



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.728318/2009-75
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.738 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UNIVERSIDADE CATOLICA DO SALVADOR

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2006

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. NOTA SEI Nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME.

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Afasta-se a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte.

O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD: 37.259.783-1) corresponde às contribuições dos trabalhadores que não foram arrecadadas pela empresa mediante desconto, incidente sobre a remuneração, atinentes ao período compreendido entre dezembro/2004 e dezembro/2006.

O crédito tributário lançado se refere aos levantamentos:

7.2.1 SE – O levantamento SE engloba as contribuições dos segurados incidentes sobre os valores pagos a título de bolsas de estudos, cesta básica, diferença de desconto de vale-transporte, plano de saúde e salário-família pago em desacordo com a legislação. Para cálculo da contribuição dos segurados foram levadas em conta as remunerações referentes aos levantamentos CE (Cesta Básica), CM (Bolsas de estudos – companheiros), CN (Bolsas de estudos – cônjuges), DS(Diferença de valores gastos com plano de saúde Sul América), DV (Diferença de desconto de vale-transporte), EN (Bolsas de estudos para enteados), FI (Bolsas de estudos para filhos), FU(Bolsas de estudos para funcionários), GU (Bolsas de estudos para tutelados), MA (Bolsas de estudos para mães), NT (Bolsas de estudos para netos), SF (salário-família pago em desacordo com a legislação), SO (Bolsas de estudos para sobrinhos) e SU (Plano de Saúde Sul América); a remuneração recebida através de outros vínculos; a base de cálculo referente à folha de pagamento; a contribuição descontada em folha de pagamento e o teto máximo de contribuição.

...

7.2.2 TK – O levantamento TK se refere às contribuições dos segurados, destinadas ao financiamento da Seguridade Social, incidentes sobre o valor dos cupons de alimentação comprados junto à Ticket Serviços S/A,...

...

7.2.3 DS – O levantamento DS diz respeito às contribuições dos segurados empregados incidentes sobre a diferença encontrada entre os valores lançados a débito na conta 3.2.1.002.024 – “Sulamerica saúde serv” e os valores apresentados pela empresa nas planilhas de individualização do benefício do Plano de Saúde (Anexo XIII do Auto de

Infração n.º 37.259.767-0), levando-se em conta os valores descontados dos trabalhadores.

...

7.2.4 BR – O levantamento BR engloba as contribuições dos segurados empregados incidentes sobre os valores desembolsados pela UCSal à empresa Bradesco Previdência e Seguros S/A para o custeio de Plano de Previdência Privada em favor de parte do seu quadro funcional.

...

7.2.5 IT – O levantamento IT engloba a contribuição do trabalhador sem vínculo empregatício

...

7.2.6 FA – O levantamento FA se refere às contribuições dos contribuintes individuais incidentes sobre a remuneração paga às pessoas físicas denominadas “estudantes-facilitadores”.

...

7.2.7 MO – Os valores pagos a pessoas físicas a título de bolsas de monitoria também foram considerados salário-de-contribuição de contribuintes individuais, tendo em vista as mesmas justificativas citadas na apresentação do levantamento FA, ou seja, não é bolsa decorrente de estágio, de acordo com a legislação específica; nem bolsa de aprendizagem para menores de 14 anos; nem são as mesmas pessoas denominadas “estagiários” pela UCSal.

...

7.2.8 JE – O levantamento JE diz respeito às contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, incidentes sobre os valores pagos a pessoas físicas, alunos da UCSal, a título de “jeton”, em virtude de participação em reuniões convocadas pela instituição. Tais pessoas físicas foram consideradas como contribuintes individuais, o que enseja o pagamento da contribuição social de que trata o art. 21, da lei n.º 8.212/91.

...

7.2.9 OC – Trata-se de levantamento referente às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, nos termos dos arts. 21 e 30 da Lei n.º 8.212/91, incidentes sobre os valores pagos às contribuintes individuais

...

7.2.10 Levantamento FV – Levantamento referente à contribuição social conforme arts. 21 e 30 da lei n.º 8.212/91, incidente sobre os valores despendidos a título de pagamento de remuneração a pessoas físicas que atuaram como fiscais nos concursos vestibulares patrocinados pela UCSal. Os valores levantados foram encontrados na conta 3.3.1.002.001 (“Vestibular”).

