



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10980.726726/2012-85
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.789 – 2ª Turma
Sessão de 24 de abril de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SPAIPA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 28/02/2011

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE ABERTA.
EXTENSÃO DO PLANO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRETORES.
NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A distinção do tipo de plano de previdência ofertado não afasta o cumprimento do requisito legal acerca da extensão do benefício a todos os empregados e diretores, razão pela qual não incide contribuições previdenciárias nesse caso, em consonância com o regramento legal regente do tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Miriam Denise Xavier (suplente convocada), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2401-003.882 proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, em 10 de fevereiro de 2015, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 2.803:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 28/02/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDOS PRÓPRIOS INDIVIDUAIS PREVENDO REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E METAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM RELAÇÃO A PARTE DOS EMPREGADOS. PREVISÃO E REMISSÃO AO ACORDO COLETIVO. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Resultados com base em Acordo Coletivo, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento para parte dos empregados, ocupantes de cargos de gerência, diretoria e superintendência, em instrumentos individuais próprios, contendo regras claras e objetivas, metas e demais condições para o pagamento da verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários.

Acrescenta-se que o próprio Acordo Coletivo firmado com o respectivo Sindicato previa a formalização de referidos acordos próprios individuais para tais funcionários, tendo ocorrido, inclusive, remissão expressa nestes últimos ao instrumento negocial base, não havendo se falar em ausência de regras claras e objetivas, e metas, ou mesmo ausência de arquivamento no

Sindicato, uma vez que aludidos atos individuais encontravam-se contidos na regra matriz da PR.

PLR. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO ADMINISTRADORES. TRABALHADORES LEI Nº 10.101/2000. APLICABILIDADE. INTEGRAÇÃO CAPITAL X TRABALHO. PRECEITO CONSTITUCIONAL.

Na esteira dos preceitos constitucionais inscritos no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que contempla a concessão da Participação nos Lucros e Resultados aos trabalhadores, bem como com esteio na própria essência da verba em comento, como forma de integração de capital x trabalho, é de se admitir a Lei nº 10.101/2000 como lastro, igualmente, do pagamento da PLR aos contribuintes individuais não administradores, mormente por trazer no bojo do seu artigo 1º, o termo trabalhadores, na linha do disposto na norma constitucional, além de não fazer qualquer distinção entre os beneficiários da rubrica sob análise, ou melhor, não a limitando aos segurados empregados.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PAGAMENTOS DIFERENCIADOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA VEDAÇÃO LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o exclusivo pressuposto legal para afastar a tributação dos valores pagos aos empregados e dirigentes a título de Previdência Privada é a extensão à totalidade dos funcionários, inexistindo qualquer vedação legal para a concessão de valores distintos, não podendo o aplicador da

lei conferir interpretação que não decorre do bojo da própria norma legal.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE ABERTA. ABRANGÊNCIA PARCIAL. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Nos termos da Lei Complementar n.º 109/2001, art. 68, as contribuições do empregador para planos de previdência privada instituído por entidade aberta

não sofre a incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não seja extensivo a todos os empregados e diretores da empresa.

Recurso Voluntário Provido.

No que se refere ao **Recurso Especial interposto**, fls. 2.843 a 2.857, houve sua admissão, por meio do **Despacho** de fls. 2.860 a 2.867, **para rediscutir a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela empresa a título de previdência complementar, em razão da falta de disponibilização do benefício a todos os empregados.**

Em seu **recurso, aduz a Fazenda**, em síntese, que:

*a) analisando o caso dos autos à luz dos regramentos legais transcritos, outra conclusão não há senão aquela que conduz à **impossibilidade** de exclusão dos valores pagos com **habitualidade** pelo empregador a **alguns de seus empregados** a título de previdência complementar;*

*b) o legislador constitucional e ordinário previu que a base de cálculo contribuição previdenciária é composta pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados a **qualquer título**;*

*c) autos, é cristalino que o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que **previamente** foram **excluídos** da opção ao benefício os empregados em período de experiência;*

*d) o programa oferecido pela empresa não atende ao disposto no caput do **art. 16 da Lei Complementar n.º 109/2001**, disciplinadora do Regime de Previdência Complementar, segundo o qual os “Os planos de benefícios **devem** ser, **obrigatoriamente**, **oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores**”, sendo facultativa a adesão;*

e) o benefício de previdência complementar implantado pela empresa não é oferecido à totalidade de seus empregados logo, não se aplica ao caso a norma isentiva prevista no §9º, d, art. 28, Lei n.º 8.212/91;

f) os valores pagos pelo empregador aos empregados beneficiários programa de previdência privada possuem natureza salarial, pois decorrem do contrato de trabalho;

g) tais valores eram pagos com habitualidade e integram o salário do empregado, eis que nos termos do art. 458 Consolidação das Leis do Trabalho considera-se salário não somente os valores pagos em espécie, mas também outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, forneça habitualmente ao empregado.

Devidamente intimada, a **Contribuinte** não apresentou **Contrarrrazões**, consoante Despacho de fls. 2.879.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes os demais requisitos de admissibilidade.

Conforme descrito no Relatório Fiscal, os presentes autos **tratam das contribuições previdenciárias devidas à seguridade social referentes às importâncias não recolhidas e/ou não declaradas em GFIP pela Contribuinte, incidentes sobre as importâncias pagas ou devidas a seus segurados empregados e contribuintes individuais.**

As contribuições constantes deste processo administrativo fiscal foram apuradas nos seguintes autos de infração:

1. AI DEBCAD n.º 51.014.149-8 (contribuição a cargo da empresa para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa);

2. AI DEBCAD n.º 51.014.150-1 (contribuições devidas para terceiros);

A matéria objeto da divergência suscitada pela Procuradoria refere-se à **incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela empresa a título de previdência complementar, em razão da falta de disponibilização do benefício a todos os empregados.**

Sobre o tema, o acórdão recorrido assim tratou, no voto vencedor:

Plano de Previdência Complementar aplicabilidade da Lei Complementar n.º 109/2001 na apreciação da exclusão da verba do salário-de-contribuição

Tempos atrás eu vinha entendendo da mesma forma que o ilustre Relator acerca da impossibilidade de se adotar como fundamento para exclusão do salário-de-contribuição das

parcelas pagas pela empresa a título de plano de previdência complementar de seus empregados.

Todavia, ao me depara com decisão adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscal CSRF tratando da incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo empregador a título de contribuição para plano de previdência complementar de entidade aberta, resolvi aderir ao entendimento adotado por aquele órgão, responsável pela uniformização da jurisprudência no âmbito do CARF.

Falo do Acórdão n.º 9202003.193– 2ª Turma, de 07/05/2014, Neste julgado, o colegiado por sete votos a três decidiu, conforme se vê da ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC n.º 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n.º 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial conhecido e provido.

Cabe-me agora verificar se a situação fática aqui enfrentada coincide com os pressupostos que levaram a CSRF a afastar a incidência de contribuições para plano de previdência privada de empresa aberta, não extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Vejo que de fato a situação é similar. De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte manteve, até o exercício 2009, um plano de Previdência Privada firmado com o Bradesco Previdência e Seguros o qual beneficiava seus colaboradores, conforme disposto no Art. 2º, divididos em duas categorias: “Grupo I” abrangendo os cargos de direção (diretoria, gerência e conselheiros) e “Grupo II” os demais colaboradores da empresa.

Apreciando esta situação, em que a patrocinadora (Spaipa) contratou com empresa previdência complementar do tipo aberta (Bradesco Seguros) um plano que continha benefícios diferenciados disponível apenas para os diretores, mantendo condições básicas para os demais empregados, verifico que na conceituação da Lei Complementar n.º 109/2001, trata-se de plano de benefício coletivo instituído por entidade aberta de previdência, modalidade prevista no inciso II do art. 26 daquele diploma legal.

Vemos que a instituidora do plano, em absoluto, pode ser incluída no grupo das entidades fechadas, haja vista que estas, mais conhecidas como fundos de pensão, são acessíveis exclusivamente pelos empregados de empresa, grupo de empresas ou órgãos públicos, bem como aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial (ver art. 31 da LC n.º 109/2001).

Uma vez definida a natureza jurídica dos planos, cujas contribuições foram objeto do lançamento sob enfoque, posso dizer que após as minhas novas leituras, sinto-me confortável para acompanhar o entendimento da CSRF acima mencionado, adotando como fundamento o excelente voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, do qual transcrevo excerto:

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.

Posso, concluir, então, que estando alinhado inteiramente ao entendimento acima transcrito, é causa para exclusão do lançamento das contribuições aos planos de previdência privada em razão dos ditames da Lei Complementar n.º 109/2001, além do outro fundamento adotado pelo Relator.

O acórdão acima reproduzido contempla o meu entendimento, motivo pelo qual o mantenho a decisão recorrida nos termos do voto vencedor.

Diante do exposto, voto por conhecer e, no mérito, negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Processo nº 10980.726726/2012-85
Acórdão n.º **9202-007.789**

CSRF-T2
Fl. 7
