



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

Processo n° 10980.723915/2014-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.544 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente PELISSARI INFORMATICA SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

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

Após o advento da LC n° 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá a empresa eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, em face das disposições da novel legislação.

PRINCÍPIO DA PRIMAZIA DA RESOLUÇÃO DO MÉRITO. SUPERAÇÃO DAS MATÉRIAS EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DO § 3º DO ART. 59 DO DECRETO Nº 70.235/1972.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. Inteligência dos arts. 282, § 2º CPC e 59 Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Dione Jesabel Wasilewski, que negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão da DRJ/BHE de fls. 251/263, por bem relatar os fatos ora questionados.

Trata-se de crédito tributário lançado pela fiscalização contra a empresa acima identificada, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 11/14, refere-se à autuação por descumprimento de obrigações principais, formalizadas através do Auto de Infração (AI) 51.031.749-9 (contribuição patronal), relativas ao período de 12/2009 a 12/2010.

As contribuições lançadas são incidentes sobre valores aportados (custeados) pelo autuado, em planos de benefício suplementar de previdência privada (que foram formalizados como tal), disponibilizados, exclusivamente, a diretores não empregados da empresa, contribuintes individuais, que foram mantidos com o objetivo de remunerar tais beneficiários, retirando desses aportes, a natureza de contribuição para previdência complementar à renda dos beneficiários ao se aposentarem.

Constam no relatório fiscal, em síntese, as informações que seguem.

A empresa contribuinte tem por objeto social a atividade da prestação de serviços na área de informática, desenvolvimento de programas, software, diagramação, computação gráfica, revenda de software, venda de produtos de informática, suporte técnico, consultoria organizacional, treinamento e implantação na área de informática.

Foram emitidos no procedimento fiscal na contribuinte o TIPF – Termo de Início de Procedimento Fiscal, os TIF - Termos de Intimação Fiscal números 01 a 09, e o TEPF

– Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal.

A ação fiscal abrangeu o período compreendido entre as competências 01/2009 a 12/2010. O débito lançado no auto de

infração supracitado refere-se ao período de 12/2009 a 12/2010 e pode ser verificado no relatório “Discriminativo do Débito – DD”, anexo.

A presente exação refere-se às contribuições sociais decorrentes das remunerações pagas para diretores não empregados, considerando-se as rubricas integrantes das hipóteses de incidência tributária dessas contribuições, conforme fundamentações legais anexas ao auto de infração.

O Relatório de Lançamentos - RL, anexo, contém os valores e nomes dos diretores não empregados, por competência.

Os elementos que justificaram o presente levantamento foram obtidos na análise das folhas de pagamento e lançamentos contábeis.

Os valores de remuneração foram pagos para os diretores não empregados, todos acionistas da empresa, de forma não extensiva a todos os seus empregados.

Da Impugnação

O contribuinte tomou ciência pessoal do Auto de Infração em 18/12/2014 e apresentou impugnação em 16/01/2015, cuja peça foi juntada às fls.145 a 195, aduzindo as alegações a seguir, relatadas em síntese:

Nulidade do Auto de Infração por ausência de provas suficientes para sustentar a autuação, já que a fiscalização não analisou o contrato do plano de previdência privada, mas apenas os livros contábeis e as folhas de pagamento, e para que ocorra a perfeita subsunção do fato à norma é preciso que a fiscalização demonstre que o benefício não foi oferecido a todos os empregados e dirigentes da pessoa jurídica, ônus do qual, evidentemente, não se desincumbiu a fiscalização.

Como se observa do contrato, os pagamentos enquadram-se na regra de isenção de contribuição previdenciária, pois são extensíveis a todos os empregados da empresa.

Neste sentido, plenamente aplicável a regra de isenção, o que conduz ao cancelamento integral do auto de infração.

Inexistência de remuneração na complementação da empresa a título de previdência privada, porque somente pode ser considerada remuneração pela prestação dos serviços aquilo que o indivíduo recebe diretamente em função da prestação do serviço, como contrapartida do serviço prestado, o que não é o caso do pagamento da previdência complementar, tendo em vista que esse valor não se configura como contraprestação pelo serviço prestado pelo contribuinte individual.

Que os valores decorrentes do pagamento de previdência privada são utilidades, conforme se depreende do §2º do artigo 458 da CLT, e as utilidades não estão compreendidas no conceito de remuneração do inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91

e, por isso, não podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. O que leva a concluir que, em relação aos contribuintes individuais, a pretensão legislativa de incluir essas verbas na base de cálculo seria inconstitucional. Se a própria lei não poderia fazer isso, muito menos a fiscalização por meio de interpretação.

Da Diligência Fiscal

Considerando-se a alegação de nulidade aduzida pela impugnante, sob o fundamento de que a Auditora Fiscal não analisou o contrato do plano de previdência privada, mas apenas os livros contábeis e as folhas de pagamento, para concluir pelo lançamento, e ainda, considerando que a cópia do contrato juntada na defesa estava ilegível, necessário se fez o retorno dos autos à fiscalização para a análise do aludido contrato e demais elementos que julgasse necessários, objetivando demonstrar se o benefício foi ou não disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa autuada.

Foi solicitado, ainda, que fosse juntada nos autos cópia legível do referido contrato e que, após a análise, o contribuinte recebesse cópia do pedido de diligência e do pronunciamento fiscal, para, sendo de seu interesse, manifestasse a respeito.

Após proceder a diligência, a autoridade autuante juntou Informação Fiscal às Fls. 205 a 208, trazendo, em síntese, as considerações a seguir transcritas:

3.1) Da análise do contrato apresentado, firmado com ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA, no dia 25/03/2009, constatou-se que nos itens 3 e 3.1 está previsto que o plano de previdência complementar estará disponível, obrigatoriamente, a todas as pessoas físicas que, na vigência do contrato, mantiverem vínculo empregatício ou de administração com a Instituidora, sendo a adesão facultativa;

3.2) A partir desta previsão contratual, poder-se-ia concluir que as alegações da empresa procedem, haja vista a existência explícita de previsão de disponibilidade do plano de previdência privada, obrigatoriamente, a todos os empregados e administradores da empresa. Por outro lado, há de se considerar que a fiscalização original apurou que a empresa não efetuou nenhum pagamento, àquele título, a qualquer funcionário e, somente aos seus diretores não empregados;

3.3) Chama a atenção este fato e, sob esta ótica, caberia pesquisar as razões que levariam a totalidade dos empregados a não aderirem ao plano de previdência privada, haja vista tratar-se de um benefício concedido com contrapartidas da empresa e, que, em tese, deveria atrair a adesão, senão da totalidade dos empregados, ao menos de parcela destes, o que não ocorreu;

3.4) Da leitura do item 13.2, letra “f” do contrato firmado com ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA, extrai-se a previsão de que a empresa PELISSARI, na condição de Instituidora, está obrigada

a fornecer aos participantes (empregados e administradores) o material informativo do plano, previamente à assinatura da proposta de Inscrição;

3.5) Em decorrência desta previsão contratual, intimou-se a empresa, através do Termo de Intimação Fiscal nº 2, de 28/11/2016, a comprovar que efetivamente deu publicidade dos termos do contrato para todos os seus funcionários e administradores, oportunizando a todos a adesão ao mesmo;

3.6) Em resposta ao referido Termo a empresa limitou-se a informar que, à época da assinatura do contrato, informou a todos os funcionários e administradores da empresa acerca do referido plano mas que, em função do tempo transcorrido, não teria localizado o documento através do qual formalizou este expediente;

3.7) Notar que o contrato apresentado foi firmado em 25 de março de 2009, por prazo indeterminado e que os lançamentos contidos no Auto de Infração se referem ao período de dezembro de 2009 a dezembro de 2010. Por óbvio, neste período de quase dois anos, decorrido entre a assinatura do contrato e da última competência, objeto da ação fiscal, houve movimentações de funcionários e de administradores, com admissões e demissões ou desligamentos;

3.8) Considerando a informação da empresa sob suspeição, haja vista não apresentar qualquer prova do alegado, apenas como argumentação poder-se-ia inferir que apenas os funcionários que constavam dos seus quadros, no mês de março de 2009, época da assinatura do contrato, poderiam ter tomado ciência da existência do plano de previdência privada. A partir daquele mês e até os dias atuais, os funcionários que foram sendo admitidos pela empresa, por suposto, não mais tomaram ciência dos termos do contrato; vale dizer que estes empregados jamais souberam que a empresa disponibiliza um plano de previdência privada e, portanto, jamais lhes foi dada a oportunidade de adesão e de fruição dos seus benefícios;

3.9) Considerando a movimentação de contratações e demissões de funcionários ao longo do tempo, não parece razoável a informação da empresa de que fez um único comunicado, à época da assinatura do contrato, da existência do plano de previdência privada. Este comunicado aos empregados recém-admitidos deveria estar previsto e formatado como norma obrigatória e corriqueira no dia a dia da empresa e, para fazer prova do alegado, caberia a ela apresentar a comprovação, através de documento que contivesse a ciência formal dos seus empregados (um a um ou em conjunto de mais de um), de que a eles foi disponibilizado o plano de previdência privada, nos exatos momentos das suas admissões ou nos momentos imediatamente posteriores;

4) O Princípio da Primazia da Realidade, um dos princípios que norteiam as relações de trabalho, também aplicável ao Direito Previdenciário, prevê que os fatos devem prevalecer sobre a

forma jurídica dos atos, e é plenamente aplicável ao caso em análise. Neste, em que pese a previsão formal da extensão do plano de previdência privada a todos os empregados e administradores da empresa, existe a presunção, não elidida pela empresa, de que os empregados não tomaram ciência daquele plano e, portanto, não puderam exercer o seu direito de adesão formalmente previsto no contrato firmado com a ITAÚ VIDA E PREVIDÊNCIA;

4.1) Em resumo, pode-se afirmar que o plano de previdência privada ofertado pela Notificada mantém apenas a aparência formal de ser extensivo a todos os empregados e administradores da empresa, mas diante de todas as evidências acima descritas, demonstra-se que a realidade dos fatos difere da formalidade contida nos termos do contrato;

4.2) A partir da realidade dos fatos, infere-se que os empregados não tiveram acesso a informação do plano de previdência privada ofertado formalmente pela empresa, o que vale dizer que, na prática, ele não é extensivo a todos. Diante desta constatação percebe-se as razões pelas quais a auditora fiscal notificante não encontrou qualquer pagamento da empresa, a título de previdência privada, para os seus empregados;

Da Nova Manifestação da Insurgente

Cientificada da referida Informação Fiscal, a Impugnante apresentou, às fls.237 a 248, sua manifestação acerca do resultado da Diligência. Em síntese, com as seguintes considerações:

Alega nulidade da autuação por alteração dos fundamentos /elementos de prova e das razões para a constituição do crédito.

Afirma que a Fiscalização analisou apenas os livros contábeis e as folhas de pagamento e concluiu que o plano de previdência privada não era extensivo a todos os empregados da empresa.

Assevera que o argumento foi de que como só havia pagamentos em relação a determinados sócios os empregados estavam foram do benefício de previdência privada.

Aduz que não foi pedido pela fiscalização e nem foi facultado ao contribuinte a oportunidade de apresentar o contrato antes da impugnação porque o fiscal autuou direto ao invés de solicitar informações complementares para formar seu convencimento. Assim somente na impugnação foi possível juntar o contrato.

Argumenta que na Informação Fiscal de Diligência restou expresso que no contrato de previdência privada consta a disponibilização do benefício a todos os empregados da empresa, ainda assim a Fiscalização busca sustentar a legalidade da autuação através de elementos e razões completamente diversos do que foi descrito no auto de infração.

Diz que a Fiscalização sustenta que a Impugnante teria a obrigatoriedade de comprovar a publicidade dos termos do contrato do plano de previdência privada para todos os seus funcionários e administradores, oportunizando a adesão aos mesmos.

Alega que, além de não existir previsão legal determinando que a Impugnante apresente prova da publicidade do documento (o texto legal fala em plano “disponível à totalidade dos empregados” e não prova da intimação de todos os empregados sobre a existência do plano), fato é que o referido contrato do plano de previdência privada, que contradiz a fundamentação utilizada na autuação fiscal, não foi examinado à época da autuação e nem compôs as razões que embasaram a constituição do crédito tributário no presente Auto de Infração. Consequentemente, verifica-se que neste momento a fiscalização está alterando o fundamento justificador da autuação, o que não pode ocorrer.

Afirma que a Fiscalização busca sanar um vício na constituição do crédito com argumentos alternativos que sequer foi invocado no momento da autuação fiscal para justificar a incidência da contribuição previdenciária.

Acrescenta que a fiscalização sustenta a necessidade de publicidade do plano com base no item 13.2, letra “f” do contrato do plano de previdência.

Aduz que a informação ampla aos funcionários da existência do plano de previdência não pode ser confundida com o informativo àqueles em que demonstraram interesse em aderir ao referido plano.

Alega que a fiscalização realiza uma interpretação completamente equivocada e contraditória do contrato do plano de previdência para exigir da Impugnante um documento de que foi dada publicidade aos funcionários, sem qualquer respaldo em lei ou no próprio contrato.

Conclui que, restou claro que, ao assim proceder, acabou por alterar os fundamentos que embasaram a autuação em discussão, o que gera nulidade total do auto de infração em questão, conforme dispõe o art. 18 do Decreto 70.235/72.

Acrescenta que, caso entenda que houve a alteração da fundamentação do presente auto de infração – já que inicialmente partiu-se da folha de salários para autuar a empresa e agora a base é o contrato de previdência privada – faz-se necessário a realização de um novo lançamento considerando os novos elementos examinados e as novas razões para constituição do crédito tributário.

Afirma que nos termos do artigo 149, inciso VIII do Código Tributário Nacional, uma das hipóteses em que o lançamento tributário pode ser revisto pela autoridade administrativa, como

pretende a fiscalização, é quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

Aduz que o mesmo artigo 149 do CTN, em seu parágrafo único, dispõe expressamente que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. E no presente caso, sabe-se que as competências ora exigidas se referem aos períodos de 12/2009 a 12/2010 e, caso acolhida alteração dos elementos e das razões da constituição do crédito, a revisão do lançamento encontrará como óbice o prazo decadencial.

Assevera que analisando as informações fiscais apresentadas, verifica-se que a Fiscalização sustenta a legalidade da autuação em uma presunção de que os empregados da empresa não tomaram ciência dos termos do contrato, sob o único e inaceitável fundamento de que a Impugnante não tinha em seus arquivos um comprovante de que havia comunicado aos mesmos da disponibilidade do plano de previdência.

Por fim, traz novamente todas as argumentações constantes na impugnação inicial.

Dos Pedidos

- a) Declarada a nulidade da autuação, por ausência de provas suficientes para sustentar o auto de infração;*
- b) Declarada a nulidade da autuação, por alterações dos elementos de prova e das razões da constituição do crédito após a baixa em diligência à fiscalização;*
- c) O cancelamento da autuação, uma vez que, caso seja acolhida as novas informações apresentadas pela fiscalização, a sua revisão estaria obstada pela decadência, na forma do artigo 156 do CTN, dado que o lançamento só se tornou perfeito e acabado em 12.2016;*
- d) A nulidade da autuação, uma vez que, na remota hipótese de serem acolhidas as novas informações e afastada a decadência, o auto de infração se encontra embasado em mera presunção de que o plano não era estendido a todos os funcionários, desconsiderando a prova documental trazida, qual seja, o contrato do plano de previdência;*
- e) O cancelamento da autuação, uma vez que os pagamentos se enquadram na regra de isenção de contribuição previdenciária, pois são extensíveis a todos os empregados da empresa, conforme prevê o contrato;*
- f) O cancelamento da autuação, tendo em vista que o pagamento de previdência privada não configura remuneração, nem rendimento do trabalho, na forma do inciso III, do art. 22 da Lei 8.212/91 e demais dispositivos legais e constitucionais aplicáveis. Deve ser cancelado integralmente o auto de infração por ausência de subsunção do fato à norma.*

2 – A impugnação foi julgada improcedente por decisão da DRJ assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Integra o salário-de-contribuição o valor pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, em desacordo com a legislação previdenciária.

NULIDADE. PAF. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.

Se o lançamento foi confeccionado por Auditor-Fiscal da Receita Federal, se não ocorreu cerceamento ao direito de defesa e tampouco a demonstração de eventual prejuízo a impugnante, não há que se falar em nulidade do lançamento tributário

3 - Cientificado da decisão de piso o contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. (272/294), mantendo praticamente os mesmos argumentos da impugnação e ao final requer o provimento do recurso com o cancelamento do auto de infração.

4 - É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

5 - O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

6 - De acordo com a acusação fiscal o presente caso é focado na existência da falta de extensão da contribuição da empresa a todos os demais participantes do plano de previdência privada:

"8. Os elementos que justificaram o presente levantamento foram obtidos na análise das folhas de pagamento e lançamentos contábeis.

8.2 LEVANTAMENTO PP – PREVIDÊNCIA PRIVADA SÓCIOS

Este valor foi pago para os diretores não empregados, todos acionistas da empresa, mas não é extensivo a todos os seus empregados, devendo compor, em função disto, o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, dos segurados que o receberam. Tal definição deriva da previsão contida no inciso "p", do parágrafo 9º do artigo 28 da lei nº 8.212/91 (lei de custeio da Previdência Social):

§ 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;(grifei)

7- Quanto a essa matéria, me detenho a indicar como razão e fundamento de decidir os termos do voto dessa C. Turma no Ac. 2201003.416 julgado em 07/02/2017 de Relatoria do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, bem como no Ac. 2201-003.726 j. 04.07.2017 de minha relatoria em que a Turma reconheceu a inexistência de incidência de contribuição previdenciária em plano de previdência privada aberto, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. VÍCIO NO LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Cabe ao Fisco a comprovação do fato constitutivo de seu direito de crédito, ou seja, a comprovação do ocorrência do fato gerador. Ao sujeito passivo, resta a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário comprovado pelo Fisco.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Tais requisitos são aplicáveis aos segurados contribuintes individuais, não sendo permitido, porém a fixação de metas e resultados a serem atingidos unilateralmente, ou seja, sem a comprovação da participação dos trabalhadores e do sindicato.

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

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá a empresa eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, em face das disposições da novel legislação.

ABONO DE FÉRIAS. CONCEITO. NÃO INCIDÊNCIA. DISTINÇÃO DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS.

A conversão do período de 10 dias de férias em período laboral é denominado abono pela legislação trabalhista e não sofre incidência das contribuições previdenciárias em face de seu caráter indenizatório. A gratificação de férias, valor ajustado e pago quando do gozo de férias, acordado por meio de contrato de trabalho, individual ou coletivo, sofre incidência tributária em face do caráter de adicional de remuneração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É ônus da Autoridade Lançadora a comprovação da ocorrência das condutas previstas na lei e ensejadoras da multa de ofício qualificada, sob pena de sua inaplicabilidade.

8 – Nesse caso me atenho e adoto as razões de decidir do Ilustre Conselheiro Relator que assim decidiu:

“Me filio à corrente que entende que após o advento da Lei Complementar nº 109/01, a interpretação do dispositivo constante da Lei nº 8.212/91, deve ser realizada em consonância com os ditames da lei complementar editada para cumprir a determinação da Carta de 1988 , em especial quanto à disposição do §2º do artigo 202.

Tal entendimento há tempos é exarado por este Colegiado. Transcrevo, com a devida permissão, o voto do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, prolatado nos autos do processo 10783.723424/2011-09, Acórdão 2402-003.661:

‘O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 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 nº 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 nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 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 nº 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.

Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:

Lei Complementar nº 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 instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade 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.

O voto acima reproduzido contempla na totalidade, meu entendimento, inclusive quanto às razões de decidir.”

9 – Nesse compasso, me mantendo fiel ao posicionamento dado no presente julgamento acima reproduzido e que entendo ser aplicável ao caso, uma vez que semelhante ao presente em que divergem as partes, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar os lançamentos quanto a esse ponto.

10 - Deixo de me manifestar em relação às preliminares indicadas no recurso em vista do seu provimento quanto ao mérito aplicando o princípio da primazia da resolução de mérito de acordo com § 2º do art. 282 do CPC de 2015 e art. 59 § 3º do Decreto-lei 70.235/72 que se pode afirmar que, "quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".

Conclusão

11 - Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso voluntário na forma da fundamentação.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso- Relator

Processo nº 10980.723915/2014-68
Acórdão n.º **2201-004.544**

S2-C2T1
Fl. 322