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores referentes ao vale transporte, ao auxílio alimentação *in natura*, à previdência privada, ao auxílio educação a servidores e funcionários, e ainda para determinar a aplicação da multa prevista no art. 61, da Lei n.º 9.430/1996, se mais benéfica ao contribuinte à Recorrente. O Acórdão 2301-003.540 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2004 a 31/12/2006

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Matéria sumulada no CARF onde diz que a Casa não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

VALE TRANSPORTE

Esta matéria é sumulada pelo CARF, onde não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de vale transporte, ainda que pago em pecúnia, conforme inteligência da Súmula 89.

No caso em tela quer a Fiscalização que componha a base de cálculo a diferença existente 1,8%, que deixou de pagar Recorrente em vale transporte.

Impossibilidade em razão de sumula autorizadora de pagamento, não mencionando diferença não paga. Sendo, dispositivo autorizador que pode mais, não será o menos que determinará a incidência.

MULTA

Retroatividade benéfica do artigo 106. II, C, do CTN, onde deve ser aplicado, como no caso em tela e há de ser culminada na aplicação do artigo 61, da Lei 9.430/96, por ser a mais benéfica, eis que o débito é decorrente de contribuições previdenciárias administradas pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagas no prazo legal.

AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO 'IN NATURA' CESTA BÁSICA/VALOR DE CUMPOS PAGOS COM TICKETS RESTAURANTE

A ausência de inscrição no PAT não gera salário contribuição à Previdência Social, quando do pagamento de cesta básica aos funcionários.

A Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em não considerar como parte do salário o pagamento 'in natura' de auxílio alimentação quando a refeição é fornecida pela empresa, não incide salário contribuição.

O entendimento é válido independentemente de o empregador estar inscrito do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) ou não.

No caso em tela, ao invés de se registrar no PAT, a Recorrente deu cesta básica ou ticket restaurante aos seus empregados, fato que por si só não gera

a incidência da contribuição social previdenciária.

PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Plano de Previdência Privada não extensivo a todos os funcionários não incide contribuição previdenciária, segundo a Lei complementar nº 109/2001, artigo 69, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar e dá outras providências, em seu artigo 69, § 1º não admite a incidência.

No caso em tela, o plano não era extensivo a todos os funcionários, mas por ser destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência sobre as contribuições de qualquer natureza.

DAS DIFERENÇAS DA REMUNERAÇÃO DECLARADA EM GFIP COM AS FOLHAS DE PAGAMENTOS

No caso em tela, alega a Recorrente adotou o caminho correto para declarar as GFIP's, e que parte das diferenças dos recolhimentos da contribuição social previdenciária estão no fato de ela ter considerado as férias dos funcionários, rescisões de contrato de trabalho retroativa, e outros quejandos.

Todavia, valores da base de cálculo obtida através da folha de pagamento, nos meses em que aquela foi superior ao valor declarado em GFIP estão no Anexo XXXIII, onde se lê Remuneração Folha de Pagamento X Remuneração GFIP. E, de fato, num atendo olhar pormenorizado, vê-se estas diferenças e não se conclui da mesma forma que explicita a Recorrente.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO BOLSAS DE ESTUDOS

Os pressupostos básicos para a não incidência de contribuição previdenciária da alínea "t" do §9º do art. 28 da Lei 8.212/91 são necessariamente os seguintes: a) que o plano educacional vise à educação básica ou o curso de capacitação e qualificação profissional se vincule às atividades desenvolvidas pela empresa; e b) todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao plano educacional básico ou ao curso de capacitação e qualificação vinculado às atividades desenvolvidas pela empresa.

A educação superior está protegida da incidência da contribuição previdenciária, pois, caso o legislador quisesse excluir do conceito de salário de contribuição o valor destinado ao pagamento do custeio da educação superior de empregados, utilizaria a expressão EDUCAÇÃO BÁSICA. O que não é o caso.

Ademais a bolsa de estudo não incide contribuição social, pois, não se trata de salário e por isto mesmo não tem caráter remuneratório. Trata-se de incentivo de cunho social.

ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REQUISITOS LEGAIS DESCUMPRIMENTO

A Entidade deve cumprir os requisitos legais para ter o direito de usufruir o benefício de isenção das contribuições sociais.

REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS

A empresa está obrigada a recolher a contribuição devida sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços.

REMUNERAÇÃO CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas pela pessoa física pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador .

SALÁRIO INDIRETO AUXÍLIO SAÚDE.

Para ocorrer a isenção fiscal sobre as despesas com assistência médica concedida aos trabalhadores, a empresa deverá observar a legislação sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 8.212/91, as quantias despendidas pela empresa com a assistência médica de seus empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

AUXÍLIO EDUCAÇÃO

Incide contribuição previdenciária sobre as despesas com educação dos dependentes e demais parentes dos empregados.

ESTUDANTES FACILITADORES BOLSAS DE MONITORIA JETON FISCAIS DOS VESTIBULARES SEGURADO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

A pessoa física que exerce atividade laboral, sem vínculo de emprego com a empresa, é enquadrada como contribuinte individual pela legislação previdenciária, incidindo contribuições sobre os valores pagos pelos serviços prestados.

GLOSA DAS DEDUÇÕES DE SALÁRIO FAMÍLIA

A apresentação deficiente da documentação prevista na legislação para o pagamento do salário família do segurado empregado enseja a glosa da dedução efetuada pela empresa.

REDUÇÃO DA MULTA EM 50% EM RELAÇÃO ÀS REMUNERAÇÕES DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS DECLARADAS EM GFIP DESCABIMENTO.

Ao se declarar indevidamente como entidade isenta, a recorrente deixou de recolher e informar as contribuições patronais devidas, não cabendo, portanto, a aplicação da redução da multa.

Contra o acórdão a Fazenda Nacional apresentou recurso especial de divergência visando rediscutir duas matérias:

- 1) Incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de previdência complementar não extensível à totalidade dos empregados, cita como paradigma o acórdão 2302-00.074; e
- 2) Critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN (paradigma 2401-002.453 e 9202-02.086). Para Recorrente a aferição da multa mais benéfica ao sujeito passivo deve levar em consideração: a) somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e b) multa aplicada de ofício nos termos do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Intimado, o contribuinte apresentou embargos de declaração os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 1346/1354. Contribuinte apresenta ainda contrarrazões pugnando pelo não conhecido do recurso e no mérito pelo seu não provimento. Ato contínuo apresentou seu próprio recurso especial o qual não foi admitido nos termos dos despachos de fls. 1534/1549.

Petição juntada às fls. 1559 e seguintes por meio da qual o Contribuinte apresenta Agravo cuja argumentação passa pelas consequências para o lançamento da decisão proferida pelo Supremo tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622, que trata da imunidade tributária concedida às entidades beneficentes de assistência social e educacionais, previstas no artigo 195, §7º da Constituição Federal e nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN). Pede a extinção do lançamento. Agravo rejeitado nos termos do despacho de fls. 1608/1611 e 1665/1666, confirmando o não conhecimento do recurso especial do contribuinte.

Em tempo, por meio do DESPACHO GAJ/SECAT/DRF/SDR 0621/2019, em 09/08/2019, é esclarecido que o presente lançamento não está vinculado à ação judicial interposta pelo Contribuinte:

Assim, os créditos tributários 37.259.774-2 e 37.259.783-1 não estão englobados pela ação judicial 0036820-85.2016.4.01.3300, eis que não seriam afastados no caso de eventual reconhecimento da imunidade do art. 195, §7º da Constituição Federal.

...

Por fim, os DEBCADs nºs 37.115.388-3 e 37.158.823-5 tratam de multa por descumprimento de obrigações acessórias, respectivamente, a não inclusão em GFIP da totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias e entrega da GFIP com inclusão de informações inexatas e com erros de preenchimento.

As referidas obrigações acessórias não são afastadas em caso de imunidade, haja vista que a declaração de todos os fatos geradores e o preenchimento correto dos campos da GFIP não são afastados pelo art. 195, §7º, razão pela qual não vislumbramos causa de suspensão de exigibilidade quanto aos créditos nºs 37.115.388-3 e 37.158.823-5.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Conforme descrito no relatório o presente recurso versa sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores aportados pela empresa em plano de previdência privada complementar na modalidade aberta e o qual não foi disponibilizado a totalidade dos funcionários e discute, ainda, o critério de aplicação da retroatividade benigna para a multa aplicada.

