



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 10920.722345/2011-51
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° **9202-008.016 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 23 de julho de 2019
Recorrentes TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXOES E FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.
2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado.
3. Não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n° 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019). Aplicação da SÚMULA CARF N° 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Paulo Pereira Barbosa, Patrícia da Silva, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Mário Pereira de Pinho Filho (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, substituída pela conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Os presentes Recursos Especiais tratam de pedido de análise de divergência motivado pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte face ao acórdão 2402-005.451, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Tratam-se dos Autos de Infração n.º 51.013.286-3 (parte patronal) e n.º 51.013.287-1 (terceiros), lavrados em 21/11/2011, com valores originários (sem multa ou juros), respectivamente, de R\$ 2.484.527,13 e R\$ 413.834,55. Em síntese, consta no Relatório Fiscal, às fls. 2036/2093, o seguinte: Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre os bônus pagos a dirigentes e empregados da empresa, por intermédio de plano de previdência privada; b) Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre as contribuições a planos de previdência complementar dos funcionários.

O Contribuinte apresentou a impugnação, às fls. 2368 e ss.

A DRJ/SDR, às fls. 2544/2565, julgou pela parcial procedência da impugnação apresentada, para excluir R\$ 178.376,96 referente aos lançamentos a título de Sesi e Senai nas competências 1/2009 a 12/2009, conforme demonstrado no texto do voto.

O Contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** às fls. 2572/2607.

Às fls. 2663/2664, o Contribuinte peticionou nos autos para informar que, ao consultar a conta corrente da empresa no sistema da Receita Federal, constatou-se a indicação de que o processo administrativo em referência estaria com o status “EM NEGOCIAÇÃO DE PARCELAMENTO”, informação essa equivocada, uma vez que não houve qualquer desistência ou renúncia da discussão travada administrativamente, para fins de usufruir de anistia,

parcelamento ou pagamento do crédito tributário em discussão. Por isso, requereu a retificação da informação de *status* do presente processo administrativo, de modo que conste nos sistemas da Receita Federal do Brasil que os débitos objetos do presente processo estão com a exigibilidade suspensa, nos termos do inciso III do artigo 151 do CTN, permitindo a renovação da certidão de regularidade fiscal em nome da empresa.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 2720/2748, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, para cancelar o lançamento quanto aos planos de previdência privada complementar abertos FGB, PGBL-I e PGBL-II. A Decisão restou assim ementada

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXISTÊNCIA.

Caso se admita que os valores vertidos aos planos de previdência privada complementar têm natureza remuneratória, deve se admitir que as despesas de gestão, administração e taxa de carregamento são realizadas em nome dos beneficiários, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. Com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o programa de previdência privada complementar aberto a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.
2. A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado.
3. Não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado.

QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. DOLO. EXISTÊNCIA.

1. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto permitem concluir que a ação da recorrente foi indubitavelmente (e não presumivelmente) dolosa.
2. A fiscalização comprovou que a contribuinte se descuidou do seu dever de boa-fé.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

1. Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.
2. O tributo e a multa têm datas de vencimentos diferentes.
3. Diferentemente do tributo, que decorre exclusivamente do seu respectivo fato gerador, a multa de ofício decorre do lançamento.
4. O vencimento da multa por lançamento de ofício se dá no prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INEXISTÊNCIA DE IMPUTAÇÃO DE SOLIDARIEDADE. NATUREZA INFORMATIVA. SÚMULA CARF Nº 88.

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Às fls. 2749/2761, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca da seguinte matéria: **Salário indireto - Previdência complementar**. A Turma *a quo* interpretou que, após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime aberto de previdência complementar, a empresa não está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, razão pela qual pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, configurando hipótese de incidência da isenção do art. 28, §9º, “p” da Lei 8.212/91. Já os acórdãos paradigmas, em análise conjunta da LC 109/2001 e do art. 28, § 9º da lei 8212/91, entenderam que somente não se exigem contribuições previdenciárias quando o plano de previdência complementar, seja em regime aberto ou fechado, é oferecido de forma igualitária a todos os empregados da empresa. Assim, se não cumprido o requisito de extensão do plano previdência complementar em regime aberto a todos os empregados, previsto na norma específica da Lei nº 8.212/91, incidem as contribuições previdenciárias sobre os valores pagos.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela União, às fls. 2762/2969, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Salário indireto - Previdência complementar**.

Cientificado do Acórdão e da admissibilidade do Recurso Especial da União, às fls. 2776/2816, o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração**, arguindo omissão.

Às fls. 2819/2850, o Contribuinte apresentou Contrarrazões ao Recurso Especial da União, arguindo, preliminarmente, ausência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma e impossibilidade de inovação nas razões recursais. No mérito, reiterou argumentos realizados anteriormente.

Às fls. 3089/3093, os Embargos de Declaração do Contribuinte restaram **rejeitados**, por entender o Presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara que a alegação de omissão foi manifestamente improcedente, mantendo incólume a decisão embargada.

Às fls. 3100/3123, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **Da Ausência de Comprovação do Dolo da Recorrente para Qualificação da Multa**. Alega o Contribuinte que a similitude fática entre os acórdãos paradigmas nº 2401004.939 e nº 2201-003.417 e a situação analisada nos autos do presente processo administrativo é inquestionável, pois se tratam de processos administrativos decorrentes de fiscalização quanto a planos de previdência complementar em que a Autoridade Fiscal entendeu que na verdade havia a concessão de bônus e gratificações aos empregados dos contribuintes, e por isso, não faria jus ao benefício da isenção de Contribuições Previdenciárias sobre esses valores. Já os acórdãos paradigmas entenderam que mesmo diante de um plano de

previdência complementar que a Fiscalização entendeu tratar-se de um instrumento de incentivo ao trabalho, ou concedido a título de gratificação, bônus ou prêmio, não bastaria para configurar a fraude ou a simulação imputada ao contribuinte, sendo necessária a demonstração cabal da sua conduta dolosa. 2. **Da Boa-fé da Recorrente - Ausência de Dolo pela Entrega de Toda a Documentação requerida pela Fiscalização e pela Aprovação dos Planos de Previdência Complementar pelos Órgãos Reguladores (CNSP E SUSEP)**. Entendeu o i. Colegiado *a quo*, no acórdão recorrido e no despacho que indeferiu os embargos de declaração opostos, que o fato de o Contribuinte ter entregue toda a documentação solicitada não seria suficiente para afastar o dolo da Recorrente. Porém, no julgamento do acórdão paradigma n.º 2301-004.259, ao analisar situação fática semelhante, manifestou que a ausência de embaraços à Fiscalização demonstra que o contribuinte não agiu com dolo. 3. **Juros de Mora sobre Multa de Ofício**. O entendimento exarado no julgado recorrido conflita com a posição adotada pela 1ª Turma dessa E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, em julgamento consubstanciado no acórdão paradigma n.º 9101-00.722 negou provimento ao Recurso Especial da PGFN, reconhecendo a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, em razão do disposto no artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 3358/3368, a 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação APENAS à seguinte matéria: **Juros de Mora sobre Multa de Ofício**.

Cientificado à fl. 3372, o Contribuinte apresentou Agravo, às fls. 3375/3396, o qual restou negado, conforme decisão de fls. 3420/3426.

O Contribuinte restou cientificado à fl. 3430.

A União não foi cientificada para contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

Os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merecem ser conhecidos.

Tratam-se dos Autos de Infração n.º 51.013.286-3 (parte patronal) e n.º 51.013.287-1 (terceiros), lavrados em 21/11/2011, com valores originários (sem multa ou juros), respectivamente, de R\$ 2.484.527,13 e R\$ 413.834,55. Em síntese, consta no Relatório Fiscal, às fls. 2036/2093, o seguinte: Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre os bônus pagos a dirigentes e empregados da empresa, por intermédio de plano de previdência privada; b) Glosa da isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA sobre as contribuições a planos de previdência complementar dos funcionários.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional trouxe para análise a seguinte divergência: **Salário indireto - Previdência complementar.**

Já o Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte, trouxe para análise a seguinte divergência: **Juros de Mora sobre Multa de Ofício.**

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL

Quanto ao ponto admitido para uniformização da jurisprudência, cumpre analisar as alegações do acórdão recorrido:

Salário indireto - Previdência complementar

Dos planos de previdência privada complementar inicialmente, vale rememorar que o controvertido dos autos diz respeito a quatro planos de previdência privada complementar, mantidos junto ao BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A.

Para o melhor deslinde da questão importante observar as importantes considerações realizadas pelo conselheiro relator na turma ordinária.

BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A

- 1) Plano FGB;
- 2) Plano da Diretoria;
- 3) Plano PGBLI;
- 4) Plano PGBLII.

À exceção do Plano da Diretoria, a recorrente afirma que os seus programas de previdência privada foram instituídos dentro dos limites da LC 109/2001, na qualidade de coletivo e mantido por entidade aberta. E por se tratar de previdência complementar do tipo aberta, ainda afirma que não deveria ser obrigatoriamente concedida a todos os seus empregados.

A exceção se aplicaria aos pagamentos auauados sob as rubricas “Bônus Via Prev. Conselho”, “Bônus Via Prev. Empregados” e “Bônus Via Conta Bancária Consel.”, relativas ao Plano da Diretoria, as quais foram objeto de recolhimento, mantendo-se a insurgência apenas no tocante à qualificação da multa de ofício.

Passa-se a analisar, portanto, se o plano de previdência complementar do tipo aberto deve ou não ser obrigatoriamente disponível à totalidade dos empregados.

Segundo a Constituição Federal (CF), "a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social" (art. 194 da CF).

No tocante à previdência, há o regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, assim como o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma, sendo, ainda, facultativo (arts. 201 e 202). A par dessas duas modalidades, há também o regime próprio dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 40).

No que interessa ao presente caso, a Lei Maior determina que 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 sua remuneração, nos termos da lei (§ 2º do art. 202 da CF).

Trata-se, pois, de imunidade tributária, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal.

Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente.

A LC 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, singrando o mesmo texto constitucional, igualmente estabeleceu a desvinculação das contribuições do empregador da remuneração, ex vi do seu art. 68. Veja-se:

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. (destacou-se)

Ocorre que a Lei 8.212/1991 determina que não integram o salário-de-contribuição "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" (alínea p do § 9º do art. 28). Veja-se:

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)

(destacou-se)

De acordo com a Lei 8.212, deverá ser observado, no que couber, o art. 9º da CLT, segundo o qual "serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação".

Veja-se que a Lei 8.212/1991 determina que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, deve ser disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica.

Por sua vez, a LC 109/2001 não prevê que os programas de entidades abertas devam ser necessariamente extensíveis a todos, fazendo apenas no tocante aos programas das entidades fechadas, ex vi do seu art. 164.

Surge, assim, uma aparente antinomia, a qual deve ser solucionada pelo aplicador da lei tributária.

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

No âmbito deste Colegiado, essa questão foi debatida e decidida em sessão de julgamento realizada no dia 27 de janeiro de 2016, PAF nº 35601.000216/200765, acórdão nº 2402004.872.

Assim sendo, passase a transcrever o brilhante voto do ilustre Conselheiro Relator, Dr. Ronaldo de Lima Macedo, que passa a integrar a fundamentação deste voto:

No que tange aos valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto, entende-se que eles não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho (prêmio ou gratificação), entendimento delineado no Acórdão no 2402003.661 (processo 10783.723424/201109), seguem as razões fáticas e jurídicas:

“[...] Previdência Complementar Privada em Regime Aberto O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:

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. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998).

...

Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar n.º 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei n.º 6.435, de 15/07/1977.

Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, portanto 22 anterior mesmo à EC n.º 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar n.º 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:

Art. 28 (...)

§9º (...)

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; (Incluído pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

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. (g.n)

Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão n.º 20500.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991:

Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.

E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei n.º 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei n.º 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.

Retomando ao exame da LC n.º 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:

Lei Complementar n.º 109, de 29 de Maio de 2001 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. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

Seção II Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas...

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

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

...

Seção III 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.

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

...

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS 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.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

§ 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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são constituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, facultade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes; b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.

Portanto, entendo que assiste razão ao recorrente. [...]” (Voto nº 2402003.661, sessão de 16/07/2013, processo 10783.723424/201109, Relator: Julio César Vieira Gomes)

Neste particular, entende-se que os valores concernentes ao regime aberto de previdência complementar privada, desde que não sejam um prêmio ou uma gratificação, devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, já que, após a promulgação da Emenda Constitucional 20/1998 e a publicação da Lei Complementar (LC) 109/2001, o Fisco deverá fazer uma análise conglobantes, que consiste na

necessidade de analisar a hipótese fática do fato gerador dentro do ordenamento jurídico em geral (conglobando) e não apenas a norma estampada no art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991. Esse entendimento decorre do fato de que os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto não estão abarcados pela regra exclusiva da incidência da contribuição previdenciária – prevista no art. 28 da Lei 8.212/1991 –, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho, conforme foi delineado no Acórdão nº 2402003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/201109 (Relator: Julio Cesar Vieira Gomes).

Caso não seja feita a análise conglobante, isso poderá ocasionar a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente ou exclusão dos valores lançados, já que o Fisco não poderá tributar os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto com base, exclusivamente, no argumento de que tais valores estão em desacordo com art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991 (ou seja, a verba deverá ser disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes).

Trocando em miúdos, a regra isentiva prevista na alínea “p” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 não admite interpretação extensiva, a teor do art. 111 do CTN⁶, mas admite uma interpretação literal com abrangência de todas as leis que tratam da matéria referente ao regime de previdência s Conglobante, nome cognominado pelos penalistas Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangelli (sobre o tema, consulte: Fernando Capez. Curso de Direito Penal, 13 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, vol. 1) Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I suspensão ou exclusão do crédito tributário; II outorga de isenção; III dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Processo nº 10920.722344/201114 Acórdão n.º 2402005.450 S2C4T2 Fl. 15 27 complementar privada (LC’s 108/2001 e 109/2001, que é facultativo e complementar ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), este sendo o caso dos autos. Assim, identificar o arcabouço jurídico a ser aplicado ao regime de previdência complementar operado por entidade aberta não é apenas uma forma de confirmar a regra isentiva da Lei 8.212/1991, é uma tarefa elementar para que essa regra seja, juridicamente, interpretada de forma literal, e para que não seja subvertida ou não seja aplicada apenas exclusivamente com base em apenas uma regra isolada, distanciando-se do ordenamento jurídico posto.

Isso citado acima é o contexto jurídico da matéria submetida à controvérsia pelas partes (Fisco e Recorrente).

(DESTACOU-SE)

Portanto, o fundamento isolado de a empresa não ter estendido o plano de previdência privada complementar aberta a todos os seus funcionários não é suficiente para ensejar a presente autuação, visto que, com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

Nessa toada, passa-se a analisar os demais programas objeto de controvérsia nos autos, lembrando-se, a propósito, que o Plano da Diretoria não foi contestado pela recorrente.

Ao contrário do Plano da Diretoria, no qual a fiscalização asseverou e demonstrou que os pagamentos estavam atrelados a bônus concedidos a determinados dirigentes, conselheiros e empregados, tanto que a recorrente optou por efetuar os recolhimentos,

mantendo-se a controvérsia apenas no tocante à qualificação da multa, a autuação atinente aos Planos FGB, PGBLI e PGBLII se deu basicamente por dois fundamentos:

1) os planos não seriam assemelhados aos da previdência social; 2) os planos não teriam sido instituídos em favor de todos os empregados e dirigentes.

É elucidativo o seguinte trecho da acusação fiscal (fl. 2065):

Assim, há dois aspectos importantes a nortear a dedutibilidade das despesas com plano de previdência complementar e a isenção da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Primeiro, que os planos sejam assemelhados aos da previdência social; segundo, que sejam instituídos em favor dos dirigentes e dos empregados da empresa.

Como se vê, a douta autoridade fiscal não se dignou de demonstrar e nem mesmo de afirmar que os valores pagos a esses programas seriam um incentivo à produção ou que estariam relacionados a finalidades outras relativas ao trabalho.

A fiscalização não determinou, de forma adequada, a realização dos fatos geradores das contribuições em referência, pois não comprovou que os valores foram efetivamente pagos como retribuição pelo trabalho prestado pelos beneficiários dos planos.

Logo, o lançamento deve ser cancelado, pois a autoridade administrativa não verificou a ocorrência do fato gerador, na dicção do art. 142 do CTN.

Mais ainda, e quanto à acusação de que os planos não seriam assemelhados aos da Previdência Social, trata-se de critério de exigência não constante da Constituição Federal, da LC 109/2001 e nem mesmo da Lei 8.212/1991.

Muito pelo contrário, os programas de previdência privada são de caráter complementar e organizados de forma autônoma, sendo, ainda, facultativos, conforme preceituam os arts. 201 e 202 da CF. Expressando-se de outra forma, a própria Lei Maior distingue os regimes geral e privado, mormente porque este é complementar àquele.

Diferentemente dos planos de previdência privada, o regime geral: (i) é de filiação obrigatória; (ii) possui valores máximos e mínimos de contribuição, assim como de benefícios; (iii) por determinação constitucional, é financiado por toda a sociedade, mediante recursos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (iv) tem por fim assegurar meios indispensáveis de manutenção, por motivo de incapacidade, desemprego involuntário, idade avançada, tempo de serviço, encargos familiares e prisão ou morte daqueles de quem dependiam economicamente, o que não ocorre, necessariamente, no regime privado.

Em resumo, não demonstrada a ocorrência, no mundo fenomênico, da ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas contra a recorrente, deve o lançamento ser cancelado, provendo-se o recurso neste ponto.

Diante do exposto, adoto as razões do Conselheiro relator da Turma ordinária, devendo ser mantido o acórdão em sua integralidade quanto a este tópico, pois entendo que os Planos de Previdência Complementar, nas condições expostas no caso concreto, não consistem em fato gerador de contribuição previdenciária. E neste ponto não merece acolhida o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

O argumento adicional do auto de infração, a respeito da possibilidade de resgate de valores em caso de desligamento do empregado, não é elemento desabonador do plano de previdência em discussão.

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para no mérito negar-lhe provimento.

RECURSO DO CONTRIBUINTE

Retroatividade da Multa Mais Benéfica - fatos geradores anteriores à MP n.º 449, de 20088 – aplicação da Portaria 14 e súmula Carf 119.

Aqui o Contribuinte traz em sede de recurso a questão dos **Juros de Mora sobre Multa de Ofício**, cujo tema já restou sumulado por este Colegiado.

Juros de Mora sobre Multa de Ofício / Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Especial interposto pela Contribuinte para no mérito negar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes