valor do benefício”.

Em segundo, interpretando o artigo 26 da Lei Complementar nº 109/01, entendeu o v. acórdão recorrido 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 FECHADAS”

Assim, mesmo que para argumentar se entendesse que o plano mantido pelo Recorrido não cumpre a cláusula de “disponibilidade a todos” contida no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91, afastando-se assim o único dos fundamentos atacados pelo recurso especial da Fazenda, de qualquer forma o lançamento não poderia ser mantido porque tal cláusula não se aplica aos planos mantidos junto a entidades de previdência privada aberta por força do artigo 26 da Lei Complementar nº 109/01, tal como decidido pelo v. acórdão recorrido e não atacado pela Fazenda no recurso especial interposto.

Com efeito, tratando-se no caso concreto de plano mantido junto a Entidade de Previdência Privada Aberta, o ora Recorrido alegou expressamente em seu recurso voluntário que por força do § 3º do artigo 26 da Lei Complementar nº 109/01 a cláusula “disponível a todos” contida no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212/91 não se aplicaria ao caso concreto, “*literis*”:

“Mas ainda que, apenas para efeito de argumentação, a Recorrente admitisse a existência de plano autônomo, o que se admite para argumentar, também não teria havido violação à legislação previdenciária, pois o artigo 16 da LC 109/2001, cuidando dos planos de previdência de entidades fechadas, exige que os mesmos sejam disponíveis a todos; diferentemente, o artigo 26, par. 3º da mesma LC, cuidando dos planos coletivos das entidades abertas, que é o caso, prevê expressamente que possam ser instituídos para “uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador”, o que é incompatível com a suposta condição de “disponível a todos” só aplicável a planos de entidades fechadas.

(...)

Com efeito, embora o artigo 16 da Lei Complementar 109/2001 estabeleça que os planos devem ser “obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores”, tal dispositivo está inserido na Seção II da Lei Complementar em questão, que trata especificamente “Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas”, que não é o caso dos autos.

Ao cuidar dos Planos de Previdência Aberta Coletivos, categoria em que se enquadra o PLANO ÚNICO mantido pela Recorrente, prevê a Lei Complementar nº 109/01, em seu artigo 26, parágrafo 3º, a possibilidade de haver “uma ou mais categorias específicas” de beneficiados vinculados a um mesmo empregador, *literis*:

“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.”

Da leitura deste artigo 26, particularmente de seu §3º, evidencia que a própria Lei Complementar 109/01 reconhece a possibilidade de celebração de plano previdenciário coletivo na modalidade aberta, como aquele mantido pela Recorrente, que não abranja todos os empregados e diretores de uma pessoa jurídica já que pode ser contratado para “grupos de pessoas” que poderão ser constituídos por “uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador.”

Em sendo assim, ao caso concreto não se aplica o artigo 16 da Lei Complementar 109/01, voltado apenas e tão somente aos planos de previdência privada fechada, mas o citado artigo 26, inserido na Seção III da Lei Complementar 109/01, e que disciplina os planos de previdência privada aberta, exatamente o caso do PLANO ÚNICO mantido pelo contribuinte ao qual se agrega o Termo Aditivo.

E, como já dito, ainda que o Termo Aditivo pudesse ser considerado um plano autônomo como pretende a fiscalização e a r. decisão recorrida, o que se admite para argumentar, não padeceria ele de nenhuma ilegalidade porque nos termos da legislação em comento poderia ele abranger “uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador” (art. 26, par. 3º da LC 109/2001).”

Ora, tendo o Recorrido alegado em seu recurso voluntário que a cláusula da “disponibilidade a todos” não se aplicaria ao caso concreto (plano mantido junto a Entidade Aberta de Previdência Privada) por força do artigo 26 da Lei Complementar nº 109/91 e tendo tal alegação sido acolhida pelo v. acórdão recorrido, é evidente que, tratando-se de causa autônoma para o cancelamento dos autos de infração, deveria a mesma ter sido

enfrentada no recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, o que, não tendo ocorrido, enseja seu não conhecimento nos termos da jurisprudência pacífica das Turmas da CSRF acima colacionada o motivo acima exposto não fosse suficiente para obstar o conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda, de qualquer forma o acórdão indicado pela Recorrente como paradigma (acórdão nº 2401-003.021) não se presta para tal, já que nele foi examinada situação fática absolutamente distinta daquela tratada no acórdão recorrido.

Assim, entendo pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional pelo fato de ter se insurgido apenas quanto a um dos fundamentos do v. acórdão recorrido, tendo permanecido inatacado fundamento autônomo por si só suficiente para manter o julgado “a quo”, situação esta em que esta Turma entende que o recurso especial não pode ser conhecido, “*literis*”:

“RECURSO ESPECIAL. DECISÃO DE ADMISSIBILIDADE PARCIAL QUE IMPOSSIBILITA A REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE INTERESSE RECURSAL.

Não deve ser conhecido recurso especial quando este não tem o condão de alterar a conclusão do acórdão recorrido, que adotou dois fundamentos suficientes para mantê-la.

Recurso especial não conhecido.” (Acórdão nº 9202-003.450)

Se isso não fosse suficiente, ressalte-se a ausência de similitude fática é razão suficiente para o não conhecimento do recurso especial, conforme orientação do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial do CARF, “*verbis*”:

“4.1.1 Paradigma que interpreta a mesma legislação do recorrido, em face de situação fática diversa da retratada no recorrido É comum a indicação de paradigma tratando da mesma legislação que orientou o recorrido, conferindo-lhe a mesma interpretação que lhe conferiu o recorrido, mas que, tendo em vista a situação fática diferente, adota solução diversa. Nesses casos, longe de demonstrar divergência interpretativa, os acórdãos recorrido e paradigma encontram-se em total sintonia, já que aplicam a mesma lógica, sendo a diversidade de soluções justificada pela ausência de similitude fática, e não por dissídio jurisprudencial.”

No caso concreto, é fato incontestável que o v. acórdão recorrido reconheceu que no caso concreto existe um único plano mantido pelo Recorrido, sendo clara a explicação constante do voto do seu I. Relator, “*verbis*”:

“No caso concreto, percebe-se que não existem, concretamente, dois planos benefícios, mas apenas um único, com um aditivo ampliando os benefícios a outras pessoas de escalão gerencial na hierarquia da empresa.

Existe na verdade o Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo – Plano

II – do tipo Plano Gerador de Benefícios Livros – PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização

e na modalidade Contribuição Variável que é o que substituiu o Plano I.

O referido plano foi aprovado pela SUSEP, com número de processo citado pelo recorrente, qual seja, Processo 10.003048/01/23, o qual contempla contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os empregados e dirigentes da empresa além de benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º e 6º-A Termo Aditivo), fls. 101 a 113.

Por sua vez o acórdão indicado pela Recorrente como paradigma, já no relatório, revela que no caso em questão o contribuinte instituiu **dois planos**, que eram até mesmo **mantidos junto a entidades de previdência distintas**, “verbis”:

“Conforme descrito no Relatório Fiscal do AIOP (fls. 10/54), a Fiscalização constatou, mediante exame das informações da empresa contidas na sua contabilidade e nos documentos relativos aos seus planos próprios de previdência privada complementar, que a mesma, além de plano disponível a todos os seus empregados, contratado junto à seguradora BrasilPrev, também mantinha um outro restrito aos funcionários ocupantes de cargos de confiança (níveis hierárquicos a partir de coordenador), contratado junto à seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência. Destaca-se que a autoridade fiscal não lançou contribuições sobre o referido plano.” Ora, considerando-se que a alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91 exclui da base de cálculo da contribuição previdenciária “o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT”, é mais do que evidente que a situação considerada no caso concreto, em que o Recorrido mantém um programa disponível a todos os seus empregados e dirigentes (embora com aportes diferenciados quanto a estes últimos), é totalmente diversa da situação examinada no acórdão apontado pela Recorrente como paradigma, em que o contribuinte mantinha dois planos absolutamente distintos (mantidos perante entidades de previdência distintas), sendo um deles disponível apenas “aos funcionários ocupantes de cargos de confiança”.

De fato, enquanto no caso concreto a existência de um plano disponível a todos os empregados e dirigentes, mas não igual para todos, leva o julgador a perguntar se “disponível a todos significa igual para todos?” para então decidir caso responda “sim” pela manutenção do lançamento e caso responda “não” pelo seu cancelamento, na situação examinada no acórdão apontado como paradigma o julgador não é levado a responder pergunta alguma, mas meramente a constatar que o plano autuado não estava disponível para todos e consequentemente concluir pela manifesta violação à letra da alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, tendo sido exatamente isto o que fez a I. Relatora do acórdão apontado como paradigma, Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que assim entendeu, “verbis”:

“Ao contrário do que tentou demonstrar o recorrente, não entendo que o plano de previdência privada “Itaú Unibanco” é destinado a todos os empregados. Demonstrou a autoridade existirem planos distintos, sendo que o que ora se discute, destinou-se a remunerar indiretamente os dirigentes, razão pela qual POR ESSA ÓTICA, correto o lançamento realizado.”

Como se pode ver, tendo o acórdão apontado como paradigma constatado que havia dois planos distintos e que um deles não era destinado a todos, tal constatação foi suficiente para se concluir pela manutenção do lançamento, não tendo sido feita em momento algum, por prejudicada e desnecessária naquele caso, a pergunta “disponível a todos significa igual para todos?”, que é o que foi discutido no v. acórdão recorrido.

Restando comprovada a ausência de similitude fática entre as situações examinadas no v. acórdão recorrido e o acórdão apontado pela Fazenda como paradigma, não merece ser conhecido o recurso especial.

Ante o exposto, deve ser afastada no caso concreto a restrição constante da alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, não podendo por tal motivo ser mantido o lançamento de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de previdência privada aos dirigentes.

Pelo exposto, **não conheço** o Recurso Especial do Procurador, mantendo a decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

Patrícia da Silva

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Primeiramente, cabe esclarecer que o Colegiado, por unanimidade de votos, não conheceu do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, portanto não cabe qualquer consideração acerca do mérito do apelo. Revela-se também impertinente a afirmação de que o Colegiado teria aderido a qualquer tese contida no acórdão recorrido, ou que a respectiva decisão deve ser mantida por seus próprios fundamentos. Isso porque ditos fundamentos não foram examinados, tampouco julgados pela Turma. Repita-se que o Recurso Especial não foi conhecido, o que acarreta automaticamente a manutenção da decisão recorrida, sem que caiba ao Colegiado manifestar-se sobre as razões que a orientaram.

Quanto ao conhecimento - única matéria julgada pelo Colegiado - concordo apenas com a conclusão da Ilustre Relatora, no sentido de que o recurso não pode ser conhecido, porém discordo das razões que orientaram o seu voto.

A meu ver, o óbice ao conhecimento do recurso nada tem a ver com a quantidade de fundamentos legais que porventura tenham orientado o acórdão recorrido, ou com o fato de o paradigma não haver tratado de todos esses fundamentos. Ainda que assim não fosse, o óbice persistiria, já que as situações tratadas nos acórdãos recorrido e paradigma não guardam similitude fática, de sorte que a solução diversa não decorreu de interpretação divergente de lei e sim da especificidade de cada caso, conforme será explicitado a seguir.

No caso do acórdão recorrido, os pagamentos efetuados a título de Previdência Complementar foram analisados à luz do art. art. 28, parágrafo 9º, alínea "p", da Lei nº 8.212, de 1991, concluindo-se que este não teria sido infringido, já que tratar-se-ia de um mesmo plano, com aditivo contemplando determinada categoria. Ademais, a decisão recorrida vazou o entendimento no sentido de que, conforme a Lei Complementar nº 109, de 2001, não haveria obrigatoriedade de extensão do plano a todos os empregados, quando se trate de previdência complementar aberta.