Ressaltamos que a argumentação acerca da necessidade de conhecimento de ofício – por ser matéria de ordem pública – do debate acerca da decisão proferida pelo Supremo tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622, que trata da imunidade tributária concedida às entidades beneficentes de assistência social e educacionais, previstas no artigo 195, §7º da Constituição Federal e nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN), foi devidamente analisada e rechaçada pelo despacho de fls. 1608/1611 e 1665/1666, o qual confirmou o não conhecimento do recurso especial do contribuinte.

Do conhecimento:

Em sede de contrarrazões pugna o contribuinte pelo não conhecimento do recurso sob o argumento de ausência de demonstração da divergência, haja vista que o acórdão indicado como paradigma - para divergência afeta ao plano de previdência privada - não representa o atual entendimento deste E. Conselho e ainda por ausência de prequestionamento.

Quanto a este ponto, em que pese o fundamento apresentado, não há reparos a serem feitos no exame de admissibilidade. E para tanto vejamos a redação do art. 67, §12 do RICARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

...

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF

O contribuinte ao mencionar que haveria decisão favorável da Câmara Superior em sentido diverso ao recurso não traz motivo suficiente para o seu não conhecimento, pois a vedação se aplica apenas aos casos de teses superadas nos termos de decisões vinculantes, ou seja, somente nos casos previstos nos incisos do §12 do citado art. 67 do RICARF.

Ora, não há até a presente data qualquer decisão sumulada deste Conselho ou de qualquer tribunal judiciário sobre o tema devolvido, o qual foi muito bem delimitado pela Recorrente:

O acórdão paradigma deixa claro que para se afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao benefício de previdência privada, é necessária a abrangência da **totalidade** dos empregados e dirigentes, em cumprimento estrito da norma prevista no art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, cuja interpretação deve ser literal. Neste ponto, transcreve-se o voto condutor do acórdão divergente apontado:

“É também de se atentar que a norma isentiva é clara ao dizer que o benefício deve ser concedido a todos os funcionários para não integrar o conceito de salário, o que deve ser interpretado de forma literal (art. 111, II do CTN), pois "as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas". (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. 25 Ed. Pág. 226).

Por fim, entendo que o plano de previdência privado ofertado aos diretores não empregados, gerentes e chefes de departamento se configurou em parcela remuneratória, passível de incidência contributiva previdenciária porque a cobertura relativa ao mesmo não foi estendida a todos os demais empregados da notificada, revertendo-se num ganho salarial para os beneficiários.”

Verifica-se divergência entre os acórdãos confrontados, porquanto o acórdão paradigma afirma que a isenção somente seria possível se o plano de previdência for disponibilizado à totalidade dos empregados, enquanto o acórdão recorrido simplesmente entende que não incidem contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de previdência complementar.

Sendo assim, diante das teses firmadas nos acórdãos recorrido e paradigma, fica patente a divergência jurisprudencial, encontrando-se presentes, portanto, os requisitos de admissibilidade do **recurso especial**, nos termos da legislação de regência (Decreto n.º 70.235/72, art. 37, § 2º, II, c/c art. 67 e §§, do RI-CARF).

Quanto ao argumento de ausência de pré-questionamento devemos destacar que tanto o art. 17 do Decreto n.º 70.235/72 que trata do Processo Administrativo Fiscal - PAF, quanto o §5º do art. 67 do Regimento Interno do CARF são expressos no sentido de que tal regra se aplica ao contribuinte, e não poderia ser diferente, pois via de regra, salvo a necessidade de oposição de embargos contra a decisão proferida, a primeira oportunidade de a Fazenda Nacional se manifestar nos autos se dá com a interposição do Recurso Especial. Vale citar os dispositivos legais mencionados:

"Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante."

"Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF."

...

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais."

Assim, diante do exposto, ratifico o despacho de admissibilidade e conheço do recurso.

Do mérito:

Quanto ao mérito da primeira divergência, é relevante destacar que após a edição da Lei Complementar n.º 109/2001, nos termos do caput do art. 68 e § 1º do art. 69, este Colegiado ao longo dos anos consolidou entendimento no sentido de que tratando-se de previdência complementar aberta, admite-se a contratação de planos não extensível à totalidade dos empregados do Contribuintes. Nesta condição, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, devem os valores serem excluídos da incidência de contribuição previdenciária por força da alínea "p", do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991.

Para ilustrar o entendimento desta Câmara Superior, transcrevo as razões de decidir expostas pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no acórdão 9202-005.242 o qual menciona o acórdão 9202-003.193, este último citado pelo Contribuinte em sede de contrarrazões:

A discussão cinge-se à possibilidade do contribuinte excluir, do salário-de-contribuição, os valores pagos a título de previdência complementar a seus funcionários, por ser este um plano de benefício de entidade aberta; essa é a linha de argumentação do paradigma.

Esta matéria já foi debatida por esta 2ª Turma da CSRF, no acórdão 9202-003.193, que justamente é indicado como um dos acórdãos paradigma pela ora recorrente. Naquela oportunidade acompanhei o entendimento do então relator, Dr. Gustavo Lian Haddad,

que, no voto condutor argumentou que o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, dando tratamento novo e completo ao caso de planos de previdência privada abertos, teria derogado o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, no tocante à condição de oferecimento do plano a todos os empregados e diretores para fins de exclusão de seu valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A seguir, para fins de ilustração, reproduzo as razões de decidir do referido acórdão 9202-003.193, que na época acompanhei e que agora utilizo para fundamentar meu voto.

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário de - contribuição e, consequentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. In verbis:

“Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

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;**” (Destaquei)

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997. Nada obstante o dispositivo acima transcrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 20/1998, que alterou o art. 202 da Constituição Federal, a previsão de que as contribuições pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados não integram a remuneração do empregado ganhou status constitucional, in 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. (...)

§ 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.**” (Destaquei)

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

“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. (...)” (Destaquei)

Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91. Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (conforme item 4.6 do Relatório fiscal da NFLD, fls. 549), a Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

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. (Destaquei).

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

A ratio motivadora do legislador complementar parece ter sido o de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto, oferecido pelo mercado, evitando o “engessamento” que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto no público alvo do plano. Neste ponto, ainda que se entenda que a regulamentação do art. 202, §2º, da Constituição Federal deveria ter sido veiculada por lei formalmente ordinária, em vista do previsto na parte final do dispositivo, a conclusão seria que, nesta

parte, a Lei Complementar 109/2001 atua materialmente como lei ordinária, regulando a matéria de modo diferente da regulamentação anterior da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN 4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste modo, entendo que a condição estabelecida pelo artigo 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, isto é, a cláusula “desde que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes” para que a contribuição do empregador a plano de previdência complementar não sofra incidência de contribuição previdenciária não é aplicável aos casos de previdência privada complementar em regime aberto coletivo, uma vez que legislação posterior (arts 68 e 69 c/c art. 26, §§2º e 3º, todos da Lei Complementar 109/2001 e transcritos acima) deixou de prever tal condição e, além disto, expressamente previu a possibilidade de o empregador contratar a previdência privada para grupos ou categorias específicas de empregados.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

...

A meu ver, as exclusões de elegibilidade em questão se aplicam a categorias específicas de empregados, estando dentro dos limites da faculdade conferida ao empregador pelo art. 26, §3º da Lei Complementar 109/2001, não constituindo discriminação ou escolha aleatória ou subjetiva de pessoas pelo empregador que pudesse transmutar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados.

No caso concreto o plano contratado pela empresa junto à instituição Bradesco Previdência e Seguros S.A. era destinado a atender os empregados admitidos até agosto de 2004, tendo a fiscalização reclassificado sua natureza como de remuneração exclusivamente por este fato, ou seja, diante da limitação temporal o plano não era ofertado a totalidade do empregados. Ora, a limitação eleita pelo Contribuinte possui critério objetivo, nos exatos termos da fundamentação acima e, neste sentido, deve-se aplicar a não incidência prevista pela norma do art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91.

Passamos à análise da segunda matéria devolvida para apreciação: retroatividade benigna relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Embora este Colegiado em algumas ocasiões já tenha entendido da forma como apresentado pela Recorrente, é relevante destacar que a própria Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo a jurisprudência firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, já abriu mão da

tese ora discutida acolhendo o entendimento **pela inaplicabilidade do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, o qual prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias relativas a fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 11.941/09.**

Vejamos o que consta na Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que fez incluir na “Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer – a que se refere o art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016 - o item o item 1.26.’c’:

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

***Data da inclusão:**12/06/2018

5. A controvérsia em enfoque gravita em torno do percentual de multa aplicável às contribuições previdenciárias objeto de lançamento de ofício, em razão do advento das disposições da Lei nº 11.941, de 2009. Discute-se, nessa toada, se deveriam incidir os percentuais previstos no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação anterior àquela alteração legislativa; se o índice aplicável seria o do atual art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei 11.941, de 2009; ou, por fim, se caberia aplicar o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, incluído pela nova Lei já mencionada.

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009),

porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito.

8. Sucede que, analisando a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, é possível constatar a orientação pacífica de ambas as Turmas de Direito Público no sentido de admitir a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício. É o que bem revelam as ementas dos arestos adiante transcritos, in verbis:

...

9. Vê-se que a Fazenda Nacional buscou diferenciar o regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso, evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna (CTN, art. 106. II, "c") conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade. 10. Contudo, o STJ vem entendendo que, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008). Consequentemente, a Corte tem afirmado a incidência da redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, conferida pela Lei 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, por caracterizar-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, II, "c", do CTN.

11. Nessas hipóteses, a jurisprudência pacífica do STJ afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. Assim, o art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incidiria apenas sobre os lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN ("O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada").

A Procuradoria da Fazenda Nacional editou ainda o PARECER SEI Nº 11315/2020/ME, no qual ratifica a aplicação do entendimento acima mesmo diante das considerações em contrário apresentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Quanto a este ponto, fazemos os seguintes destaques:

1. Trata-se da Nota Cosit nº 189, de 28 de junho de 2019, da Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil – COSIT/RFB e do e-mail s/n, de 13 de maio de 2020, da Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional na 3ª Região – PRFN 3ª Região, os quais contestam a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, que analisou proposta de inclusão de tema em lista de dispensa de contestar e de recorrer, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016[1].

...

10. Nesse contexto, em que pese a força das argumentações tecidas pela RFB, a tese de mérito explicitada já fora submetida ao Poder Judiciário, sendo por ele reiteradamente rechaçada, de modo que manter a impugnação em casos tais expõe a Fazenda Nacional aos riscos da litigância contra jurisprudência firmada, sobretudo à condenação ao pagamento de multa.

11. Ao examinar a viabilidade da presente dispensa recursal, a CRJ lavrou a Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, relatando que a PGFN já defendeu, em juízo, a diferenciação do regime jurídico das multas de mora e de ofício para, a partir disso,

evidenciar a possibilidade ou não de retroação benigna, conforme as regras incidentes a cada espécie de penalidade:

6. A respeito da questão, a Fazenda Nacional vem defendendo judicialmente a tese de que, para a definição do percentual aplicável a cada caso, indispensável discernir se se trata de multa moratória, devida no caso de atraso no pagamento independente do lançamento de ofício, ou de multa de ofício, cuja incidência pressupõe a realização do lançamento pelo Fisco para a constituição do crédito tributário, diante do não recolhimento do tributo e/ou falta de declaração ou declaração inexata por parte do contribuinte.

7. Na perspectiva da Fazenda Nacional, havendo lançamento de ofício, incidiria a regra do art. 35 anterior à Lei nº 11.941, de 2009 (que previa multa para a NFLD e a escalonava até 100% do débito) ou aplicar-se-ia retroativamente o art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (que estipula multa de ofício em 75%), quando mais benéfico ao contribuinte. Tais regras, conforme defendido, diriam respeito à multa de ofício. Noutras palavras, na linha advogada pela União, restaria afastada a incidência da atual redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009), porquanto aplicável apenas à multa moratória, não havendo que se falar em redução da multa de ofício imposta pelo Fisco para o patamar de 20% do débito. (grifos no original)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

Importante registrar que pelas mesmas razões, na reunião do Pleno realizada em 06/08/2021 foi aprovada a revogação da Súmula CARF nº 119.

Conclusão:

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso, destacando quando da execução do julgado devem ser observados eventuais consequências da decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 566.622, que trata da imunidade tributária concedida às entidades beneficentes de assistência social e educacionais, previstas no artigo 195, §7º da Constituição Federal e nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional (CTN).

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

