



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722962/2013-74
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.534 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de outubro de 2019
Recorrente MCKINSEY & COMPANY, INC. DO BRASIL CONSULTORIA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EQUIPARAÇÃO A BÔNUS DE DESEMPENHO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Considera-se remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência complementar quando concedidos a título de bônus de desempenho ou produtividade, caracterizando incentivo ao trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 570/587, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ, de fls. 534/550, a qual julgou procedente o lançamento de Contribuições Previdenciárias do período de apuração compreendido entre 01/05/2009 a 31/12/2009.

Peço vênha para transcrever o relatório produzido na decisão recorrida:

Trata o presente processo administrativo tributário, cadastrado no COMPROT sob nº 19515.722962/2013-74, dos Autos de Infração abaixo relacionados, lavrados contra a

empresa MCKINSEY & COMPANY, INC. DO BRASIL CONSULTORIA LTDA., em 13/12/13 e referentes às competências 05 a 12/2009:

AI DEBCAD nº 51.013.457-2: se refere à contribuição da empresa (cota patronal, 20%) e as devidas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do Trabalho (Sat/Rat, 1%). Valor total deste AI, na data da sua lavratura: R\$ 7.430.362,42 (fl. 347);

AI DEBCAD nº 51.013.458-0: se refere à contribuição destinada às Entidades e Fundos denominados Terceiros (5,8%). Valor total deste AI na data da sua lavratura: R\$ 1.873.636,14 (fl. 355).

2. Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 362 a 373, os valores correspondentes à base-de-cálculo das contribuições ora lançadas se referem a pagamentos efetuados aos empregados a título de Previdência Privada e em desacordo com a legislação, o que teria desnaturado o caráter previdenciário dessas contribuições e caracterizado tais pagamentos como salário-de-contribuição, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

3. A fiscalização esclarece que a empresa efetuou o pagamento de Previdência Privada a todos os empregados, mediante contrato firmado com a Itaú Previdência e Seguros S/A em 1998, sendo autorizado aos participantes (os empregados) o resgate dos valores após 30 (trinta) dias da data da contribuição. Acontece que em 2005, por meio da Resolução CNSP nº 139, o prazo para resgate passou a ser de um ano civil, contado a partir do primeiro dia útil de janeiro do ano subsequente, porém, em 2009, os empregados efetuaram resgates com prazo inferior a um ano civil, contrariando a Resolução do CNSP e, por conseguinte, a “lógica previdenciária”. Nesse particular, traz a fiscalização o seguinte esclarecimento:

Previdência é planejamento de renda futura; aqui temos casos de vários resgates. A única justificativa no desinteresse de geração de renda futura é que, na realidade, os depósitos em questão são simples pagamentos de remuneração variável.

4. Aponta a fiscalização, ainda, que o plano de previdência complementar estava previsto em contrato de trabalho e que os depósitos eram feitos mediante critério de desempenho, situação essa enquadrada nas hipóteses do art. 9º da CLT, que fala da nulidade de atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar direitos.

5. O procedimento fiscal e os lançamentos efetuados estão explicitados no Termo de Verificação Fiscal, acima mencionado, e nos demais anexos (em especial: DD – DISCRIMINATIVO DO DÉBITO, fls. 348 a 350 e 356 a 357, e FLD – FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO, fls. 351 a 352 e 358 a 359).

6. Por entender que os aportes efetuados pela “Instituidora ao plano de previdência privada complementar foi um mecanismo criado com o objetivo de excluir [...] remuneração da base de cálculo das contribuições previdenciárias e do imposto retido na fonte”, concluiu a fiscalização que “o contribuinte agiu intencionalmente, com o evidente intuito de fraude, o que configura infração a legislação tributária, conforme definido no art. 72 da Lei nº 4.502/1964”, sendo, dessa forma, aplicada a Multa Qualificada de 150%, prevista no art. 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430, de 1996.

7. Também foi formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais com fundamento no art. 337-A do Código Penal (Sonegação de Contribuição Previdenciária), a qual segue no processo nº 19515.722964/2013-63.

Da Impugnação

A empresa foi intimada em 13/12/2013 (fl. 423) e apresentou defesa tempestiva em 10/01/2014, impugna o auto de infração, e fazendo, em síntese, através das alegações a seguir descritas.

AI DEBCAD nº 51.013.458-0 – impugnação de fls. 427 a 447

- a) nos termos do art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, tendo o Impugnante recebido o Auto de Infração em 13/12/13, tem-se por tempestiva a impugnação ora apresentada;
- b) “como é cediço, de fato há alguns anos muitas empresas acabaram por adotar o instituto da previdência complementar com o fim de pagar salários para grupos de empregados (normalmente diretores) sem as devidas repercussões legais. O Auditor Fiscal faz grande esforço para ‘equiparar’ a empresa autuada a estas empresas, tentando demonstrar que a previdência complementar era utilizada pela empresa com o fim de ‘desvirtuar’ direitos de terceiros. Porém, é importante destacar que o plano de previdência da autuada jamais teve tal propósito, sempre foi totalmente transparente e disponível a todos empregados e dirigentes. A empresa sempre estimulou seus empregados a manterem os depósitos de previdência complementar”; (grifo no original)
- c) quanto ao fato do plano de previdência estar previsto no Contrato de Trabalho, tal situação “não o torna um benefício de natureza trabalhista”, haja vista o disposto no art. 202, § 2º, da Constituição Federal;
- d) quanto à Resolução CNSP nº 139/2005 e ao prazo de um ano para o resgate dos valores, esclarece que o contrato com a Itaú Previdência e Seguros S/A foi celebrado em 1998, quando inexistia essa resolução. Logo, o “contrato obedecia às regras existentes à época e foi devidamente aprovado pela SUSEP”. Aponta, ainda, que “as entidades abertas somente poderão comercializar produtos de previdência privada com autorização da SUSEP e, quanto ao instituto do resgate, também deverão observar as regras desse órgão regulador”;
- e) a “questão relacionada ao resgate e à observância das normas da SUSEP e do CNSP refere-se tão somente às entidades de previdência privada. São elas que devem observar tais normas e, em caso de descumprimento, são elas que devem responder perante o órgão regulador”;
- f) acrescenta, também, que “jamais teve qualquer ingerência sobre o resgate de valores feitos pelos participantes, sendo que todas essas tratativas davam-se diretamente entre participantes e entidades”;
- g) com relação à forma como os aportes eram realizados, destaca que “não há qualquer impedimento para que uma empresa realize depósitos em planos de previdência complementar baseados em critérios de desempenho de seus empregados. O que não pode ocorrer é a discriminação dos empregados. Nesse sentido, ressalta-se que o próprio fiscal admite que TODOS EMPREGADOS eram beneficiados pelo plano de previdência complementar, e que os depósitos obedeciam a critérios objetivos”; (grifo no original)
- h) “totalmente inaceitável” a alegação de que os critérios de desempenho se enquadrariam nas hipóteses do art. 9º da CLT. “A impugnante sempre agiu com total transparência, deixando claro a sistemática do seu plano de previdência que, em nenhum momento, tem intenção de ‘mascarar’ salários. As regras do plano sempre foram muito claras e de conhecimento de todos trabalhadores”;
- i) “as contribuições vertidas ao plano de previdência privada obedecem estritamente à previsão legal, não devendo sofrer a incidência previdenciária.” A “única condição para que as empresas usufruíssem tal benefício” é que o plano de previdência fosse disponibilizado a todos os empregados e isso de fato ocorreu, conforme o próprio fiscal reconhece em seu relatório;
- j) “não há que se falar em representação fiscal para fins penais”, pois “não há qualquer indício para caracterização do crime apontado [intenção de sonegar]”, mas ainda que assim fosse, “a apuração e investigação do suposto crime só deve ter início após a conclusão do processo administrativo”, conforme decisões do STF e STJ colacionadas na impugnação;
- k) por fim, pede que seja declarada a conexão entre o presente Auto de Infração e o Auto de Infração nº 51.013.457-2.

AI DEBCAD nº 51.013.457-2 – impugnação de fls. 478 a 498

Nessa impugnação são repetidos os mesmos argumentos deduzidos na impugnação anterior e é requerida a declaração de conexão entre o presente Auto de Infração e o Auto de Infração nº 51.013.458-0.

9. Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, foi distribuído o presente processo a esta DRJ de Curitiba/PR para julgamento da impugnação.

Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (fl. 534):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BÔNUS DE DESEMPENHO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência complementar quando concedidos a título de bônus de desempenho ou produtividade, caracterizando incentivo ao trabalho.

Do Recurso Voluntário

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ em 30/01/2015, apresentou o recurso voluntário de fls. 570/587, em que praticamente repete os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

Mérito

A discussão nos presentes autos diz respeito à incidência ou não das contribuições sociais previdenciárias sobre aportes realizados no plano de previdência complementar.

O fundamento constitucional do plano de previdência complementar tem amparo na Constituição Federal de 1988, no artigo 202, verbis:

“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)

(...)

§ 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).”

Cumpra ressaltar que este dispositivo já estava previsto no artigo 2º do Decreto-lei nº 2296/86 e após a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 20/98, ganhou status constitucional.

A regulamentação da norma constitucional foi promovida pela Lei Complementar nº 109/2001, mais especificamente, artigos 68 e 69:

“Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

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.”

Ainda em termos de legislação infra constitucional, temos a Lei nº 8.212/1991, art. 28:

Art. 28. (...)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

p) 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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

De acordo com a Lei Complementar nº 109/2001, é baseado na constituição de reservas que garantam o benefício:

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do [art. 202 da Constituição Federal](#), observado o disposto nesta Lei Complementar.

(...)

Art. 7º Os planos de benefícios atenderão a padrões mínimos fixados pelo órgão regulador e fiscalizador, com o objetivo de assegurar transparência, solvência, liquidez e equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

Em outros termos, deve haver a manutenção de recursos para que o plano possa se manter e isso só é possível se houver aportes em valores suficientes e um tempo para que os recursos possam ter equilíbrio econômico-financeiro e atuarial.

No plano em que estamos nos debruçando, esta condição não se verifica, conforme se extrai da Cláusula 15 constante à fl. 378, nos seguintes termos:

15. DO RESGATE: Os Participantes terão direito ao resgate de valores do Plano após o prazo de 30 (trinta) dias da data da contribuição ao Plano, que será feito mediante

solicitação do próprio Participante à Itauprev, indicando o valor do resgate, desde que antes do recebimento da cobertura de Renda Vitalícia ou Renda Vitalícia Reversível ao Cônjuge ou Companheira(o), na forma do Regulamento do Plano.

Também não favorece os argumentos trazidos pela Recorrente o documento constante à fl. 201, declaração da Itaú Previdência e Seguros S.A. especificando parâmetros complementares aos referidos no item 4 do Contrato Previdenciário, nos seguintes termos:

Esta correspondência integra o estudo de viabilidade de implantação do Plano de Previdência Privada para um grupo de funcionários da McKinsey, especificando parâmetros complementares aos referidos no item 4 do Contrato Previdenciário e dele fazendo parte integrante.

1 — Anualmente, para os funcionários que exerçam as seguintes funções:

Administrativas, de Suporte direto à cliente/projetos (Especialista em Comunicação, Especialista em Pesquisador, Especialista em Informações, Bibliotecário, etc.), Consultores, Analistas e Gerentes.

2 — Semestralmente, para funcionários que exerçam função de Gerentes de Projetos Sêniores.

Por sua vez, o critério de apuração do valor individual da contribuição de cada um dos integrantes do grupo seguiu regras específicas de Avaliação de Desempenho definidas pela Instituidora.

A meu ver, o fato de os colaboradores ou empregados (Participantes) da Recorrente poderem sacar ou mesmo resgatar os valores, já desnatura o caráter previdenciário complementar conforme previsto no texto constitucional e na Lei Complementar nº 109/2001, evidenciando o caráter salarial dos valores. Merece destaque o artigo 29 da Lei Complementar nº 109/2001.

Por outro lado, da leitura dos dispositivos não há uma fórmula de qual valor deve corresponder aos aportes, mas de acordo com a própria afirmação da Recorrente, fls. 398/399:

A McKinsey & Company possui um sistema de avaliação de desempenho ao qual todos seus empregados são submetidos. Esta avaliação é pautada em critérios objetivos relacionados aos seguintes indicadores: inspirando outros (trabalho em equipe, integração, colaboração), conhecimento da área de atuação (empreendedor, orientação de impacto), resultado final do trabalho (organização, comunicação, relacionamento com clientes), resolução de problemas (criatividade, raciocínio lógico, habilidade estratégica). Ao final da avaliação, o empregado é classificado com uma nota que varia entre 1 e 5, sendo que esta pontuação é que definirá o valor a ser aportado em nome de cada empregado no plano de previdência privada. Esse aporte é realizado uma vez ao ano para todos os funcionários, sem exceção.

Esta declaração evidencia que estamos diante de um bônus de desempenho, tendo em vista que os critérios utilizados são subjetivos, posto que não há nos autos, nenhuma avaliação de desempenho. Os aportes realizados, são na realidade, instrumento de incentivo ao trabalho e produtividade. Isto fica evidenciado na tabela abaixo extraída da decisão recorrida (fl. 547):

NOME	CARGO	SALÁRIO	APORTE	% SALÁRIO
Gianni Lanzillotti	analista de org. e mét.	22.964,00	111.961,00	467,67%
Adilson R. Oliveira Jr	consultor	17.347,00	89.264,12	514,58%
Ana Karina B. Dias	consultora	29.181,00	227.820,33	780,71%
Sidney D. Massunaga	consultor	18.000,00	2.725,88	15,14%
Thais Khattar Galli	consultora	6.000,00	19.906,76	331,77%

Cassia M. Murozaki	secretária bilingue jr.	2.765,00	310,12	11,21%
Gabrielle M. Francoscone	recepcionista bilingue	1.800,00	814,66	45,25%
Nelita A. Silva Miranda	faxineira	1.548,00	2.918,13	188,51%
Francisco Roncon Netto	mensageiro	920,00	495,33	53,84%

Apesar de não haver uma fórmula, tais aportes não garantem o desígnio constitucional que seria o de manter o caráter previdenciário. Resta evidenciado que em alguns casos o valor dos aportes supera em muito o valor dos salários e em outros casos, é inferior. Salvo melhor juízo, os aportes não poderiam superar tanto os valores das remunerações, nem serem menores do que o salário, pois perderiam o caráter complementar, portanto, indenizatório, transformando-se em remuneratório, sujeitando-os à incidência das contribuições previdenciárias.

Quanto à alegação de que o benefício foi estendido a todos os funcionários, apesar de não mudar o resultado do presente julgamento, esta matéria não é novidade nesta Colenda Turma julgadora, que já apreciou matéria semelhante à analisada nos presentes autos:

“PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. NO CASO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR EM REGIME ABERTO, PODERÁ A EMPRESA ELEGER COMO BENEFICIÁRIOS GRUPOS DE EMPREGADOS E DIRIGENTES PERTENCENTES A DETERMINADA CATEGORIA, EM FACE DAS DISPOSIÇÕES DA NOVEL LEGISLAÇÃO.

(...)” (Acórdão nº 2201-004.544)

Sendo esta também a jurisprudência da C. 2ª Turma da CSRF (Acórdãos nº 9202-005.317, nº 9202-005.241, 9202-005.5242 e nº 9202-003.193), passa o Recorrente a demonstrar as razões pelas quais não merecem prevalecer os fundamentos do auto de infração efetivamente utilizados pela fiscalização.

Ou seja, após a edição da Lei Complementar nº 109/2001 é pacífico que é possível a eleição de beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

Quanto à multa qualificada, não foi parte do presente recurso.

Conclusão

Diante de todo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

