



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.726099/2012-99
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.741 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado UGHINI S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 01/01/2010

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

Para a caracterização da divergência, o acórdão apontado como paradigma não precisa tratar de fatos absolutamente idênticos, bastando para tal a similitude fática entre os julgados.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

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.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2803-003.103, proferido na Sessão de 18 de março de 2014, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do Relator, para determinar a exclusão dos levantamentos PV2 PREV PRIV SEGURADOS EMPREGADOS e PW2 PREV PRIV CONTRIB INDIVIDUAIS, do lançamento que compõe o presente PAF. Sustentação oral Advogada Dra Kalinka C.F.S. Bravo, OAB/SP nº242.811.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 01/01/2010

VERBAS PAGAS À TÍTULO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA, QUANDO DENTRO DAS DETERMINAÇÕES LEGAIS FICA ISENTA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBA PAGA À TÍTULO DE “DIA DO COMERCIÁRIO”, VERBA COM NATUREZA SALARIAL, POIS PAGA EM DECORRÊNCIA DE CRITÉRIOS E ELEMENTOS TRABALHISTAS. RUBRICA EM QUE INCIDE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **incidência de contribuição sobre as verbas pagas a título de previdência complementar não extensível à totalidade dos empregados.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que a interpretação conjunta dos artigos 195 e 201, § 11º da Constituição é de que o termo “folha de salário” para fins de cálculo da contribuição para a Seguridade Social abrange a totalidade dos créditos efetivamente pagos, devidos ou creditados ao empregado em razão do contrato de trabalho; que em consonância com a Constituição, a Lei nº 8.212, de 1.991 define a base de cálculo da contribuição como sendo o total da remuneração, paga, creditada ou devida a qualquer título; que, por sua vez, o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1.991 define o conceito de salário-de-contribuição também de forma abrangente; que o § 9º do mesmo artigo 28 exclui do conceito da salário de contribuição os pagamentos relativos a previdência complementar, porém, somente não haveria incidência se o programa for oferecido à totalidade dos empregados a título de previdência complementar; que na hipótese dos autos, o programa implantado pela empresa não é extensivo a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, já que previamente foram excluídos da opção ao benefício os empregados em período de experiência; que o programa, portanto, não atende ao art. 16, da Lei Complementar nº 109/2001, que prevê que o programa deve ser oferecido à totalidade dos empregados.

A contribuinte foi cientificada do Acórdão de Recurso Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 05/04/2016 (AR, e-fls. 366) e, em 20/04/2016 (e-fls. 441), as Contrarrazões de e-fls. 417 a 430 nas quais, preliminarmente, propugna pelo não conhecimento do recurso, sob várias alegações: a primeira, de que o reexame da matéria envolveria a reapreciação de provas; segundo, de que recorrido e o paradigma basearam suas decisões em fatos e conjunto probatório distintos; terceiro, de que o acórdão indicado como paradigma foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, e, quato, de que não haveria similitude fática entre o recorrido e o paradigma.

Quanto ao mérito, afirma que, ao contrário do que afirmado na autuação, o plano de previdência era disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes; que, o que ocorria é que nem todos aderiam, pois a adesão era voluntária; que a Constituição Federal, a LC 109/2001 e a CLT não exigiam que o plano fosse disponibilizado à totalidades dos empregados e dirigentes para que a verba fosse considerada isenta.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, examino detidamente as objeções feita pela contribuinte em sede de Contrarrazões. A primeira alegação, de que o reexame da matéria implicaria o revolvimento de provas não procede. É que a matéria em discussão concentra-se na apreciação da tese da necessidade (ou não) de que o plano deva ser disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes como condição para a incidência ou não da contribuição, e não da verificação do fato objetivo de que o plano foi efetivamente ou não disponibilizado. Portanto, não se cogita de revolvimento de provas. Também não procede a alegação de que recorrido e paradigma baseiam suas conclusões em situações fáticas distintas. É fácil perceber do cotejo entre os julgados que, em ambos os casos se assume que o plano não foi oferecido à totalidade dos empregados e dirigentes, porém, de decidiu em sentido diverso. Isso foi demonstrado às claras no cotejo feito no despacho de admissibilidade. Sobre a afirmação de que o(s) acórdão(s) indicado(s) como paradigma foram reformados, examinando questão objetivamente tem-se que o primeiro paradigma, Acórdão nº 2302-00.074, consulta aos sistemas de controle de processos do CARF e ao próprio e-processo dão conta de que o acórdão não foi reformado. Já o segundo paradigma – processo nº 206-00.850 – este de fato foi parcialmente reformado, pelo Acórdão nº 9202-001.099, proferido em 18/10/2010, porém apenas quanto à matéria decadência. Portanto, nada desqualificava os paradigmas. Finalmente, sobre a similitude fática entre os julgados recorrido e paradigma, também não procedem as objeções da contribuinte; naquilo que é essencial para estabelecer a divergência de interpretação, isto é, a existência de planos de previdência complementar fechado não disponibilizados igualmente a todos os empregados e dirigentes, há similitude de fática e, considerando os distintos desfecho dos julgados, a caracterização da divergência jurisprudencial.

Ante o exposto, conheço do recurso.

Quanto ao mérito, diga-se, de início, por relevante, que se trata neste caso de plano de Previdência Complementar aberto, contratado com Bradesco Vida e Previdência S/A. Tratando-se de previdência complementar aberta, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que, observados os requisitos exigidos pela Lei Complementar nº 109/2001, nos termos do **caput** do art. 68 e § 1º do art. 69 fica afastada a incidência de Contribuição Social Previdenciária sobre essa vantagem, aplicando-se a alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991 somente naquilo que não contraria o disposto na Lei Complementar. Cito, como exemplo, o recente julgado, proferido na Sessão de 20 de agosto de 2019, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Acórdão nº 9202-008.087:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar n.º 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

É que, a partir da Emenda Constitucional n.º 20, a própria Constituição criou a possibilidade de que esses pagamentos deixassem de integrar a remuneração dos trabalhadores. Confira-se:

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

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 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)

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

Ou seja, o regime de previdência privada é regulado por lei complementar (art. 202, *caput*) e as condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores fica reservado a lei ordinário.

Antes mesmo da Emenda Constitucional n.º 20/1998, a Lei n.º 8.212/1991 já previa que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não integravam a base de cálculo das

exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, desde que atendidos os requisitos previstos na alínea “p” do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

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;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Sobreveio, todavia, a Lei Complementar nº 109, de 2001, que também estabeleceu condições para que as contribuições pagas a regimes privados de previdência deixassem de estar incluídas entre as hipóteses de incidência das contribuições destinadas à previdência oficial, derogando a alínea “p” do § 9º do art. 28 naquilo que não lhe é compatível. Vejamos o que reza o os artigos 68 e 69 da Lei Complementar nº 109, de 2001:

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.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

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. (*Grifou-se*)

E neste ponto, é importante frisar que a Lei Complementar nº 109, de 2001 distingue a Previdência Privada Complementar fechada da aberta. O art. 16 dessa lei, ao tratar especificamente da Previdência Complementar Fechada reza o seguinte:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

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.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado. *(Grifou-se)*

Como se vê, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001 reproduz, quanto ao ponto, aquilo que já constava da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Já sobre a Previdência Complementar Aberta, a questão é tratada no art. 26. Confira-se:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

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.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos. *(Grifou-se)*

Note-se que, embora o art. 26 refira-se a grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas, em momento algum exige que o benefício seja estendido a todos os empregados ou dirigentes da empresa, diferenciando-se neste ponto da Lei nº 8.212/1991.

Cuidando-se agora do caso em apreço, a afirmação da Fazenda Nacional de que, tratando-se de Previdência Privada Aberta, aplica-se a restrição da alínea “p”, do § 9º, do art. 28 não procede. É que, como dito acima, neste ponto, o referido dispositivo foi derogado pela Lei Complementar nº 109, de 2001 que estabelece novo disciplinamento, mais especificamente no art. 26 o qual, como se viu, não se refere à restrição de que o plano deva ser oferecido à totalidade dos empregados, como faz no caso de previdência fechada.

Portanto, a partir da edição da Lei Complementar nº 109, de 2001, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos, tratando-se de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; tratando-se de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

No presente caso, o único fundamento da autuação para a incidência da contribuição foi o de que o benefício não era oferecido à totalidade dos empregados.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa