



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10935.005786/2007-49
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.583 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 20 de dezembro de 2022
Recorrente LAR COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/11/2006

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 à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

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 dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Mario Pereira de Pinho Filho, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Sonia de Queiroz Accioly (suplente convocada), Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausentes o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pela conselheira Sonia de Queiroz Accioly, e a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.583 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10935.005786/2007-49

Relatório

Trata-se de lançamento (Debcad 37.109474-7) para exigência de contribuições sociais dos empregados e da empresa destinadas à Previdência Social, ao financiamento das prestações decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Sat/Rat) e as destinadas a Outras Entidades incidentes sobre a remuneração indireta dos empregados, paga sob a forma de utilidades (previdência privada).

Nos termos do relatório fiscal a infração foi assim resumida:

20. De acordo com o dispositivo acima, o plano de previdência privada oferecido pela empresa é restritivo, não sendo acessível a todos os seus funcionários, pois exige que o beneficiário cumpra um tempo mínimo de permanência na empresa, definido em 6 (seis) meses a partir de sua admissão. Tal restrição para acesso ao benefício pode ser entendida como uma espécie de gratificação ou promoção àqueles funcionários que cumprirem um tempo mínimo na casa. O próprio ato instituidor do benefício lhe confere o objetivo de “incentivo e valorização a seus empregados”, como visto acima.

21. Além disso, a instituição do plano de previdência privada foi uma contrapartida ante a extinção simultânea do Adicional por Tempo de Serviço - ATS que até então vinha sendo oferecido pela empresa. O ATS, por sua própria natureza, é um prêmio e um incentivo ao funcionário a permanecer na mesma empresa por longos períodos de tempo, possuindo, inquestionavelmente, natureza salarial sujeita à incidência dos encargos sociais.

22. O mesmo status, de natureza salarial, deve ser atribuído aos aportes feitos pela empresa na conta de Previdência Privada oferecido somente a um grupo de funcionários. Ao perceber verbas salariais sob a forma de utilidades, o beneficiário deixa de dispender recursos para custear uma despesa específica liberando-lhe recursos para fazer frente a outras despesas gerais. Em outras palavras, é um plus salarial, porém, não extensivo a todos os colaboradores da empresa, mas somente àqueles que preenchem uma determinada condição individualmente considerada.

Após o trâmite processual foi proferido o acórdão n.º **2301-006.827**, tendo o Colegiado *a quo* concluído pelo provimento parcial do recurso voluntário para determinar a aplicação da alíquota SAT por estabelecimento e o recálculo da multa com base no disposto na Súmula Carf n.º 119 vigente. Quanto a exigência fiscal destacou o voto vencedor que “no presente caso, o plano de previdência exclui os empregados com menos de seis meses de vínculo com a empresa, indo de encontro com a exigência legal de universalidade do plano”.

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/11/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. VÍCIOS QUE NÃO ACARRETAM A NULIDADE DO LANÇAMENTO

A existência de quaisquer vícios em relação ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) não gera efeitos quanto à relação jurídica fisco x contribuinte estabelecida com o ato administrativo do lançamento, podendo aqueles ensejar, se for o caso, apuração de responsabilidade administrativa dos envolvidos, mas sem afetar a relação jurídica fisco x contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. POSSIBILIDADE

Incabível a alegação de nulidade do Auto de Infração, por impossibilidade de utilização da aferição indireta, quando constatada a omissão na declaração, inexistindo prejuízo in concreto à defesa do Contribuinte, que foi oportunizado trazer à impugnação que os valores utilizados da própria contabilidade da empresa eram incorretos.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. AUSÊNCIA DE UNIVERSALIDADE. CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Integra o salário-de-contribuição o valor das contribuições pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, se o programa não estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

ALÍQUOTA DE CONTRIBUIÇÃO PARA O SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT).

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ciente do acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: (i) impossibilidade de aferição indireta da base de cálculo; e (ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre aportes realizados em plano de previdência privada - disponibilidade a todos os segurados.

O despacho de admissibilidade deu seguimento parcial ao feito, admitindo-o apenas em relação ao item (ii) não incidência de contribuição previdenciária sobre aportes realizados em plano de previdência privada - disponibilidade a todos os segurados (paradigmas nº 9202-003.193 e 9202-008.434). Referido despacho foi confirmado pela decisão que rejeitou o agravo apresentado pelo contribuinte.

Contrarrazões da Fazenda Nacional pelo não provimento do recurso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Como exposto trata-se de recurso interposto pelo Contribuinte e por meio do qual é devolvida a este Colegiado a discussão acerca da aplicação ao caso concreto da regra do art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91. Para a fiscalização os valores recolhidos pela empresa instituidora a título de contribuições para previdência complementar correspondiam a parcelas remuneratórias, uma vez que

o plano de previdência exclui os empregados com menos de seis meses de vínculo com a empresa, indo de encontro com a exigência legal de universalidade do plano.

Em seu recurso defende a Contribuinte que:

54. Depreende-se do dispositivo constitucional supra dois fatores extremamente relevantes para o deslinde da presente causa: (i) diferentemente do sustentado pelo acórdão ora guerreado, o plano de previdência privada complementar é facultativo e “*regulado por lei complementar*”, nos termos do *caput*, papel cumprido pela Lei Complementar n.º 109/01; (ii) há proteção constitucional expressa aos aportes realizados pelo empregador em previdência privada destinada a seus empregados, não cabendo ao operador do Direito nem ao legislador infraconstitucional conferir interpretação e aplicação restritivas à imunidade tributária prevista na Carta Magna.

...

57. Em outras palavras, considerando que a imunidade tem por efeito limitar o poder de tributar, e, como tal, constitui garantia fundamental do contribuinte, torna-se evidente que, por força do artigo 202, parágrafo 2º, CF, os valores pagos pela Recorrente a título de previdência privada não podem, em nenhuma hipótese, integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo irrelevante o critério adotado no plano, qual seja, funcionários com, pelo menos, 6 (seis) meses na cooperativa, **como observado pelos próprios acórdãos paradigmas, proferidos por esta Câmara Superior, mencionados no presente Recurso (Acórdãos n.º 9202-003.193 e 9202-008.434).**

Para o despacho de admissibilidade “Compulsando as íntegras dos acórdãos recorrido e paradigmas, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Enquanto nos acórdãos paradigmas, reconheceu-se a possibilidade da não incidência de contribuição previdenciária, ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados, nos casos de programa de previdência privada em regime aberto, por ser aplicável a Lei Complementar 109, de 2001, e não o art. 28, § 9º, alínea p, da Lei n.º 8.212, de 1991; no acórdão recorrido, entendeu-se aplicável o art. 28, § 9º, alínea p, da Lei n.º 8.212, de 1991, concluindo-se pela incidência de contribuições previdenciárias nos casos em que não há inclusão da totalidade dos empregados e dirigentes nos planos de previdência privada.”

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 se tratando de previdência complementar aberta, admite-se a contratação de planos não extensíveis à totalidade dos empregados do Contribuinte. Nesta condição, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, deve seu valor ser excluído 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:

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 n.º 109, de

2001, dando tratamento novo e completo ao caso de planos de previdência privada abertos, teria derogado o art. 28 da Lei n.º 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, conseqüentemente, 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 disponibilizado pela empresa seria por adesão e observaria as regras fixadas por empresa de previdência privada contratada, sendo destinado a qualquer empregado com vínculo de emprego superior a seis meses, tendo a fiscalização reclassificado sua natureza como de remuneração exclusivamente por este fato, ou seja, diante da limitação temporal o plano não era ofertado à totalidade dos 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 n.º 8.212/91.

Diante do exposto, conheço e dou provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Fl. 8 do Acórdão n.º 9202-010.583 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 10935.005786/2007-49