Quanto ao paradigma, o Contribuinte instituiu dois planos de Previdência Complementar, um da Brasilprev, disponível a todos os empregados, e outro da Unibanco Vida e Previdência, reservado aos funcionários ocupantes de cargos de confiança (níveis hierárquicos a partir de coordenador). Quanto a esse último grupo, a própria Contribuinte argumentou que fazia aportes referentes a PLR, Bônus de Permanência e Gratificações, daí a discussão ter contemplado apenas o art. art. 28, parágrafo 9º, alínea "p", da Lei nº 8.212, de 1991, passando-se a analisar os pagamentos à luz dos argumentos do Contribuinte. Com efeito, a situação fática do acórdão paradigma não demandou a análise da questão "previdência fechada *versus* previdência aberta", de que trata a Lei Complementar nº 109, de 2001, uma vez que os próprios argumentos de recurso levaram a discussão à abordagem de outras questões, inexistentes no caso do acórdão recorrido. Confira-se a situação fática do paradigma:

Relatório

"Conforme descrito no Relatório Fiscal do AIOP (fls. 10/54), a Fiscalização constatou, mediante exame das informações da empresa contidas na sua contabilidade e nos documentos relativos aos seus planos próprios de previdência privada complementar, que a mesma, além de plano disponível a todos os seus empregados, contratado junto à Seguradora BrasilPrev, também mantinha um outro restrito aos funcionários ocupantes de cargos de confiança (níveis hierárquicos a partir de coordenador), contratado junto à seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência. Destaca-se que a autoridade fiscal não lançou contribuições sobre o referido plano.

Segundo a autoridade fiscal a "previdência complementar" do Itaú Unibanco Vida e Previdência era utilizada para pagamento de parcelas variáveis de salário, identificadas como "bônus", "prêmio por desempenho" e "PLR", em afronta à legislação previdenciária e à própria Lei Complementar LC nº 109, de 29/05/2001, reguladora do Regime de Previdência Complementar, que impõem o oferecimento do plano de previdência privada complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa que o institui, sob pena da integração dessas verbas ao salário-de-contribuição previdenciário. Destacou, ainda que os valores não constavam de contracheque, sem qualquer participação do empregado.

Voto**"DO MÉRITO**

Para iniciarmos a análise da procedência ou não do lançamento, importante identificar quais as contribuições apuradas pelo lançamento. Assim, foram apuradas contribuições sobre os valores pagos a pessoas físicas, enquanto empregados pelo pagamento por meio de plano de previdência e participação no lucros em desacordo com o previsto em lei.

(...)

DA APRECIAÇÃO DO PAGAMENTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Afastado o primeiro argumento quanto a possibilidade de pagamento na forma de utilidades, como os depósitos de previdência privada, convém apreciar se o benefício concedido pela empresa recorrente, para os segurados empregados, satisfazem os requisitos legais para que sua concessão deixe de constituir fato gerador de contribuições previdenciárias.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de "previdência complementar (aportes em previdência privada), possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados e dirigentes em decorrência do contrato de prestação de serviços à recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho. Ao contrário do argumento trazido pelo recorrente, os depósitos foram feitos em contas de previdência privada destacando o auditor os seguintes fatos:

(...)

Ou seja, restou demonstrado a existência dos referidos depósitos, tendo sido inclusive realizado procedimento específico junto o Itáu Unibanco, para identificar como eram realizados os pagamentos, o que colaborou com a conclusão do auditor de que as verbas na verdade possuíam natureza salarial.

Assim, duas frentes foram abordadas pela autoridade fiscal em seu relatório para determinar a natureza da verba:

Primeira, que em se tratando de depósitos em conta de previdência complementar, sem que o programa fosse estendido a todos os empregados, mas direcionado apenas aos ocupantes aos cargos de gerência, afastado estaria a possibilidade de aplicação do art. 28, § 9º, p da lei 8212/91.

Segundo, que em tratando de pagamento de PLR, com depósito em contas de previdência privada, conforme algumas explicações dadas pela empresa durante o procedimento fiscal, mesmo assim, não haveria como afastar ditos pagamentos do conceito de salário de contribuição posto não ter sido cumprido os requisitos previsto em lei para referida exclusão.

Para melhor abordar os argumentos do recorrente vamos enfrentar a questão pelos 2 suportes fáticos trazidos pela autoridade fiscal.

(...)

No caso, para que a verba PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR esteja excluída do conceito de salário de contribuição deveria ser paga nos limites do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

(...)

Ao contrário do que tentou demonstrar o recorrente, não entendo que o plano de previdência privada “Itáu Unibanco” é destinando a todos os empregados. Demonstrou a autoridade existirem plano distintos, sendo que o que ora se discuti, destinou-se a remunerar indiretamente os dirigentes, razão pela qual por essa ótica, correto o lançamento realizado.

Conforme descrito, ainda no relatório fiscal, ao ser questionada sobre a natureza dos pagamentos (depósitos individualizados nas contas dos empregados junto ao banco Itaú), após ser confrontado com as informações obtidas pelos ex-empregados e junto a instituição Itau, a empresa argumentou tratar-se de pagamento de PLR, ou em outros casos pagamentos de gratificações e bônus de contratação, no qual define como características dos pagamentos: estarem atreladas ao atingimento de resultados financeiros obtidos por excelência de performance gerencial.

(...)

Tais descrições feitos pela autoridade fiscal, em análise conjunta com o próprio recurso do recorrente demonstram, que se trata de pagamento indireto feito aos dirigentes e gerentes, constituindo verdadeiro prêmio, bônus pelo alcance de metas.

(...)

DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS EVENTUAIS E POR LIBERALIDADE

Vários foram os argumentos trazidos pelo recorrente, dentre eles que parte dos pagamentos efetuados não se referiam a PLR ou mesmo previdência complementar, mais simplesmente pagamentos de bônus, feitos de forma eventual e por liberalidade, o que por si só, já é suficiente para afastar a natureza salarial da verba fornecida.

(...)

DO PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Por outro lado argumenta o recorrente que os valores depositados nas contas de previdência privada, ora

representavam participação nos lucros, ora bônus. Assim, importante analisar o pagamento sob essa ótica considerando os argumentos apresentados.

Quanto aos pagamentos a título de PLR argumenta o recorrente, que todos os preceitos da lei 10.101, restaram cumpridos, sendo improcedente o lançamento realizado.

Realizou a empresa com seus empregados acordo para o pagamento de PLR, sendo que os valores que ultrapassaram a semestralidade prevista em lei, não consistem em PLR, mas sim bônus de permanência, segundo seus argumentos.

(...)

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91 (já citada), nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

(...)

DO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

(...)

O primeiro requisito descumprido segundo a autoridade fiscal, diz respeito a não inclusão no acordo de PLR de regras clara e objetivas, ou seja, foram apresentados planos, mas os mesmos não foram acordados. Nesse sentido, assim, destacou a autoridade lançadora:

(...)

Assim, após a apreciação dos argumentos trazidos entendo que não restou cumprido o requisito previsto no art. 2 da lei 10.101. O programa de metas não foi acordado na mesma oportunidade da realização do acordo com os empregados, sendo implementado em documento apartado, mas sem que contasse com a participação do sindicato. Pela análise dos documentos observa-se que os mesmos foram estipulados pela empresa, contudo alguns objetivos e metas específicos não foram estipulados, faltando o sigilo da empresa.

(...)

Da mesma forma, não acato o argumento de que os pagamentos de PLR obedeceram a semestralidade, sendo que os demais, correspondem a bônus, gratificações etc.

Ora, analisando o lançamento e os argumentos trazidos pelo recorrente e pelo próprio responsável pela fiscalização (descritos no relatório fiscal), parece-nos, realmente que o recorrente buscou mascarar os pagamentos, posto que realizou programa de Previdência complementar apartado para os dirigentes, conjugou-os argumentando que os pagamentos referiam-se a PLR e para os que ultrapassam a periodicidade permitida em lei (um semestre), descreve serem bônus ou gratificações desvinculadas do salário. Dessa forma, o recorrente passa-nos a impressão de que a empresa buscou várias possibilidades legais para que os valores estivessem excluídos do conceito do salário de contribuição, mas sem se ater ao fiel cumprimento dos requisitos legais em relação a cada uma delas. Assim, encontra-se correto o lançamento realizado, sendo que o detalhamento realizado pela autoridade fiscal em seu relatório (por meio das planilhas, da análise contábil, dos fatos obtidos junto a instituição Itaú) demonstram realmente que os pagamentos constituem modalidade de remuneração paga aos seus dirigentes.

Ressalto, novamente, que os argumentos trazidos pelo recorrente não são suficientes para refutar os dados fáticos colacionados aos autos. Por exemplo, com relação a alegação de que parte dos valores lançados à título de Bônus eram na verdade provisões, não apresentou o recorrente documentos contábeis que representariam, quanto as provisões foram efetivadas, nem tampouco o estorno dos valores provisionados e não utilizados.

QUANTO AO MONTANTE DISTRIBUÍDO

Segundo ponto, não encontrei nenhum documento que afastasse o argumento da autoridade, quanto a ata das reuniões para identificação da realidade dos valores distribuídos:

(...)

Outro ponto demonstrado pelo auditor e para o qual os argumentos apresentados pelo recorrente não refutam o lançamento efetuado, é o fato de que o Acordo de PLR define o máximo a ser pago considerando os salários do gerente, sendo que os valores distribuídos são bem superiores aos acordados, o que demonstra, que os pagamentos realizados visaram, como disse a autoridade fiscal, remunerar indiretamente os ocupantes de cargos de direção.

Mesmo que se considere o argumento trazido de que no acordo, consta que a empresa, pode a seu livre critério estabelecer valores superiores a título de PLR e que os mesmos não serão base de cálculo de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, isso apenas demonstra a liberalidade da empresa em pagar PLR a seu livre critério, sem o conhecimento do empregado, e que se assim o fizer estaria livre de pagamento de encargos sobre esses valores. Quais os critérios vinculados a esse "plus"; mais uma vez isso demonstra, como bem trazido pelo auditor a discricionariedade e ausência de elementos objetivos acordados, o impossibilita acatar o argumento de

verbas desvinculadas do salário. Aliás, um dos indicadores de desempenho descritos nos documentos de avaliação é “discricionário” (fls. 312).”

Assim, a análise dos julgados em confronto mostra substancial diferença entre as duas situações fáticas, conforme será demonstrado.

No caso do acórdão recorrido, o Contribuinte sempre defendeu o caráter de Previdência Complementar relativamente ao planos objeto da autuação. A Fiscalização, por sua vez, contestou a natureza dos aportes, elencando uma série de fatores que desqualificariam tais valores como Previdência Complementar, de sorte que as regras que disciplinam essa espécie de verba adquiriram relevância na discussão.

Quanto ao paradigma, por sua vez, o próprio Contribuinte descartou os pagamentos objeto da autuação como sendo referentes a Previdência Complementar, defendendo que as contas destinadas a essa verba eram utilizadas para depósito de valores relativos a PLR, bônus e prêmios por desempenho. Por isso mesmo, a discussão acerca das regras específicas da Previdência Complementar perdeu a relevância, passando-se a analisar as regras da PLR adotada pela empresa, bem como dos bônus e gratificações que, segundo o Contribuinte, seriam objeto dos aportes nas contas destinadas à Previdência Complementar.

Assim, o fato de o acórdão paradigma não tratar de todos os dispositivos legais interpretados no acórdão recorrido, por si só, não constitui óbice ao conhecimento do recurso, já que tais dispositivos, em face do contexto do acórdão paradigma, perderam a relevância. A situação fática do paradigma levou o Colegiado a agregar fundamentos ausentes no recorrido, de sorte que não há como deduzir-se que a fundamentação adotada no paradigma, se aplicada ao acórdão recorrido, levaria a uma decisão divergente.

Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo