



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

Processo nº 16682.720773/2013-47
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.086 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPACOES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009

Ementa:

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. FALTA DE ISONOMIA NAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. ISENÇÃO.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o exclusivo pressuposto legal para afastar a tributação dos valores pagos aos empregados e dirigentes a título de previdência privada é a extensão à totalidade dos funcionários, inexistindo qualquer vedação legal à inexistência de isonomia entre os aportes, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que não decorre do bojo da própria norma legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto e Marcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor da Contribuinte para constituir débito referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Intimada, a Recorrente apresentou impugnação, que foi julgada improcedente pela DRJ. Inconformada, interpôs Recurso Voluntário.

Feito o breve resumo da lide, passo ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 29/05/2013 foram lavrados os autos de infração DEBCAD nº 51.014.864-6 (fl. 322), nº 51.014.865-4 (fls. 323/328) e nº 51.014.866-2 (fl. 329/334) para constituir crédito fazendário referente a Contribuições Sociais Previdenciárias. Conforme o Relatório Fiscal (fls. 439/447),

"2. Nesta auditoria, o crédito tributário está formalizado nos COMPROT:

2.1. N.ºs 16682-720.772/2013-01 e 1668-720/2013-47, para as competências dos anos de 2008 e 2009, respectivamente, que reúnem os AI relativos a depósitos judiciais das contribuições para o INCRA e RAT, de forma a prevenir decadência.

4. Em resposta às solicitações contidas no TIPF e nos Termos de Intimação Fiscal (TIF) posteriores, foram apresentados os regulamentos dos planos de previdência complementar intitulados Programa de Previdência Globopar (PPF) e Pé-de-Meia, firmados entre Globo Comunicação e Participações S/A (doravante, apenas GLOBO), na qualidade de instituidora, e Unibanco AIG Previdência S/A, atualmente Itaú Vida e Previdência S/A, CNPJ (...) (de agora em diante, apenas ITAÚ), os quais foram reunidos no Anexo A deste relatório.

5. Segundo declarações firmadas por GLOBO (Anexo B), que estão conformes com as cláusulas dos contratos de previdência complementar apresentados, as contribuições do instituidor são apuradas de forma diversa, a depender da espécie de plano, quais sejam:

PLANO PPG

5.1. A contribuição do instituidor é depositada mensalmente, no mesmo patamar da do participante, segundo percentual por ele escolhido, em função de sua faixa etária e de acordo com a seguinte tabela:

(...)

PLANO PÉ-DE-MEIA

5.3. A contribuição do patrocinador é depositada anualmente e corresponde à soma da "Contribuição Básica" e da

"Contribuição Complementar", cujos cálculos obedecem às seguintes premissas:

5.3.1. Contribuição Básica Anual: 12,5% sobre o Salário de Participação até o limite de uma URG [Unidade de Referência Globopar] (...)

5.3.2. Contribuição Complementar Anual: incidente sobre a parcela do Salário de Participação (que inclui rubricas tais como salário, adicionais diversos, gratificações, prêmios de produtividade, comissões etc.) e que excede ao valor de uma URG, com os seguintes percentuais: i) 80% para participantes que ocupem cargos executivos; e ii) 20% para os demais participantes (nível Equipe).

5.3.3. Fato Pé-de-Meia: sobre a Contribuição complementar será aplicado o Fato Pé-de-Meia, que ajustará essa contribuição ao orçamento destinado ao Programa a cada ano, (...)

5.3.4. Proporcionalidade: no caso específico do participante que tenha aderido ao Programa há menos de 12 (doze) meses, os valores relativos à Contribuição Básica e à Contribuição Complementar serão calculados de maneira proporcional ao número de meses em que ele efetivamente fizer parte do Programa. (...)

7. Observa-se que a relação entre as contribuições do instituidor no plano Pé-de-Meia ($10.506,74 \div 2.907,93$) supera 3,6 (três vírgula seis), isto é, a cota vertida por GLOBO para o participante de nível hierárquico Executivo passa de 360% daquela para o nível Equipe. E à medida que o Salário de Participação cresce, a discrepância entre as contribuições da empresa aumenta ainda mais. (...)

8. Suscita-se, então, a seguinte questão: tal diferenciação possibilita que o instituidor tenha isenção da contribuição previdenciária patronal, preconizada no art. 28, §9, 'p', da Lei 8.212/1991, sobre a Contribuição Complementar?

9. Como se sabe, a base de cálculo da contribuição da empresa - quando se utiliza de serviços prestados por segurados empregados - está assentada na remuneração destinada a retribuir o seu trabalho, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajustes salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviço nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa (art. 28, I, da Lei 8.212/1991). Não obstante, a lei previdenciária desonera o contribuinte da incidência de contribuição sobre várias parcelas, concedendo, para parte delas, isenção tributária. É o que se colhe do preceptivo abaixo, grafado no art. 28 da Lei 8.212/1991:

(...)

10. De plano, sem muito esforço, percebe-se que se trata de isenção condicionada à concessão do benefício de programa de previdência complementar para todos os empregados e dirigentes do patrocinador. (...) não foram encontradas cláusulas inibitórias ou restritivas de ingresso ou de continuidade nos planos PPG e Pé-de-Meia. O ponto da controvérsia é mais sutil. Cabe investigar se a norma isentiva satisfaz-se tão somente com mero critério formal, de disponibilidade do programa previdenciário para todos, ou se exige ainda outros, que embora possam parecer não expressamente mencionados, sejam, no mínimo, decorrentes de pressupostos lógicos e implícitos ao subsistema jurídico-tributário em questão.

11. Nessa linha de cogitação, deduz-se que, se bastar a simples oferta ut inversi da benesse empresarial, estariam acobertados pela isenção tributária todos os aportos do empregador, ainda que recolhesse valores ínfimos para alguns colaboradores (em geral, de baixo interesse institucional), em comparação a vultosos dispêndios para outros (para ocupantes de cargos de alto escalão, v.g.). (...)

13. Bem dizer que NÃO se advoga aqui a tese da necessidade de igualdade da contribuição do patrocinador em relação os participantes para que incida a norma isencional. Todavia, é imperioso que se guarde relação de equivalência ou de proporcionalidade, que não carregam o mesmo conteúdo semântico de igualdade. Com efeito, observe-se que a Contribuição Complementar (Plano Pé-de-Meia) é calculada sobre o Salário de Participação excedente a uma URG, de sorte que aqueles melhor remunerados terão maior aporte pelo patrocinador. Por esse ponto de vista, os cargos de maior escalão - e, por conseguinte, com ordenados mais elevados - já se locupletarão de parcela maior da contribuição do instituidor. Porém, o tratamento desigual - mais equânime - não parece desprezar a mens legis desonerativa, qual seja, a de que o benefício empresarial não se transforme em remuneração disfarçada, o que não só repercutiria negativamente nos cofres previdenciários, mas também nos direitos trabalhistas reflexos, tais como férias, décimo-terceiro salário, contribuição para o FGTS etc.

14. A propósito, não há como desprezar a remissão que a alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 faz aos arts. 9º e 486 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (...)

16. Voltando à análise do critério de cálculo da Contribuição COmplementar, o que não se mostra razoável e jurídico para aproveitar-se do beneplácito fiscal plantado na Lei 8.212/1991 é introduzir outro critério de desigualdade, agora contemplando os empregados de cargos executivos com contribuição de 400% maior em relação aos demais empregados (nível Equipe). Considerar válido tal critério é sucumbir à pura, fria e insipiente interpretação literal da lei; é dar as costas para o bom senso e abdicar do discernimento necessário que se deve ter entre a forma e o conteúdo. A única exegese possível à norma que se

colhe do art. 28, §9º, 'p', da Lei 8.212/1991, é no sentido de que os aportes vertidos pela empresa e planos de previdenciária complementar (sic) escaparão do campo de incidência das contribuições previdenciárias acaso sejam disponíveis a todos os empregados e dirigentes e não impliquem remuneração falseada.

17. Em face do exposto, temos que o critério que melhor se coaduna com os ditames legais é considerar como remuneração (dessa forma, passível de incidência das contribuições correspondentes) parcela da Contribuição Complementar aportada ao nível hierárquico Executivo que exceda a do nível Equipe. (...)

18. Corroborando que a empresa utiliza-se recorrentemente de aportes a planos de previdência complementar como meio de creditar parcelas de natureza remuneratória, encontramos vultosos aportes sob o título de Contribuição Extraordinária, também considerada como salário-de-contribuição. Tal contribuição foi creditada no ano de 2008, e apurada em autos de infração constante do COMPROT 16682.720.772/2013-01.

(...)

32. O presente Auto de Infração [DEBCAD nº 51.014.864-6] foi lavrado em decorrência de o contribuinte ter apresentado a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 da Lei 8.212/91, denominada por GFIP, com incorreções e/ou omissões após a entrada em vigor da Medida Provisória 449/2008. (...)

(...)

38. O presente relatório é parte integrante do processo COMPROT 16682.720.773/2013-47, que engloba os seguintes AI:

38.1. AI 51.014.865-4: auto de infração relativo ao descumprimento de obrigação tributária principal que apura as contribuições não declaradas pelo contribuinte na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a partir de parte dos valores aportados como Contribuição Complementar dos empregados do nível Executivo para o plano de previdência complementar denominado Pé-de-Meia, tendo por objeto as contribuições a cargo da empresa incidentes sobre a remuneração de segurados empregados (art. 22, I, Lei 8.212/1991) e as contribuições destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados (art. 22, II, Lei 8.212/1991).

38.2. AI 51.014.866-2: auto de infração relativo ao descumprimento de obrigação tributária principal que apura as contribuições não declaradas pelo contribuinte na GFIP, a partir de parte dos valores aportados como Contribuição Complementar dos empregados do nível Executivo para o plano

de previdência complementar nominado Pé-de-Meia, tendo por objeto as contribuições para outras entidades e fundos (Terceiros), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

38.3. AI 51.014.864-6: *auto de infração relativo ao descumprimento de obrigação tributária acessória lavrado em decorrência de o contribuinte ter apresentado GFIP com incorreções e/ou omissões após a entrada em vigor da Medida Provisória 449/2008." - fl. 446*

Intimada em 29/05/2013 (fl. 447), a Contribuinte apresentou Impugnação em 28/06/2013 (fls. 641/667 e docs. anexos fls. 668/707). Em sede de 1º grau, a DRJ proferiu o acórdão nº 12-63.102, de 13/02/2014 (fls. 715/724), que manteve o lançamento e restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento.

VÍCIO DE COMPETÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

A caracterização de parte do valor pago a título de previdência privada como sendo de natureza remuneratória não implica a usurpação da competência da SUSEP, que é a de fiscalizar as entidades de previdência privada aberta e os respectivos planos por elas administrados.

PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Os aportes complementares em conta de previdência privada, vinculados a fatores de ordem pessoal do trabalhador, sem observância de isonomia e proporcionalidade, possuem natureza remuneratória, integrando o salário-de-contribuição, independentemente da forma legal utilizada.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/05/2008 a 31/12/2009

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DESCUMPRIMENTO. ELEMENTOS SUBJETIVOS.

Constitui infração a omissão, em GFIP, de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 19/03/2014 (fl. 741), e ainda inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 747/776) em 16/04/2014 (fl. 744), argumentando, em síntese:

-
- Que os aportes, normais ou extraordinários, para a previdência complementar, aberta ou fechada, são imunes de contribuição previdência, nos termos do art. 202, §2º e art. 195, ambos da CF/1988;
 - Que o art. 68 da LC nº 109/2001 também exclui as contribuições para a previdência privada do conceito de remuneração;
 - *"A CF, com o auxílio da LC n. 109/01, imuniza todos os aportes para planos de previdência privada, seja qual for a sua espécie ou a sua finalidade. A imunidade não se interessa pela espécie do aporte, mas pela sua condição genérica. Assim, a imunidade atinge desde os aportes necessários para a constituição de reservas matemáticas para benefícios mínimo, até os aportes para a extensão da proteção, pagamento do serviço passado ou equacionamento de déficit atuarial." - fl. 753 (grifos no original);*
 - Que o lançamento recaiu sobre contribuições em prol dos planos de previdência privada, mas que a RFB caracterizou como remuneração;
 - *"A desoneração pela imunidade não pressupõe a satisfação de condição, mas mera qualidade previdenciária do plano capitalizado." - fl. 754;*
 - Que o art. 19 da LC nº 109/2001 classifica os aportes em (i) normais e (ii) extraordinários, sendo que ambos têm *"a finalidade genérica de constituir reserva para prover o pagamento de benefícios previdenciários"* (fl. 755), sendo que se classifica como aporte normal aquele que vista a manutenção ordinária do plano previdenciário, e como extraordinário o aporte que tem como fulcro aumentar ou reequilibrar a equação atuarial;
 - Esclarecendo que a previsão de aportes extraordinários é elemento essencial, não opcional, de todos os planos de previdência privada, não pode ser utilizado como indício de simulação ou de dissimulação, mas sim pressuposto de existência jurídica do plano;
 - Que o Conselho Nacional de Seguros Privados ("CNSP"), *"exercendo a regulação dos planos abertos de previdência privada, transfere aos regulamentos dos planos a competência para enunciar limitações ou critérios aos aportes"* normais e extraordinários;
 - Que a Contribuinte tem dois planos: o PPG com aportes normais, mensais e paritários, e o Pé de Meia, com aportes anuais e apurados conforme regra básica e complementar, sendo que ambos admitem aportes ilimitados;
 - Que os planos de previdência privada da Contribuinte foram reconhecidos pela Superintendência de Seguros Privados ("SUSEP");
 - Que o acórdão recorrido manteve o lançamento com base em suposta inexistência de isonomia entre os aportes normais e os

extraordinários, mas que, além de não haver desproporcionalidade, esse não é um critério exigido pela Lei;

- Que a isonomia, *in casu*, não significa aportes iguais, mas sim proporcionais às remunerações dos segurados, vez que a previdência complementar objetiva manter a mesma condição social disponível durante o trabalho após a aposentadoria;
- Que a LC nº 109/2001 determinou a criação de órgão(s) de fiscalização dos planos de previdência privada mas atribuiu a competência, enquanto não regulamentada, à SUSEP e à Superintendência Nacional de Previdência Complementar ("PREVIC"), respectivamente vinculadas ao Ministério da Fazenda e ao Ministério da Previdência Social. Especificamente em relação aos planos abertos, a competência de fiscalizar e de descaracterizá-los é exclusiva da SUSEP, não podendo ser realizada por qualquer outro órgão, inclusive a Receita Federal;
- Que o conceito de remuneração está definido nos arts. 457 e 458 da CLT, sendo que o §2º, VI, do referido art. 458 expressamente as contribuições à previdência privada no conceito de remuneração;
- Que o art. 22, §2º, e o art. 28, §9º, ambos da Lei nº 8.212/1991 isentam da contribuição previdenciária os pagamentos efetuados por meio de previdência privada, quando esta incluir todos os empregados e dirigentes, o que se observou no caso concreto;
- Que o art. 28, §9º, 'p', da Lei nº 8.212/1991 não exige que sejam proporcionais os aportes realizados em nome dos participantes para que sejam isentos da contribuição previdenciária; e
- Que exigir proporcionalidade entre os aportes, para que seja reconhecida a isenção, é inovar, criando condição não prevista na Lei.

À fl. 321 consta Termo de Desentranhamento registrando a retirada das fls. 04/319 do e-Processo.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Da conexão

Observa-se que, a despeito de haver conexão entre os presentes autos e o processo nº 16682.720772/2013-01, não há decorrência nem reflexão. Efetivamente, no processo ora sob julgamento foram lavrados autos de infração para constituir crédito referente aos aportes complementares no ano-calendário de 2009, enquanto naquele foram constituídos

autos de infração para constituir crédito referente aos aportes complementares e extraordinários no ano-calendário de 2008. São matérias idênticas e próximas mas não prejudiciais. Eventuais julgamentos diferentes demonstraria insegurança jurídica, mas não incompatibilidade.

Observa-se, outrossim, que os processo nº 16682.720772/2013-01 foi julgado em 08 de junho de 2017, no acórdão nº 2402-005.879, já publicado no sítio eletrônico deste e.CARF.

Mérito

A lide se resume, portanto, a saber se há ou não incidência de Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos pela Contribuinte a título de contribuições do instituidor para o plano de previdência privada.

De um lado, a autoridade lançadora firmou o seu entendimento de que parte dos valores aportados nos planos de previdência privada pela instituidora, ora Recorrente, foram na verdade meios indiretos de remunerar seus executivos. Para alcançar essa conclusão, apresentou os seguintes argumentos:

- Que, a despeito de inexistir cláusula inibitória ou restritiva no ingresso ou na continuidade nos planos de previdência, na prática o tratamento era completamente díspar entre os executivos e os funcionários de nível "Equipe";
- Que a contribuição do instituidor era 3,6 vezes para os executivos do que para os demais níveis;
- Que o art. 28, §9º, 'p', da Lei nº 8.212/1991 faz referência aos arts. 9º e 486 da CLT, os quais, por sua vez, tornam nulos os atos que tenham "por objetivo desvirtuar, impedir ou fraudar" (fl. 441) os preceitos legais, mormente no tocante aos critérios contratuais e à remuneração, o que dá azo ao mesmo entendimento na seara previdenciária;
- Que só são isentas as contribuições dos instituidores à previdência privada que "não impliquem remuneração falseada" (fl. 441);

Conforme as próprias palavras da autoridade lançadora:

"13. Bem dizer que NÃO se advoga aqui a tese da necessidade de igualdade da contribuição do patrocinador em relação os participantes para que incida a norma isencional. Todavia, é imperioso que se guarde relação de equivalência ou de proporcionalidade, que não carregam o mesmo conteúdo semântico de igualdade. Com efeito, observe-se que a Contribuição Complementar (Plano Pé-de-Meia) é calculada sobre o Salário de Participação excedente a uma URG, de sorte que aqueles melhor remunerados terão maior aporte pelo patrocinador. Por esse ponto de vista, os cargos de maior escalão - e, por conseguinte, com ordenados mais elevados - já se locupletarão de parcela maior da contribuição do instituidor. Porém, o tratamento desigual - mais equânime - não parece desprezar a mens legis desonerativa, qual seja, a de que o

benefício empresarial não se transforme em remuneração disfarçada, o que não só repercutiria negativamente nos cofres previdenciários, mas também nos direitos trabalhistas reflexos, tais como férias, décimo-terceiro salário, contribuição para o FGTS etc.

(...)

17. Em face do exposto, temos que o critério que melhor se coaduna com os ditames legais é considerar como remuneração (dessa forma, passível de incidência das contribuições correspondentes) parcela da Contribuição Complementar aportada ao nível hierárquico Executivo que exceda a do nível Equipe. Noutros termos, não incide contribuições sobre a Contribuição Complementar para empregado ou dirigente de nível Equipe, e nem para os de nível Executivo, até o valor que seria aportado para àqueles. Por conseguinte, 3/4 (três quartos) da Contribuição Complementar do nível hierárquico Executivo devem ser considerados salário-de-contribuição, conforme discriminado nos Anexos C (ano de 2008) e D (ano de 2009). Em síntese, integram o salário-de-contribuição:

COMP	VALOR (R\$)	PLANO
07/2009	2.886.470,60	Pé-de-Meia
12/2009	4.552.890,48	Pé-de-Meia

" - fl. 442/443;

Registra-se que houve também lançamento referente ao ano-calendário de 2008 que, a despeito de estar descrito no mesmo Relatório Fiscal, compõe outro processo administrativo não apensado e, portanto, não é objeto do presente julgamento.

Em suma, a única fundamentação que lastreou a desconfiguração do plano de previdência privada foi o fato de que os Executivos receberam aportes muito superiores àqueles feitos para os demais funcionários.

De outra banda, a Contribuinte argumenta que:

- (1) os aportes para a previdência privada são imunes;
- (2) os aportes à previdência privada não representam remuneração, nos termos da LC nº 109/2001;
- (3) cabe à Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e à Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC) a regulamentação e a fiscalização dos planos de previdência privada, e que a SUSEP reconheceu os planos objeto do lançamento;
- (4) não há quebra da isonomia, até porque isonomia não é igualdade mas sim proporcionalidade e que a previdência privada objetiva manter a mesma condição social após a aposentadoria, sendo que para os dirigentes isso exige um acúmulo maior;
- (5) ainda que houvesse desproporcionalidade entre os aportes, esse não é um requisito legal; e

(6) o art. 22, §2º e art. 28, §9º, ambos da Lei nº 8.212/1991 isentam da contribuição previdenciária os aportes à previdência privada, quando esta incluir todos os empregados e dirigentes, o que foi observado *in casu*.

Pois bem.

Em nenhum momento a autoridade lançadora contesta a legalidade ou a formalidade do plano de previdência privada, jamais contestando que os mesmos tenham sido instituídos conforme todas as normas e regras legais nem que foi recusado ou rechaçado pelos órgãos reguladores próprios, especificamente a SUSEP.

O que é mais, a autoridade lançadora é expressa em afirmar que "*não foram encontradas cláusulas inibitórias ou restritivas de ingresso ou de continuidade nos planos PPG e Pé-de-Meia*" (fl. 441).

Portanto, não restam dúvidas de que estão preenchidos os requisitos legais: tratam-se de aportes para planos de previdência complementar, regularmente instituídos e disponibilizados a todos os funcionários.

Qual é, então, o fundamento para a autuação? Como demonstrado acima, a acusação fiscal recai única e exclusivamente no argumento de que os aportes para os executivos foi muito maior do que os aportes para os demais trabalhadores.

Esse fundamento, entretanto, não pode prevalecer.

A verdade é que inexistente qualquer comando na Constituição ou na Lei que condicionem a imunidade e a isenção dos aportes das instituidoras aos planos de previdência privada a uma "isonomia" entre os beneficiários. A Lei estabelece, tão somente, que o plano esteja **disponível** a todos os empregados e dirigentes.

Esse motivo, exclusivamente, já é suficiente para cancelar o lançamento.

O que é mais, a Lei Complementar estabeleceu que:

Art. 5º A normatização, coordenação, supervisão, fiscalização e controle das atividades das entidades de previdência complementar serão realizados por órgão ou órgãos regulador e fiscalizador, conforme disposto em lei, observado o disposto no [inciso VI do art. 84 da Constituição Federal](#).

(...)

Art. 74. Até que seja publicada a lei de que trata o art. 5º desta Lei Complementar, as funções do órgão regulador e do órgão fiscalizador serão exercidas pelo Ministério da Previdência e Assistência Social, por intermédio, respectivamente, do Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC) e da Secretaria de Previdência Complementar (SPC), relativamente às entidades fechadas, e pelo Ministério da Fazenda, por intermédio do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em relação, respectivamente, à regulação e fiscalização das entidades abertas.

Em outras palavras, enquanto não for criado um órgão específico para regular e fiscalizar as entidades de previdência complementar, têm competência para regular essas entidades a CGPC, SPC, CNSP e a SUSEP, estas últimas duas submetidas ao Ministério da Fazenda.

Não deu notícia a autoridade lançadora de qualquer glosa por parte desses órgãos ao plano de previdência ora sob exame. Tampouco amparou a autuação em qualquer condição ou requisitos estabelecido pelos órgãos que têm competência para estabelecer tais requisitos. Em suma, simplesmente tomou para si a competência de criar um requisitos não constante na Lei e não estabelecido pelos órgão reguladores para considerar determinado aporte como contribuição.

Trata-se de mais um motivo para cancelar o lançamento: a falta de competência da Receita Federal para desconfigurar os planos de previdência privada.

Em terceiro lugar, constata-se que este mesmo e.CARF está consolidando a sua jurisprudência no sentido de entender que a não extensão do plano de previdência privada (aberta) a todos os funcionários não é suficiente para afastar a isenção (vide acórdão CSRF nº 9202-005.317, de 29/03/2017). Isso, quando não há nenhuma outra acusação, tal como discriminação dentro de uma mesma categoria. Quem pode o mais, pode o menos: se é possível oferecer plano de previdência privada a apenas determinada classe de colaboradores, então não há desvirtuamento quando se oferece o plano a todos, porém com classes diferenciadas.

É, inclusive, o entendimento análogo que tem sido adotado em relação aos planos de saúde:

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE SAÚDE. COBERTURAS DIFERENTES.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário-de-contribuição, ainda que os serviços sejam prestados por mais de um plano ou que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores, desde que todos os trabalhadores tenham acesso aos planos. (acórdão CARF nº 2401-004.758, de 06/04/2017)

...

PLANO DE SAÚDE. ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES DA EMPRESA. DESNECESSIDADE DE PREVISÃO DE COBERTURA IGUAL PARA TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

O valor pago por assistência médica prestada por plano de saúde, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, não integra o salário-de-contribuição, ainda que os riscos acobertados e as comodidades do plano sejam diferenciados por grupos de trabalhadores. (acórdão CARF nº 2201-003.333, de 20/09/2016)

Percebe-se que, *in casu*, a constatação no Relatório Fiscal é que "a cota vertida por GLOBO para o participante de nível hierárquico Executivo passa de 360% daquela para o nível Equipe" e "enquanto a Contribuição Básica é apurada sem distinção do nível hierárquico, a Contribuição Complementar privilegia os trabalhadores de nível Executivo com aportes do

*patrocinador 4 (quatro) vezes maior" ou seja, **que determinada classe recebia aportes superiores aos aportes recebidos por outras classes.***

Também por mais esse motivo, qual seja, porque os aportes maiores não foram feitas em prol de determinadas pessoas mas sim de determinada classe de colaboradores, os "executivos", não há que se falar em desvirtuamento das contribuições ao plano de previdência privada.

Enfim, o fundamento do lançamento é obscuro e beira a contraditoriedade. No relatório fiscal, esclareceu que:

"13. Bem dizer que NÃO se advoga aqui a tese da necessidade de igualdade da contribuição do patrocinador em relação os participantes para que incida a norma isencional. Todavia, é imperioso que se guarde relação de equivalência ou de proporcionalidade, que não carregam o mesmo conteúdo semântico de igualdade. Com efeito, observe-se que a Contribuição Complementar (Plano Pé-de-Meia) é calculada sobre o Salário de Participação excedente a uma URG, de sorte que aqueles melhor remunerados terão maior aporte pelo patrocinador. Por esse ponto de vista, os cargos de maior escalão - e, por conseguinte, com ordenados mais elevados - já se locupletarão de parcela maior da contribuição do instituidor. Porém, o tratamento desigual - mais equânime - não parece desprezar a mens legis desonerativa, qual seja, a de que o benefício empresarial não se transforme em remuneração disfarçada, o que não só repercutiria negativamente nos cofres previdenciários, mas também nos direitos trabalhistas reflexos, tais como férias, décimo-terceiro salário, contribuição para o FGTS etc." - fl. 442

Ora, a própria autoridade lançadora admite que é natural e, mesmo, equânime que as classes de colaboradores que recebem remuneração maior tenham aportes também maiores. Em sentido diametralmente oposto, entretanto, conclui que os aportes no caso presente são desproporcionais. Pergunta-se, então: qual seria o limite da proporcionalidade? até que ponto os aportes maiores para os Executivos não levariam ao desvirtuamento? O lançamento não esclareceu e nem poderia, vez que não se amparou em parâmetros legais.

Por último, anota-se que o processo nº 16682.720772/2013-01, conexo porquanto julga auto de infração lavrado em desfavor da mesma Contribuinte por fatos idênticos referente a ano-calendário diverso, além de outras infrações, já foi julgado por este e.CARF. Ali, no acórdão nº 2402-005.879, de 08/06/2017, restou consignado que:

"PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. FALTA DE ISONOMIA NAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. ISENÇÃO.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o exclusivo pressuposto legal para afastar a tributação dos valores pagos aos empregados e dirigentes a título de previdência privada é a extensão à totalidade dos funcionários, inexistindo qualquer vedação legal à inexistência de isonomia entre os

aportes, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que não decorre do bojo da própria norma legal.

(...)

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos por dar-lhe provimento parcial para excluir os Levantamentos CC e CC2, Vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild que no mérito davam integral provimento."

No voto, esclareceu-se que:

"a) Levantamentos CC e CC2 (competências 07 e 12/2008)

"Nestes itens foram abrigadas os valores destinados ao plano "PÉ-DE-MEIA" sob a denominação de contribuições complementares.

O fisco acusou a empresa de repassar aos funcionários de alto escalão, os executivos, valores remuneratórios dissimulados de contribuições para plano de previdência, o que teria sido observado em razão da desproporcionalidade entre os aportes da empresa para os executivos e para os demais colaboradores

Neste caso, a base de cálculo foi mensurada pela diferença entre a contribuição efetivamente realizada e aquela que seria devida se fosse calculada de forma proporcional entre todos os empregados, independentemente do nível hierárquico ocupado.

Vejo como problemática a acusação fiscal. É que a autoridade lançadora limitou-se a firmar seu entendimento pelo caráter remuneratório da verba unicamente no fato de haver desproporção entre os aportes efetuados para os executivos e aqueles feitos para os demais empregados.

Conforme consta do relatório fiscal, os critérios para fixação da contribuição complementar do plano "PÉ-DE-MEIA", consta do seu regulamento. (...)

Nesse sentido, se os valores foram destinados ao fundo de previdência privada em consonância com as disposições constantes nas regras do seu regulamento, a existência de desproporção entre os valores depositados para determinado grupo de empregados, por si só, não é suficiente para afastar a isenção prevista na alínea "p" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, (...)

Para mim, a única condição apresentada pelo legislador para desoneração da parcela é a universalidade, não havendo qualquer referência à isonomia.

Não pode o aplicador querer criar barreiras para reconhecimento de isenção que não constem do texto legal, até porque nos termos do inciso II do art. 111 do CTN, a interpretação de norma que trate de isenção deve ser feita pelo método literal.

(...)

Pois bem, o meu entendimento é exatamente o mesmo expresso nos julgamentos acima transcritos, tendo este Conselheiro, inclusive, participado do colegiado que exarou esta última decisão, quando votei por afastar a incidência de contribuições sobre valores depositados a título de previdência complementar em que o fisco apontava como causa da tributação a existência de valores distintos entre os aportes para diretores e aqueles destinados aos demais empregados.

A DRJ menciona ainda como fundamento de sua decisão o suposto descumprimento dos arts. 9.º da CLT, uma vez que teria havido desvirtuamento da finalidade da contribuição ao plano, que ao invés de se prestar a constituir um fundo previdenciário, estaria sendo pago com intuito de remunerar os segurados.

A meu ver essa interpretação dos fatos não encontra amparo nos autos, haja vista que o fisco limitou-se a apontar unicamente a desproporção das contribuições como causa a justificar a tributação. Não houve uma maior investigação que pudesse conduzir a essa conclusão, mas apenas como disse a recorrente, uma impressão pessoal do agente autuante de que o pagamento das contribuições para planos de previdência sem isonomia representaria violação à norma de regência.

Nesse sentido, encaminho para que seja afastados do lançamento os Levantamentos CC e CC2."

Em outras palavras, também no processo conexo aos presentes autos, analisando a mesma infração imputada - que os aportes desproporcionais entre classes diversas seria suficiente para afastar a isenção -, este e.CARF entendeu que não há qualquer ilicitude nem desconfigura a natureza de previdência privada o mero fato de que os aportes para determinada classe são superiores ou "desproporcionais" àqueles efetuados em favor de outra classe.

Em suma, tem razão a Contribuinte, sendo necessário cancelar o auto de infração.

Dispositivo

Diante de tudo quanto exposto, voto por dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

