



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

Processo nº 11516.722536/2011-57
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-003.770 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO
Recorrentes WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2011

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - RECURSO DE OFÍCIO - LIMITE DE ALÇADA DETERMINADO POR PROCESSO - NÃO CONHECIMENTO

O limite do Recurso de Ofício é fixado pela Portaria nº 158, de 11 de abril de 2007, em conformidade com o artigo 366, parágrafo 2º do Regulamento da previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048199, com a redação dada pelo Decreto nº 6.03212007. Todavia, embora à época da decisão a portaria 158 fixar o montante, deve-se avaliar a admissibilidade do presente recurso considerando o valor atualizado na portaria MF n. 3 de 03/01/2008.

Conforme o Parágrafo Único da Portaria MF n. 03: " *O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.*" Assim, entendo que inaplicável o somatório dos valores exonerados para definição do limite de alçada, posto que a autuação deu-se em processos distintos, razão pela qual, deixo de conhecer o recurso de ofício, por entender que individualmente, nenhum dos processo alcançou o limite mínimo de alçada.

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - RECURSO VOLUNTÁRIO - DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO - NÃO CONHECIMENTO DA PARTE

Não cabe apreciação de questões de mérito trazidas em recurso, quando formaliza o recorrente pedido de desistência em relação a todo o levantamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - DIRETORES ESTATUTÁRIOS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que essa só é aplicável aos empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não se identifica que a distribuição decorreu do capital investido, mas tão somente da prestação de serviços.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EXISTÊNCIA DE PLANO CONTEMPLANDO TODOS OS SEGURADOS A SERVIÇO DA EMPRESA E OUTRO ABRANGENDO APENAS OS DIRETORES. ATENDIMENTO À LEI DESONERATIVA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Nos casos em que a empresa institui um plano de previdência complementar abrangendo todo o quadro funcional e outro contemplando apenas os diretores, inexistente atropelo ao art. 28, §9º, “p”, da Lei 8.212/1991, o qual exige, para não inclusão da verba no salário-de-contribuição, a extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes, mas não determina que o benefício seja igual para todos os segurados.

Recurso de Ofício Não Conhecido e Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício Por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso voluntário e na parte conhecida: Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir da tributação os valores referentes ao plano de previdência privada, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negava provimento ao recurso, sendo que votaram pelas conclusões os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire, que apesar de não aplicarem as regras da LC nº 109, entendem que o requisito da Lei nº 8.212/91 não resta descumprido pelo fato de haver a adoção de planos de previdência distintos pela empresa. Pelo voto de qualidade, foi mantida a tributação sobre a PLR paga a administradores e conselheiros, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ewan Teles Aguiar, que afastavam a tributação. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira Araújo. O conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira apresentará declaração de voto. Fez sustentação oral: Dr. Dimas Tarcisio Vanin, OAB/SC nº 3431.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Kleber Ferreira Araújo.- Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Ewan Teles Aguiar e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente processo correspondente ao lançamento de contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos pela WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A., conforme abaixo especificado:

(1) DEBCAD nº 51.014.141-2 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, e contribuições sociais previdenciárias da empresa sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados contribuintes individuais, relativas às competências 01/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 e 01/2011 a 06/2011.

(2) DEBCAD nº 51.014.142-0 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de segurados empregados relativas às competências 01/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 e 01/2011 a 06/2011.

(3) DEBCAD nº 51.014.143-9 foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE) relativas às competências 01/2009 a 12/2009, 01/2010 a 12/2010 e 01/2011 a 06/2011.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 41 a 59, o lançamento das contribuições contidas no levantamento “L3 – PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS” do auto de infração de DEBCAD nº 51.014.1412, foi efetuado com base em valores pagos a título de participação nos lucros e resultados a diretores e membros do conselho de administração da empresa.

O lançamento das contribuições contidas no levantamento “E3 – FOLHA EMPREG EXTERIOR”, do auto de infração de DEBCAD nº 51.014.1412, assim como das contribuições contidas nos autos de infração de DEBCAD’s nº 51.014.1420 e nº 51.014.1439, foi efetuado com base nas remunerações devidas a “*empregados transferidos para o exterior*”.

O lançamento das contribuições contidas no levantamento “P3 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR” do auto de infração de DEBCAD nº 51.014.1412, por sua vez, foi efetuado sobre contribuições feitas a plano de previdência privada relativas a diretores e membros do conselho de administração da Autuada. Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 30/12/2011, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 1262 a 1282, nos seguintes termos:

1. Diz que a exigência fiscal é totalmente improcedente.
2. Reconhece que firmou documentos de suspensão dos contratos de trabalho firmados com certos colaboradores. Afirma que, nesses casos, anotou a suspensão nas CTPS e, posteriormente, lavrou documentos denominados “Contrato Complementar de Suspensão de Contrato de Trabalho”, “para suportar detalhes relativos ao status dos contratos de

trabalho porquanto suspensos, assim como também, detalhes de sua ulterior retomada, em dado momento”.

3. Alega que a realidade está muito distante da interpretação que a autoridade fiscal deu a estes contratos complementares de suspensão de contrato de trabalho.
4. Aduz que não é correto afirmar que todas as empresas relacionadas no quadro XI que consta na fl. 10 do relatório fiscal de fls. 1152 a 1171 são subsidiárias da “WEG BRASIL”, “a uma pelo fato de que o conceito de ‘subsidiária integral’ encontra assento na Lei 6.404/76 (LSA), mais especificamente no seu artigo 251 que prevê claramente que uma subsidiária tem como requisito o controle direto por companhia brasileira” e, a duas, pelo fato de não deter “cotas/controle de todas as empresas listadas no referido quadro XI”.
5. Assevera que “nenhum dos documentos acostados pela Autoridade no PAF em questão evidencia o caráter de ‘subsidiária integral’ das empresas listadas no quadro XI do tópico 4.1.9, aliás, sequer tal palavra (ou análoga) consta nos documentos acostados”.
6. Diz que reconhece a vinculação dos segurados com a WEG BRASIL, “uma vez que um contrato de trabalho SUSPENSO não é um contrato de trabalho EXTINTO, eis que o vínculo, de fato, persiste”. Ressalta, porém, que tal situação não evidencia uma “‘transferência’ para uma ‘subsidiária no exterior’”.
7. Sustenta que a cláusula 4ª do “Contrato Complementar de Suspensão de Contrato de Trabalho” não faz nenhuma alusão ao pagamento de “remuneração” durante o período da suspensão, mas apenas, de “‘corrigir anualmente o salário nominal do Brasil de acordo com os índices aplicados à categoria’, ou seja, o compromisso da Impugnante nada mais é do que manter o VALOR do salário corrigido, para preservação dos direitos do contrato porquanto suspenso, o que não consiste, em hipótese alguma, em PAGAMENTO DE
8. Alega que “o objetivo de ‘corrigir anualmente’ a referência salarial é preservar seu poder aquisitivo para, no futuro, quando o contrato de trabalho for retomado, evitar prejuízos para o empregado”.
9. Sustenta que os demais itens elencados na cláusula 4ª do mencionado contrato, tais “como recolhimento mensal da Contribuição Previdenciária como facultativo, no limite do teto máximo de contribuição” e “recolhimento mensal do FGTS”, dentre outros, “se constituem em liberalidade da Impugnante, buscando estimular a futura retomada dos contrato suspensos pelos colaboradores, arcando com as contribuições previdenciárias destes como avulsofacultativos, bem como, recolhendo seu FGTS com base no referencial da remuneração periodicamente corrigida, na forma exposta no parágrafo anterior”.
10. Ressalta que “não se pode olvidar a coerência da Impugnante ao assim proceder, pois é notório que a retenção de colaboradores se constitui prioridade das organizações – especialmente na era da globalização – levandoas a propor incentivos cada vez mais agressivos, de forma a reter seus talentos humanos”.
11. Assevera que “não transferiu colaboradores”; que “a maioria das empresas listadas no quadro XI do tópico 4.1.9 não são subsidiárias ou controladas diretas”; que “os colaboradores com contratos suspensos não recebem remuneração mensal”; que “os

contratos suspensos não foram extintos, remanescendo vínculo”; e que “os valores pagos porquanto suspensos os contratos não são base de apuração de contribuições sociais à Previdência”.

12. Sustenta que a contradição reside também no próprio embasamento apresentado pela Autoridade Fiscal, ao invocar a letra “f” do inciso “I” do artigo 12 da Lei nº 8.212/91, visto que “o próprio quadro XI, do tópico 4.1.9 do REFISC indica que, à exceção da WEG Ibéria S.L. e WEG Singapore, nenhuma outra das empresas lá constantes preenche o requisito da ‘maioria do capital votante’ pertencendo à empresa brasileira, ou melhor, à Impugnante”.
13. Frisa que “se o Legislador fez questão de pontuar o requisito imprescindível da ‘maioria do capital votante’ pertencendo à empresa brasileira, não pode a Autoridade Fiscal passar por cima desta CONDIÇÃO, ignorando e fazendo lançamentos ao arrepio do próprio diploma que fundamenta sua pretensão”.
14. Ressalta que “a letra ‘f’ do mencionado artigo 12 trata sim de vinculação entre empresa brasileira e estrangeira, porém, de vinculação direta, e de controle acionário direto por empresa brasileira, ou seja, dois graus de exigência que devem ser observados para ensejar a tributação”.
15. Destaca que “a própria Autoridade Fiscal cai em contradição no tópico 4.1.9 do REFISC, ao inovar alegando que a Impugnante teria ‘participação direta ou indireta’ em todas as empresas listadas no quadro XI do tópico 4.1.9, forçando uma interpretação inexistente na previsão específica da letra ‘f’ do artigo 12, acima transcrito, já que não há qualquer previsão de participação ‘indireta’”.
16. Ressalta que “ainda que tal requisito estivesse preenchido para todas as empresas listadas no quadro XI do tópico 4.1.9 do REFISC (o que não é o caso, como acima demonstrado), ainda assim os contratos suspensos não estariam sujeitos à hipótese de lançamento pretendida”.
17. Frisa que “estamos diante de contratos SUSPENSOS no Brasil, para colaboradores que foram atuar em outras pessoas jurídicas sediadas no exterior, sem pagamento de salários no Brasil e vinculados àquelas empresas no exterior por OUTROS contratos de trabalho”.
18. Destaca que “a própria CLT, no artigo 474 e seguintes, trata de diversas hipóteses de ‘suspensão do contrato de trabalho’, período durante o qual não há pagamento de remuneração logo, logicamente, durante o período de suspensão o empregado continua ‘vinculado’ com seu empregador porém, sem receber remuneração”.
19. Ressalta que “se não há remuneração, não haverá fato gerador das contribuições previdenciárias ou de qualquer tributo”.
20. Assevera que “o diploma em tela trata de empregado ‘contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior’, ou seja, com pagamento de remuneração por empresa brasileira, o que também não se vislumbra nos casos em comento, uma vez que há a concomitância de dois contratos de trabalho, quais sejam o PRIMEIRO suspenso, com a Impugnante, o SEGUNDO, em voga e mantido com empresa sediada no exterior, lembrando que todos os colaboradores que trabalhavam para a Impugnante e tiveram seus contratos suspensos atuavam, até a suspensão, como colaboradores regulares no Brasil”.

21. Alega que “o caso concreto difere, por exemplo, de uma empresa brasileira que contrata funcionário com o fulcro específico de que estes atuem e seu nome no exterior, mantendo um contrato ativo no Brasil com local de execução em empresa no estrangeiro – hipótese esta sim que caracterizaria o sentido que o Legislador deu à letra “f” do inciso I do artigo 12 da Lei 8.212/91”.
22. Sustenta que a autoridade fiscal se contradiz, visto que, ao mesmo tempo que reconhece a existência de dois contratos de trabalho paralelos, afirma expressamente que os segurados foram transferidos para o exterior.
23. Assevera que é incabível “querer lançar contribuições sociais sobre um contrato cujo foro de execução, local de pagamento e legislação de regência sequer são brasileiros”.
24. Cita a Súmula 207 do TST. Alega que a concomitância de dois contratos distintos, por si só, já é “suficiente para fulminar a pretensão da Autoridade Fiscal, no caso, de usar a base de valores pagos no exterior por empresas estrangeiras para lançar a cobrança de contribuições sociais no Brasil”.
25. Frisa que “afora a contagem do tempo de serviço para fins de aposentadoria, por força do contrato suspenso, não há possibilidade jurídica de outro vínculo qualquer do segurado suspenso com a Previdência Social pela lógica ausência do segurado do território brasileiro e, como já mencionado e reconhecido no REFISC (tópicos 4.15 e 4.1.12), a Impugnante vem, por liberalidade, recolhendo a contribuição social pelo teto máximo, de maneira a preservar o prazo de contagem do contrato suspenso”.
26. Diz que não existe nenhuma vedação de que a empresa arque com as contribuições de segurado facultativo dos seus colaboradores com contrato de trabalho suspenso, “assim como também não há qualquer previsão legal que dê à Autoridade Fiscal argumentos para, como pretendido no tópico 4.1.12 do REFISC, simplesmente desconsiderar tais pagamentos, como se jamais tivessem ocorrido”.
27. Ressalta que “na letra ‘b’ do tópico 4.1.10 do REFISC, a Autoridade simplesmente informa que ‘são devidas’ as ‘contribuições dos segurados empregados’, pretendendo lançá-las vis a vis do reconhecimento (no tópico seguinte) que as mesmas foram recolhidas pela Impugnante, caracterizando nitidamente a hipótese de duplicidade de lançamento”.
28. Diz que a autoridade fiscal deveria ter reconhecido que “(a) o segurado com o contrato suspenso teve os valores de contribuição recolhidos pelo teto pela Impugnante e (b) por tal situação não haveria fundamento para pretender nova cobrança, eis que os valores foram apropriados e vinculados àquele segurado em questão”.
29. Afirma que a exigência de contribuições para terceiro e contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é descabida não só pelos fundamentos acima transcritos, “mas também pela ausência de contraprestação pela Previdência Social sobre os mesmos”.
30. Cita o artigo 11 da Lei nº 7.064/1982, que prescreve que, “durante a prestação de serviços no exterior não serão devidas, em relação aos empregados transferidos, as contribuições referentes a: SalárioEducação, Serviço Social da Indústria, Serviço Social

do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial e Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária”.

31. Assevera que a cobrança de contribuições sobre uma relação de trabalho que tem seu foro de contratação, remuneração e execução fora do país, não tem sentido.
32. Afirma que o “FGTS recolhido sobre os colaboradores com contrato suspenso foi calculado tomando como base o valor referencial da última remuneração paga por ocasião da suspensão do contrato devidamente corrigida, (vide parágrafos 19 e 20 acima), logo, trata-se de recolhimento sobre um valor de referência que, na prática, não foi salário pago sob as Leis brasileiras, logo, não pode consistir em base de contribuição social”.
33. Assevera que a autoridade fiscal distorceu a realidade fática, visto que “usou da base referencial do FGTS para lançar a contribuição social sobre, novamente, pagamentos de salários que jamais ocorreram”.
34. Alega que não há nenhuma irregularidade no fato de ter declarado em GFIP os colaboradores com contrato de trabalho suspenso com código de recolhimento do FGTS nº 3 já que “(a) os trabalhadores com contratos suspensos negociaram o recolhimento do FGTS com a Impugnante durante o lapso da suspensão e, (b) inobstante os recolhimentos das contribuições previdenciárias na categoria de facultativos, os mesmos trabalhadores, por todos os argumentos antes expostos, NÃO estariam contidos no RGPS”.
35. Alega que, “por não haver um código GFIP específico para o caso concreto, por analogia, a Impugnante utilizou a categoria 3 nas GFIP/SEFIP, afinal, está claro que a questão de segurados no exterior detém condições tributárias exclusivas e tipificadas pela legislação (à saber, Leis 7.064/82 e 8.212/91), porém, não observadas pela RFB quando da criação das categorias para a GFIP/SEFIP, não podendo, por consequência, ser a Impugnante penalizada por uma omissão administrativa do ente arrecadador”.
36. Lembra que a participação dos administradores nos lucros é prevista no §1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976.
37. Ressalta que o pagamento de participação nos lucros e resultados da empresa a administradores ocorreu de forma regular, com estrita observância do seu Estatuto Social e do §1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976.
38. Assevera que o §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 deixa claro que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.
39. Frisa que, no presente caso, a lei específica é a Lei nº 6.404/76. Cita ementa e excertos de julgados do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.
40. Frisa, a fim de ilustrar o debate, que “não seria a diferença de categoria de segurados da previdência social que teria o condão de afastar a isenção da incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a título de participação nos resultados”.
41. Sustenta que “tanto a categoria de segurados obrigatórios, como celetistas (Inciso I do artigo 12 da Lei 8.212/91) como a categoria dos contribuintes individuais, como administradores (letra ‘f’ do inciso V do artigo 12 da Lei 8.212/91), está contida na hipótese de isenção da contribuição social sobre receitas de participação nos resultados,

tipificada na letra 'j' do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8212/91, que trata de 'lei específica'".

42. Ressalta que "ambas as categorias contam com 'lei específica' versando sobre tais proventos, sejam os celetistas (Lei 10.101/2000), sejam os administradores (§1º do art. 152 da Lei nº 6.404/76), sendo que inexistiu, em nosso arcabouço legislativo, qualquer previsão que diferencie o tratamento tributário dos valores percebidos por estes a título de participação nos lucros/resultados".
43. Afirma que a Lei nº 8.212/1991 não faz qualquer distinção de tratamento entre a participação nos lucros paga aos empregados e a participação no lucro paga aos administradores.
44. Destaca que a verba em questão, por ter como pressuposto a existência de lucro, é totalmente aleatória e incerta.
45. Ressalta que de acordo com o artigo 463 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), a parcela do lucro distribuída aos administradores é indedutível para fins de apuração do lucro real.
46. Aduz que não concorda com a afirmação da autoridade fiscal de que "a participação nos lucros ou resultados das empresas, citada na alínea 'j', do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/1991, foi regulamentada pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, conforme disposto nos artigos 1º e 2º".
47. Afirma que tal afirmação é uma ilação infundada, pois induz "*a um raciocínio equivocado de que a Lei 10.101/2000 teria sido feita 'sob medida' para 'regulamentar' um dispositivo de outra Lei, no caso, a 8.212/91, estreitando a isenção para somente a categoria dos empregados celetistas, excluindo os administradores*".
48. Frisa que "*a Lei 10.101/2000 decorre da conversão da Medida Provisória 1.982/77, após sucessivas reedições, sendo que em nenhum destes diplomas (medidas provisórias antigas ou própria Lei 10.101) consta alguma menção de que o legislador estaria buscando a aventada 'regulamentação'*" mencionada pela autoridade fiscal.
49. Diz que a Lei nº 10.101/2000 tratou de novo instituto criado para compartilhamento dos resultados entre todos os envolvidos no ciclo econômico empresarial (empregados e administradores), com fulcro no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal.
50. Assevera que "*a alínea 'j', do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/1991 continua abrangendo todas as categorias de beneficiários de valores advindos de participação de lucros/resultados, eis que inexistiu previsão legal de incidência de contribuições sociais sobre tal base*".
51. Ressalta que todos os seus diretores não são empregados.
52. Afirma que o §2º do artigo 202 da Constituição Federal "*afasta a incidência de qualquer tributo ou contribuição sobre os valores destinados à planos de previdência complementar*".

53. Assevera que o princípio da imunidade tributária destas contribuições também encontra assento na legislação infraconstitucional, conforme o disposto no §1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/2001.
54. Ressalta que, de maneira geral, o estímulo à instituição de planos de previdência complementar no Brasil é dirigido a todos os trabalhadores, mas em especial, àqueles com remuneração acima do teto de contribuição previdenciária.
55. Frisa que *“para os trabalhadores com salário até o teto previdenciário, praticamente não há necessidade de complementação de aposentadoria, pois o valor que é pago pelo INSS já é, praticamente, igual ao salário da ativa”*.
56. Sustenta que *“a exigência de que o mesmo seja disponível a todos os empregados (em que pese que isso não é uma exigência constitucional), há que se entender que ‘todos’ são aqueles que necessitem, com maior intensidade, de uma complementação de aposentadoria”*.
57. Afirma que efetua, em relação a seus administradores, uma contribuição complementar para uma entidade de previdência complementar aberta, porque estes são as pessoas que mais sofrem redução em termos de aposentadoria do INSS, comparativamente com seus ganhos da ativa.
58. Diz que a necessidade de estar disponível a todos não significa que todos os planos devem estar disponíveis para todos os empregados.
59. Alega que *“se já existe um plano disponível para todos os empregados, nada impede que se contrate outro plano (desde que autorizado pelo órgão competente – a SUSEP no caso de entidades abertas), este dirigido aos que mais necessitem da complementação pós aposentadoria, justamente por estarem com ganho habitual superior ao teto de contribuição ao INSS”*.
60. Assevera que a matéria deve ser vista de forma ampla, qual seja, *“o fato de que quanto maior for a poupança previdenciária acumulada, não importando a favor de quem, maior será a segurança financeira e social da coletividade, já que notório o fato de que um dos pilares de solidez do sistema financeiro é um bom nível de reservas econômicas combinado com parcimônia nos gastos públicos, especialmente no tocante aos elevados custos sociais envolvidos”*.
61. Diz que a preocupação do legislador foi a de *“fomentar o aumento da previdência privada no país, seja na modalidade aberta ou fechada, sem jamais fazer ressalvas quanto à possibilidade de um contribuinte contar com mais de um plano”*.
62. Assevera que *“não há óbice à contratação de mais de um plano de previdência, inexistindo fundamento legal para que tal fato, por si só, afaste a equivalência do tratamento tributária para os valores revertidos para um ou para outro plano, afastando a isenção da contribuição social sobre os valores depositados”*.
63. Alega que a situação existente no presente caso se compatibiliza ao disposto na alínea “p” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, visto que *“todos os empregados e diretores tem acesso a, no mínimo, um dos planos de previdência privada em debate”*, como reconhecido pela própria autoridade fiscal.

Federal do Brasil, portanto, as contribuições foram feitas de forma regular, a uma entidade autorizada a funcionar no ramo de previdência complementar.

65. Destaca que os regulamentos dos planos em debate (WEG Seguridade Social e Bradesco Vida e Previdência), assim como a legislação, não contêm “*proibição à adesão pelos participantes a outros planos quaisquer*”.
66. Alega que “*a situação dos Conselheiros é exatamente igual à dos Diretores, uma vez que tais Conselheiros participam de dois planos*”.
67. Aduz que, por decorrência lógica da demonstração da improcedência dos autos de infração de DEBCAD nº 37.279.9477, nº 37.279.9485 e nº 37.279.9493, o auto de infração de DEBCAD nº 37.275.0320 também deve ser declarado improcedente.
68. Alega que os autos de infração em questão mostram-se totalmente na contramão de tudo aquilo que é a intenção maior do próprio Governo Federal.
69. Requer, por fim, a declaração de improcedência dos lançamentos fiscais.

Foi exarada a Decisão de 1 instância, fls. 1314 a 1343, que determinou a procedência parcial do recurso, tendo inclusive recorrido de ofício considerando que em relação a 3 processos conexos lavrados durante o mesmo procedimento fiscal ocorreu exoneração de montante superior ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), na forma do art. 366, inciso I, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, na redação conferida pelo Decreto nº 6.224, de 04 de outubro de 2007, c/c os artigos 25, inciso II, e 34, inciso I e §1º, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/2009, e com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 03, de 03 de janeiro de 2008. Os processos identificados pelos números COMPROT 11516.722535/201111, 11516.722536/201157, 11516.722537/201100, 11516.722538/201146, 11516.722539/201191, 11516.722540/201115 e 11516.722541/201160, tratam de lançamentos fiscais referentes a créditos de contribuições previdenciárias e de terceiros, bem como a multas por descumprimento de obrigações acessórias, efetuados no mesmo procedimento fiscal, conforme demonstrado no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (TEPF) de fls 1256/1257.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 30/06/2011

LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito previdenciário.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais

previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Os valores pagos pela empresa relativos a programa de previdência complementar não disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes integram o salário de contribuição.

EXPATRIADO. VINCULAÇÃO AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS).

O brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional, é segurado obrigatório, como empregado, da Previdência Social.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos), o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito tributário.

EXPATRIADO. VINCULAÇÃO AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL (RGPS).

O brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional, é segurado obrigatório, como empregado, da Previdência Social.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/07/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Constitui infração apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais previdenciárias.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme IIs. 1353 e seguintes, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta.

70. Diz que a exigência fiscal é totalmente improcedente.

EMPREGADOS NO EXTERIOR COM CONTRATOS SUSPENSOS

71. Reconhece que firmou documentos de suspensão dos contratos de trabalho firmados com certos colaboradores. Afirma que, nesses casos, anotou a suspensão nas CTPS e, ulteriormente, lavrou documentos denominados “Contrato Complementar de Suspensão de Contrato de Trabalho”, “para suportar detalhes relativos ao status dos contratos de trabalho porquanto suspensos, assim como também, detalhes de sua ulterior retomada, em dado momento”.
72. Sustenta que a cláusula 4ª do “Contrato Complementar de Suspensão de Contrato de Trabalho” não faz nenhuma alusão ao pagamento de “remuneração” durante o período da suspensão, mas apenas, de “corrigir anualmente o salário nominal do Brasil de acordo com os índices aplicados à categoria”, ou seja, o compromisso da Impugnante nada mais é do que manter o VALOR do salário corrigido, para preservação dos direitos do contrato porquanto suspenso, o que não consiste, em hipótese alguma, em PAGAMENTO DE
73. Sustenta que os demais itens elencados na cláusula 4ª do mencionado contrato, tais “como recolhimento mensal da Contribuição Previdenciária como facultativo, no limite do teto máximo de contribuição” e “recolhimento mensal do FGTS”, dentre outros, “se constituem em liberalidade da Impugnante, buscando estimular a futura retomada dos contrato suspensos pelos colaboradores, arcando com as contribuições previdenciárias destes como avulsofacultativos, bem como, recolhendo seu FGTS com base no referencial da remuneração periodicamente corrigida, na forma exposta no parágrafo anterior”.
74. Frisa que “estamos diante de contratos SUSPENSOS no Brasil, para colaboradores que foram atuar em outras pessoas jurídicas sediadas no exterior, sem pagamento de salários no Brasil e vinculados àquelas empresas no exterior por OUTROS contratos de trabalho”.
75. Destaca que “a própria CLT, no artigo 474 e seguintes, trata de diversas hipóteses de ‘suspensão do contrato de trabalho’, período durante o qual não há pagamento de remuneração logo, logicamente, durante o período de suspensão o empregado continua ‘vinculado’ com seu empregador porém, sem receber remuneração”.
76. Ressalta que “se não há remuneração, não haverá fato gerador das contribuições previdenciárias ou de qualquer tributo”.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

77. Ressalta que o pagamento de participação nos lucros e resultados da empresa a administradores ocorreu de forma regular, com estrita observância do seu Estatuto Social e do §1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976.
78. Assevera que o §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 deixa claro que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.

79. Frisa que, no presente caso, a lei específica é a Lei nº 6.404/76. Cita ementa e excertos de julgados do Tribunal Regional Federal da 1ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.

80. Frisa, a fim de ilustrar o debate, que “não seria a diferença de categoria de segurados da previdência social que teria o condão de afastar a isenção da incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a título de participação nos resultados”.
81. Ressalta que “ambas as categorias contam com ‘lei específica’ versando sobre tais proventos, sejam os celetistas (Lei 10.101/2000), sejam os administradores (§1º do art. 152 da Lei nº 6.404/76), sendo que inexistente, em nosso arcabouço legislativo, qualquer previsão que diferencie o tratamento tributário dos valores percebidos por estes a título de participação nos lucros/resultados”.
82. Afirma que a Lei nº 8.212/1991 não faz qualquer distinção de tratamento entre a participação nos lucros paga aos empregados e a participação no lucro paga aos administradores.
83. Destaca que a verba em questão, por ter como pressuposto a existência de lucro, é totalmente aleatória e incerta.
84. Ressalta que de acordo com o artigo 463 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999), a parcela do lucro distribuída aos administradores é indedutível para fins de apuração do lucro real.
85. Aduz que não concorda com a afirmação da autoridade fiscal de que “a participação nos lucros ou resultados das empresas, citada na alínea ‘j’, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/1991, foi regulamentada pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, conforme disposto nos artigos 1º e 2º”.
86. Diz que a Lei nº 10.101/2000 tratou de novo instituto criado para compartilhamento dos resultados entre todos os envolvidos no ciclo econômico empresarial (empregados e administradores), com fulcro no inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal.
87. Assevera que *“a alínea ‘j’, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/1991 continua abrangendo todas as categorias de beneficiários de valores advindos de participação de lucros/resultados, eis que inexistente previsão legal de incidência de contribuições sociais sobre tal base”*.
88. No processo 14.485.001551/2007-84, o próprio CARF proferiu acórdão 2301-003473 reconhecendo o alcance da não incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a administradores.

89. PREVIDÊNCIA PRIVADA - DIRIGENTES

90. Afirma que não andou bem o acórdão, já que consiste numa disposição constitucional, qual seja, que o §2º do artigo 202 da Constituição Federal *“afasta a incidência de qualquer tributo ou contribuição sobre os valores destinados à planos de previdência complementar”*.
91. Assevera que o princípio da imunidade tributária destas contribuições também encontra assento na legislação infraconstitucional, conforme o disposto no §1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/2001.
92. Ressalta que, de maneira geral, o estímulo à instituição de planos de previdência complementar no Brasil é dirigido a todos os trabalhadores, mas em especial, àqueles com remuneração acima do teto de contribuição previdenciária.

93. Sustenta que *“a exigência de que o mesmo seja disponível a todos os empregados (em que pese que isso não é uma exigência constitucional), há que se entender que ‘todos’ são aqueles que necessitem, com maior intensidade, de uma complementação de aposentadoria”*.
94. Afirma que efetua, em relação a seus administradores, uma contribuição complementar para uma entidade de previdência complementar aberta, porque estes são as pessoas que mais sofrem redução em termos de aposentadoria do INSS, comparativamente com seus ganhos da ativa.
95. Diz que a necessidade de estar disponível a todos não significa *“que todos os planos devem estar disponíveis para todos os empregados”*.
96. Alega que *“se já existe um plano disponível para todos os empregados, nada impede que se contrate outro plano (desde que autorizado pelo órgão competente – a SUSEP no caso de entidades abertas), este dirigido aos que mais necessitem da complementação pós aposentadoria, justamente por estarem com ganho habitual superior ao teto de contribuição ao INSS”*.
97. Assevera que *“não há óbice à contratação de mais de um plano de previdência, inexistindo fundamento legal para que tal fato, por si só, afaste a equivalência do tratamento tributária para os valores revertidos para um ou para outro plano, afastando a isenção da contribuição social sobre os valores depositados”*.
98. Este Conselho já enfrentou a questão por ocasião do julgamento do processo 10783723424/2011-09, em que foi proferido o acórdão 2402-003.661 que entendeu que não há fundamento para incidência de contribuições sociais
99. Alega que a situação existente no presente caso se compatibiliza ao disposto na alínea “p” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, visto que *“todos os empregados e diretores tem acesso a, no mínimo, um dos planos de previdência privada em debate”*, como reconhecido pela própria autoridade fiscal.
100. Alega que *“a situação dos Conselheiros é exatamente igual à dos Diretores, uma vez que tais Conselheiros participam de dois planos”*.
101. Faz uma analogia: Determinado contribuinte, preocupado com seus rendimentos após a aposentadoria, decide por contratar um plano de previdência aberta no mercado (num banco, por exemplo), mesmo já participando de um plano fechado, patrocinado por sua empregadora. É notória a dedutibilidade de contribuições revertidas para planos de previdência privada para fins de cálculo e apuração do IRPF anual, logo, o contribuinte do exemplo acima não encontraria óbice para deduzir as contribuições vertidas em ambos os planos (o aberto contratado junto ao banco e o fechado (patrocinado por sua empregadora) até o limite legal, eis que tais valores receberiam um tratamento tributário equivalente.
102. Resumi seus argumentos descrevendo:

- 102.1. (a) todos os empregados e administradores tem acesso ao plano de previdência complementar fechada da WEG Seguridade social, como reconhecido no próprio tópico 4.3.7 do REFISC.

- 102.2. (b) não há vedação à contratação de mais de um plano para administradores de uma companhia, no caso, um plano de previdência complementar aberta, na forma prevista na sessão III da LC 109/2001.
- 102.3. (c) não há disposição legal que segregue os planos de previdência complementar aberta e os planos de previdência complementar fechada para fins de incidência tributária, tanto quando ao IR como com relação às contribuições previdenciárias incidentes, pelo contrário os mesmos tem tratamento semelhante sob a LC 109/2001.
- 102.4. Incabível o lançamento também em relação ao salário educação e terceiros, porto que a base por si só é improcedente. Mesmo encaminhamento deve ser dado aos levantamentos correlatos..
103. Aduz que, por decorrência lógica da demonstração da improcedência dos autos de infração de DEBCAD nº 51.014.141-2 51.014.142-0 e 51.014.143-9 também devem ser declarados improcedentes.
104. Alega que os autos de infração em questão mostram-se totalmente na contramão de tudo aquilo que é a intenção maior do próprio Governo Federal.
105. Requer, por fim, a declaração de improcedência dos lançamentos fiscais.

O recorrente apresentou requerimento de desistência, fls. 1403, para os levantamentos E3, S3.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Trata-se de recurso de ofício, com base no art. 34, I do Decreto 70235/72, c/c art. 366, I do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, e c/c Portaria nº 158, de 11 de abril de 2007 do Ministro da Fazenda.

Em relação ao recurso voluntário identifica-se a tempestividade do mesmo, razão pela qual o conheço.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO DE OFÍCIO

Conforme consta da decisão de primeira instância recorre a DRJ de ofício em face de o crédito tributário exonerado estar acima do limite fixado pela Portaria nº 158, de 11 de abril de 2007, em conformidade com o artigo 366, parágrafo 2º do Regulamento da previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/199, com a redação dada pelo Decreto nº 6.032/2007. Todavia, embora à época da decisão a portaria 158 fixar o montante, deve-se avaliar a admissibilidade do presente recurso considerando o valor atualizado na portaria MF n. 3 de 03/01/2008, conforme segue:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA , no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 , com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 , e no § 3º do art. 366 do Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 , com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.224, de 4 de outubro de 2007 , resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais).

Parágrafo único. O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.

Uma questão relevante diz respeito ao fato de que as decisões que exoneraram os créditos encontrarem-se em processos distintos, mas todas correspondentes a mesma autuação, razão pela qual procedeu aquela autoridade a soma do valor exonerado em todos os processos, recorrendo de ofício em função da exoneração ultrapassar em conjunto o limite definido na portaria acima citada. Contudo, entendendo de forma diversa para efeitos do cálculo do limite de alçada para interposição de recurso de ofício.

Conforme transcrição do trecho da portaria, que em seu parágrafo único determina: " *O valor da exoneração de que trata o caput deverá ser verificado por processo.*"

Assim, entendo que inaplicável o somatório dos valores exonerados para definição do limite de alçada, posto que a autuação deu-se em processos distintos, razão pela qual, deixo de conhecer o recurso de ofício, por entender que individualmente, nenhum dos processos alcançou o limite mínimo de alçada.

Face o exposto, voto por não conhecer do recurso de ofício.

DO MÉRITO

Primeiramente, convém destacar que o recorrente procedeu a desistência parcial do recurso, fls. 1378 e 146, em relação a remuneração de segurados empregados transferidos para o exterior que encontravam-se com contratos suspensos, razão pela qual não há o que ser apreciado sobre os levantamentos E1, E2, W6, S1, S2, E1, E e multa isolada no montante de R\$ 457.329,00, bem como em relação ao reflexo dessas desistências para os demais DEBCADS lavrados sobre a mesma base de cálculo, DEBCAD nº 37.279.948-5 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de segurados empregados relativas às competências 01/2008 a 12/2008 (desistência integral); DEBCAD nº 37.279.949-3 foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE) relativas às competências 01/2008 a 12/2008 (desistência integral); DEBCAD nº 37.275.0320 foi lançada multa decorrente da apuração de que Interessada apresentou Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP relativas às competências 02/2007, 03/2007, 07/2007, 02/2008, 03/2008 e 07/2008, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. (desistência em relação as multas decorrentes dos fatos geradores não informados em GFIP, mas cuja desistência do recurso implica a concordância com a indicação dos fatos geradores e por consequência a falta omissão apontada no AI68.

QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR

Quanto aos levantamentos de PLR a administradores e conselheiros, basicamente argumenta o recorrente

- Ressalta que o pagamento de participação nos lucros e resultados da empresa a administradores ocorreu de forma regular, com estrita observância do seu Estatuto Social e do §1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976.
- Assevera que o §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 deixa claro que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica.
- Frisa, a fim de ilustrar o debate, que “não seria a diferença de categoria de segurados da previdência social que teria o condão de afastar a isenção da incidência das contribuições sociais sobre valores pagos a título de participação nos resultados”.

Antes de prosseguir na análise, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

4.2 Remuneração de Diretores Participação nos Lucros e Resultados da Empresa (Contribuição constante do subitem 2.1.2 deste REFISC)

4.2.1) Atendendo a solicitação do Termo Fiscal de 25/05/2011 (Doc 1), no qual foram solicitados os Programas de Benefícios concedidos pela WEL, esta apresentou, dentre outros, o programa de Participação nos Lucros e Resultados por parte dos empregados e dirigentes, bem como as Convenções Coletivas de Trabalho firmados com os Sindicatos dos Empregados vinculados, disciplinando referido benefício, os quais abrangiam exclusivamente os segurados empregados da empresa.

4.2.2) Referido benefício, quando pago aos segurados empregados, de acordo com a legislação previdenciária, não seria base de cálculo para efeito do cálculo da contribuição previdenciária, conforme disposto na alínea "j" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91, que assim disciplina:

Art. 28. Entende-se por salário de contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

4.2.3) A participação dos segurados empregados, nos lucros ou resultados das empresas, citada na alínea "j". do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991, foi regulamentada pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, conforme disposto nos artigos 1º e 2º:

(...)

4.2.5) A WEL disponibilizou ainda as Atas do Conselho de Administração (Doc 12), no qual verificamos que eram aprovadas as distribuições a título de participação nos resultados aos dirigentes da empresa (Diretores e Membros do Conselho de Administração), razão pela qual intimamos a empresa por meio do Termo Fiscal de 25/07/2011 (Doc 18), a apresentar relação mensal contendo informações individualizadas de todos os dirigentes/acionistas beneficiários da verba "participação nos lucros e resultados". Em resposta, a WEL remeteu a correspondência de 05/08/2011 (Doc 19) na qual foram trazidos os documentos solicitados (Doc 21).

4.2.6) De acordo com a própria informação prestada pelo contribuinte, constante de seu Anexo de nº 8 (Doc 9), referidas verbas foram lançadas nas contas contábeis

821000120/581010001, conforme amostragem de lançamento no QUADRO XIII a seguir:

4.2.7) Constatou-se, assim, que a WEL remunerou seus Diretores e membros do Conselho de Administração com o benefício de participação nos lucros e resultados, conforme discriminação de beneficiários e valores concedidos, constantes do Anexo II Participação nos Resultados, o qual foi elaborado a partir da informação prestada pela empresa (Doc 12) e lançamentos contábeis.

4.2.8) Referidas importâncias integram o salário de contribuição recebido pelos administradores/conselho de administração, nos termos do Art. 28 da Lei 8.212/91, uma vez que a Lei nº 10.101/00, em seus Artigos 1º e 2º contempla, exclusivamente, os segurados empregados, não incluindo, os segurados contribuintes individuais, razão pela qual são devidas as contribuições previdenciárias paga sob esta remuneração, as quais foram apuradas em conformidade com o descrito no subitem 2.1.2 do presente REFISC.

Ou seja, analisando os pontos trazidos pelo auditor o mesmo indica que a lei 10.101/2000 somente possibilitaria a exclusão de valores pagos à título de PLR para os segurados empregados, razão pela qual não há respaldo para exclusão dos valores distribuídos aos administradores.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA DIRETORES NÃO EMPREGADOS

Como parte do lançamento envolve contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais, importante apreciar, primeiramente, o conceito de salário de contribuição em relação a estes segurados. Para os trabalhadores contribuintes individuais, aos quais se enquadram os diretores não empregados, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

Quanto a contribuição patronal às contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/1991, com redação conferida pela Lei nº 9.876/1999, nestas palavras:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso

acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).

De acordo com o previsto no § 4º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social na redação conferida pelo Decreto nº 4.032/2001:

Art. 201. *A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:*

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º

e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Ao contrário do afirmado pela recorrente, entendo que a verba paga aos administradores e conselheiros possui natureza remuneratória. Como destacado pelo auditor fiscal, a Lei nº 6.404/1976 não regula a exclusão da participação nos lucros e resultados do conceito de remuneração, nem tampouco, pode valer-se o recorrente da lei 10.101/2000 para excluir tais valores da base de cálculo de contribuições

A participação nos Lucros e Resultados - PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988, donde deve-se observar os ditames legais, para que dito pagamento seja excluído do conceito de salário de contribuição. Diversamente do argumento trazido pelo recorrente quanto ao pagamento de acordo com a lei 6.404, a verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos administradores e conselheiros.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho o que pela natureza também poderia excluir o valor do conceito de salário de contribuição.

Entendo que a autoridade julgadora bem enfrentou a questão, quando esclareceu que o pagamentos realizados aconteceram em relação a prestação de serviços, denominada, “participação estatutária”, ou seja, diferente a participação recebida em função do capital investido nos moldes da Lei 6.404/76.. Senão

Conforme ensina Fábio Ulhoa Coelho o conceito de “administradores”, em uma sociedade anônima, “abrange os membros de dois órgãos da estrutura societária: a diretoria e o conselho de administração, os quais, em decorrência, são definidos como órgãos da administração” (Curso de direito comercial, volume 2 – 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA – São Paulo: Saraiva, 2002. p. 236).

A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000.

Além de ser disciplinada em outro diploma legal, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

A legislação previdenciária, ao contrário do que alega a Autuada, exclui da incidência das contribuições sociais previdenciárias somente a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000:

A participação dos administradores nos lucros das companhias, portanto, sempre sofrerá incidência de contribuições sociais previdenciárias, pois, além de ser uma forma de contraprestação aos serviços prestados, não foi incluída na redação do artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, e no inciso X do §9º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social, que fazem referência somente à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101/2000.

Neste sentido, colhe-se da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:(...)

Ressalte-se que o §1º, do artigo 201, do Regulamento da Previdência Social, quando fala que o “lucro distribuído ao segurado empresário” não sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias, está se referindo a remuneração proveniente do capital social que pode ser paga aos acionistas de uma sociedade anônima.

Tal remuneração não se confunde com a participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei

nº 6.404/1976, que conforme já dito, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

Nesse sentido, ensina Sérgio Pinto Martins: Diferencia-se, ainda, a participação nos lucros da participação no capital; nesta última, o empregado teria ações ou quotas da empresa. A participação nos lucros não diz respeito à participação do empregado no capital da empresa, mas à participação no resultado positivo obtido pela empresa ao final de certo período de tempo, geralmente um ano. (Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2000)

Ante o exposto, verifica-se que a autoridade fiscal agiu legitimamente ao lançar contribuições sociais previdenciárias sobre valores pagos a administradores (diretores não empregados e membros do conselho de administração) a título de participação nos lucros e resultados da Autuada.

É essencial destacar que a Constituição de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, a “participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme **definido em lei**”. Frise-se que o legislador Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

Porém ao contrário do que afirma a recorrente, primeiramente, no meu entender, assim, como já se manifestou o julgador, a Participação nos Lucros e Resultados - PLR é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 02, do Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, , aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, bem esclarece dita questão, conforme descrito abaixo. Raciocínio, que entende aplicável ao presente caso:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária , a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo o seguinte teor, verbis:

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto

constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º

inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Ou seja, normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela. Assim, não há que se falar em auto aplicabilidade.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica.

À recorrente alega ainda que a os valores” paga a seus “administradores e conselheiros”, não estaria consubstanciada na Lei nº 10.101/00, mas sim na Lei nº 6.404/76, que em seu art. 152, trata do pagamento de PLR aos administradores estatutários, cumprindo, assim, o requisito estabelecido pela lei 8.212/91, motivo pelo qual tais pagamentos não se submeteriam a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. No entanto, não procede tais argumentos, como se demonstrará.

Os pagamentos tais como realizados aos Administradores poderão ocorrer por força do §1º do art. 152 da Lei 6.404/76, que está inserido no título “Remuneração” de administradores, e, cuja interpretação sistêmica não deixa dúvidas de que o comentado pagamento é feito em retribuição ao trabalho, assim como já afirmou o julgador.

Conforme disposto no inciso III do art. 22 e inciso III do art. 28, ambos da Lei 8.212/91, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração paga ao contribuinte individual pelos serviços prestados.

O termo remuneração no ordenamento jurídico brasileiro corresponde a totalidade de retribuições, em dinheiro ou em utilidades, recebidas pelo trabalhador em contraprestação aos serviços prestados. Neste sentido a lição de Sergio Pinto Martins abaixo reproduzida: “A palavra remuneração contida no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91 tem sentido amplo, sendo os honorários dos autônomos. É o pagamento pela prestação dos serviços dos autônomos” (“Direito da Seguridade Social – Custeio da Seguridade Social,

Benefícios, Acidente do Trabalho, Assistência Social, Saúde”, 24ª edição, Ed. Atlas, São Paulo – 2007).

Em se tratando de Sociedades Anônimas, a remuneração concedida aos administradores pode comportar duas partes distintas: o então chamado “*pro labore*”, e outra variável, que consiste na participação nos lucros da companhia, que será devida ou não dependendo do que dispuser o estatuto social. Contudo o estatuto somente pode estabelecer a participação nos lucros quando, simultaneamente, prevê dividendo obrigatório mínimo de 25% do lucro líquido e somente poderá ser paga no exercício que for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404/76. Tais limites são objeto do §1º do art. 152 da Lei das S.A. e, segundo a doutrina comercial, têm o objetivo de fixar parâmetros para o pagamento da remuneração dos administradores das SA, de modo a proteger os acionistas minoritários, coibindo abusos de acionistas majoritários, que se elegem para se atribuírem remuneração sem proporção com os serviços prestados. Ou seja, a interpretação dada aos dispositivos, no entender dessa relatora em hipótese alguma gera o afastamento da natureza remuneratória da referida verba.

Cabe observar ainda que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos, é atribuição patrimonial ou destinação de resultado. Contudo, esta característica comum entre os dois pagamentos, é incapaz de igualar a natureza de remuneração de capital, do dividendo, com a natureza de remuneração do trabalho, da participação estatutária. Dúvidas não há que o dividendo pago a acionista decorre da sua participação acionária na companhia, enquanto que a participação estatutária aos administradores é paga em razão da prestação do trabalho.

Ressalte-se que o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, retro citado, garantiu a todos os trabalhadores, a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração na forma prevista em lei. Em obediência ao preceito constitucional, a alínea “j” do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991, estabeleceu, dentre as hipóteses livres da tributação previdenciária, “*a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica*”. A lei específica, Lei nº 10.101/2000, que regulou o pagamento da participação no lucro e resultado, desvinculado da remuneração somente a previu para o empregado.

Não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, nem tampouco, entender que a referida lei também se aplica aos trabalhadores não empregados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como PLR, as verbas salariais pagas a todos os seus colaboradores. A Lei nº 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para reforçar a tese adotada pelo auditor fiscal, não serve também como argumento o fato de que o “caput do art. 7 da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”. Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido empregado pelo legislador, considerando que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos.

Assim, seja pela não aplicação da lei 10.101/2000, já que a mesma é restrita aos empregados, seja pelo fato que os valores recebidos vinculam-se aos trabalhos prestados e não ao dividendo distribuído pelo capital investido, o que impossibilita a aplicação da art. 152 da lei 6.404 para exclusão dos valores do conceito de remuneração, os valores lançados como participação nos lucros aos administradores e conselheiros constituem salário de contribuição, razão pela qual procedente a autuação.

CONCLUSÃO: devem ser mantidos os lançamentos em relação aos PLR

PREVIDÊNCIA PRIVADA –

Quanto aos levantamentos de Previdência privada a administradores e conselheiros, basicamente argumenta o recorrente

- todos os empregados e administradores tem acesso ao plano de previdência complementar fechada da WEG Seguridade social, como reconhecido no próprio tópico 4.3.7 do REFISC.
- não há vedação à contratação de mais de um plano para administradores de uma companhia, no caso, um plano de previdência complementar aberta, na forma prevista na sessão III da LC 109/2001.
- não há disposição legal que segregue os planos de previdência complementar aberta e os planos de previdência complementar fechada para fins de incidência tributária, tanto quando ao IR como com relação às contribuições previdenciárias incidentes, pelo contrário os mesmos tem tratamento semelhante sob a LC 109/2001.

Antes de prosseguir na análise, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

4.3 Remuneração de Diretores Previdência Privada (Contribuição constante do subitem 2.1.3 deste REFISC)

4.3.1) Em resposta ao Termo Fiscal 25/05/2011, (Doc 1) a WEL, através de correspondência (Doc 2), apresentou os Contratos firmados com a Bradesco – Vida e Previdência S/A (Doc 4), bem como o Estatuto e o Regulamento Básico da WEG Seguridade Social (Doc 5) que se constituem nos Programas de Previdência Privada, não fornecendo a relação dos beneficiados de referidos programas. Tanto no Contrato firmado com a Bradesco, como com a WEG Seguridade, é previsto que os Planos de Previdência Complementar abrangeriam tanto os dirigentes como também os empregados do contribuinte.

4.3.2) Por meio do Termo Fiscal de 21/06/2011, (Doc 14), a WEL foi reintimada a apresentar a Relação dos empregados/dirigentes beneficiários dos programas da empresa com os respectivos valores pagos, oportunidade em que informou que as contribuições para a WEG Seguridade Social era um percentual sobre a Folha de Pagamento, abrangendo

todos os segurados (empregados e dirigentes), enquanto que com relação à "Bradesco Vida e Previdência", o benefício abrangia somente os dirigentes e, com a anuência desta fiscalização, disponibilizou a relação anual dos beneficiários deste plano relativo aos anos de 2006 e 2007 (doc 16)".

4.3.7) Na análise dos documentos apresentados, quanto aos benefícios da Previdência Privada, constatamos duas situações:

a) O contribuinte aderiu ao Plano WEG de Seguridade Social (Doc 5), no qual todos os empregados e dirigentes são vinculados, efetuando uma contribuição mensal sobre a folha de pagamento no percentual de 2,8%; b) O contribuinte aderiu ao Plano Bradesco Vida e Previdência (Doc 4) no qual somente os dirigentes são vinculados, conforme exposto acima e caracterizado nas relações apresentadas, notadamente as relativas aos Doc 29;

4.3.8) A contribuição para a WEG Seguridade Social de 2,8% da empresa sobre a folha de pagamento (Doc 19), abrangendo todos os dirigentes da empresa, sejam eles empregados ou dirigentes, não integra o salário de contribuição conforme disposto na alínea "p" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91, que assim disciplina:

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528. de 10.12.97)

4.3.9) Com relação às contribuições para a Bradesco Vida e Previdência, a empresa foi intimada e reintimada (Doc 18/27) a fornecer a relação de todos os beneficiários (empregados/dirigentes) desta seguradora, anexando a relação mensal individualizada dos beneficiários do Plano, o qual contempla somente os dirigentes da empresa (Doc 29);

4.3.10) Com relação às contribuições para a Weg Seguridade Social, o contribuinte apresentou relação informando o período e quais os dirigentes que foram/são contemplados com referido benefício (Doc 30). sendo que, conforme item "4.3.8" acima, os beneficiários de tal Plano são todos segurados da empresa, mediante contribuição mensal patronal.

4.3.11) Por meio de diligência realizada junto a Weg Seguridade Social (Doc 43) foi solicitado que informassem, para os dirigentes relacionados, o período de contribuição para o plano e as empresas patrocinadoras. Em resposta a intimação (Doc 44) a empresa ratifica que é realizada uma contribuição patronal sobre a folha de pagamento, abrangendo, portanto, todos os segurados do contribuinte, anexando uma relação (Doc 45) com as informações solicitadas no Termo Fiscal.

4.3.12) Cotejando tais informações, apenas a título elucidativo e complementar (ou seja, pagamento a Bradesco Vida e Previdência simultaneamente a WEG Seguridade Social), constata-se que praticamente todos os Diretores e alguns

participantes do Conselho de Administração são beneficiados em ambos os planos conforme demonstrado no Quadro XVI a seguir.

(...)

4.3.13) Considerando que o plano de benefício do contribuinte junto a Bradesco Vida e Previdência S/A destina-se somente aos diretores e membros do conselho de administração, não contemplando os demais segurados empregados, tal benefício passa a ser salário de contribuição, nos termos do Art. 28, I, da Lei 8.212/91, em virtude de não atender o disposto na alínea "p" do parágrafo 9º do artigo 28 do diploma legal citado, sujeitando-se a incidência das contribuições previdenciárias nos termos do Art. 22, III da Lei n. 8.212/91, conforme subitem 2.1.2 do presente REFISC.

Ou seja, analisando os pontos trazidos pelo auditor a base para que os valores caracterizem-se como base de cálculo de contribuições é que a empresa dois planos de previdência, contemplado em um a totalidade de empregados e na outra apenas os diretores e conselheiros.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria.

Ao contrário que tentou argumentar o recorrente não entendo que o plano de previdência privada, por ele instituído, cuja concessão, beneficia apenas administradores e conselheiros, tenha preenchido os requisitos para exclusão do conceito acima referenciado.

No caso, para que a verba PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA esteja excluída do conceito de salário de contribuição deveria ser paga nos limites do art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

Novamente o recorrente não demonstrou a concessão do benefício a todos os trabalhadores, pelo contrário argumentou em sede de recurso que:

Assevera que o princípio da imunidade tributária destas contribuições também encontra assento na legislação infraconstitucional, conforme o disposto no §1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/2001.

Diz que a necessidade de estar disponível a todos não significa "que todos os planos devem estar disponíveis para todos os empregados".

Alega que "se já existe um plano disponível para todos os empregados, nada impede que se contrate outro plano (desde que autorizado pelo órgão competente – a SUSEP no caso de entidades abertas), este dirigido aos que mais necessitem da complementação pós aposentadoria, justamente por estarem com ganho habitual superior ao teto de contribuição ao INSS".

Assevera que "não há óbice à contratação de mais de um plano de previdência, inexistindo fundamento legal para que tal fato, por si só, afaste a equivalência do tratamento tributária para os valores revertidos para um ou para outro plano, afastando a isenção da contribuição social sobre os valores depositados".

Todos os empregados e administradores tem acesso ao plano de previdência complementar fechada da WEG Seguridade social, como reconhecido no próprio tópico 4.3.7 do REFISC.

Não há vedação à contratação de mais de um plano para administradores de uma companhia, no caso, um plano de previdência complementar aberta, na forma prevista na sessão III da LC 109/2001.

Não há disposição legal que segregue os planos de previdência complementar aberta e os planos de previdência complementar fechada para fins de incidência tributária, tanto quando ao IR como com relação às contribuições previdenciárias incidentes, pelo contrário os mesmos tem tratamento semelhante sob a LC 109/2001.

Concordo com o recorrente não impossibilita a criação de mais de um plano de previdência, e que o plano de previdência complementar fechado da WEG Seguridade Social, contempla todos os empregados e dirigentes, conform consta do próprio relatórios fiscal, razão pela qual o auditor não apurou tais valores como salário de contribuição.

Os valores ora lançados referem-se tão somente aos valores pagos à título de previdência para os diretores e conselheiros, uma vez que o plano de previdência Bradesco Vida e Previdência contempla apenas essa categoria, ou seja, são fornecidos 2 planos, um extensível a todos e outro apenas aos dirigentes.

Ou seja, os próprios argumentos do recorrente levam a conclusão de descumprimento legal de extensão a todos, entendendo que a legislação aplicável ao caso não estabelece limitações, o que no meu entender não e a interpretação mais acertada.

Não acolho a alegação, que a lei não define propriamente a incidência sobre a verba previdência complementar. A definição de salário de contribuição, como mencionamos acima é geral, englobando todas as espécies de pagamento (diretos e indiretos, até mesmo as utilidades), porém no mesmo dispositivo legal o legislador indica, quais verbas estarão excluídas do referido conceito. Caso, entendesse o legislador, que o simples fornecimento de previdência privada fosse excluído do conceito de salário de contribuição, sem qualquer limitação, bastaria uma simples modificação do art. 28, § 9 da lei 8212/91, o que até hoje não foi feito.

Entendo, ainda, que a Lei Complementar 109/2001, não prevalece sobre o disposto na lei 8212/91, para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Embora a LC 109/2001 tenha definido os critérios para os regimes de previdência complementar fechados e abertos não podemos interpretar dispositivos isolados para identificar a sobreposição sobre outras legislações que abarcam a matéria. Nesse sentido, valho-me do mesmo raciocínio para não aplicação do art. 458, § 2 da CLT (que descreve que previdência privada não constitui salário in natura), para não aplicar a lei Complementar 109, tendo em vista a especificidade da lei previdenciária, que descreve conceito de salário de contribuição e as exclusões da referida base de cálculo, prevalece sobre norma geral que também especifica condições para o pagamento

Assim, volto a ratificar que havendo norma específica que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias (art. 28, § 9 da lei 8212/91) e tendo o dispositivo constitucional § 2, do art. 202 da CF/88, feito expressa referência a observância dos termos de lei, entendo que o lançamento encontra-se procedente. na medida que demonstrado pela autoridade fiscal que o plano de previdência realmente não alcança a totalidade dos empregados e dirigentes. .

Constituição Federal 188:

"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 nº 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 nº 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 nº 20. de 1998) (grifo nosso) "

O ganho foi direcionado ao segurado "contribuinte individual" da recorrente (administradores e conselheiros, que diga-se nem mesmo possuem vínculo de permanência com a empresa), quando a empresa concedeu os planos de previdência privada. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Ademais, a questão do alcance da lei complementar para excluir o benefício de previdência privada, foi muito bem apreciado pelo julgador de primeira instância, razão pela qual adoto o referido voto como razões de decidir.

A isenção tributária sobre o valor das contribuições pagas por pessoa jurídica para programa de previdência complementar de seus empregados e dirigentes deve observar os limites fixados em lei, por força da expressa previsão do art. 202, §2º, da Constituição Federal, cuja redação é a seguinte:

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 nº 20, de 1998)

Em relação às contribuições sociais previdenciárias, a Lei nº 8.212/1991 foi clara ao determinar que os valores relativos a contribuições pagas por pessoa jurídica a programa de previdência complementar de seus empregados e dirigentes somente não integrarão o salário de contribuição, caso o citado programa (de previdência complementar) esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes:

Com efeito, é preciso que a empresa proporcione a todos os seus empregados e dirigentes um plano de previdência complementar que lhes seja facultado aderir, para que possa usufruir da isenção de contribuições sociais previdenciárias. Não o fazendo, ou beneficiando apenas os dirigentes ou um grupo restrito de empregados, esta parcela (contribuições feitas pela empresa a programa de previdência complementar) passa a ser uma forma de pagamento disfarçado de salário ou remuneração sobre a qual deverão incidir as contribuições sociais previdenciárias.

No presente caso, entendo que não restou configurada a hipótese de isenção prevista na alínea “p” do § 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91, em relação ao plano de previdência privada da “Bradesco Vida e Previdência”, visto que a própria Autuada admite que o mesmo era disponibilizado somente para seus diretores e membros do conselho de administração.

A Impugnante alega que a não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre as contribuições feitas a plano de previdência privada da “Bradesco Vida e Previdência” estaria expressamente prevista no §1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/2001. Vejamos, então, o que dispõem os artigos 68 e 69 da referida lei complementar:

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.

(...)

Uma leitura isolada e desatenta dos referidos dispositivos legais pode levar a crer que a empresa autuada tem razão. Contudo, isso não acontece.

Primeiro, porque o caput do art. 202 da Constituição Federal de 1988 prevê a exigência de lei complementar para regular o regime de previdência privada, enquanto seu §2º determina que as contribuições patronais previstas nos planos das entidades de previdência privada não integram a remuneração dos participantes nos termos da lei, a saber, ordinária, já que a exigência de lei complementar não consta expressamente do texto do citado

§2º. Além disso, a alínea “p” do § 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91 está em perfeita consonância com o que determina o artigo 16 da própria Lei Complementar nº 109/2001:

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

Os dispositivos que compõem um diploma legal devem ser interpretados de forma sistemática. Com efeito, os artigos 68 e 69 da LC nº 109/2001, não devem ser considerados de forma isolada, mas sim em conjunto com o artigo 16, supra transcrito, que é claro ao determinar que os planos de previdência privada devem ser oferecidos a todos os empregados.

Constata-se, portanto, que a autoridade lançadora não cometeu qualquer ilegalidade ao fundamentar seu lançamento na alínea “p” do § 9º do art. 28 da lei nº 8.212/91, até porque este dispositivo legal encontra-se em pleno vigor e não há decisão do STF declarando sua inconstitucionalidade ou resolução do Senado Federal que tenha suspenso sua execução.

Diante do exposto, verifica-se que deve ser considerado legal e correto o lançamento de contribuições sociais previdenciárias sobre contribuições feitas a plano de previdência privada da “Bradesco Vida e Previdência” relativas a diretores e membros do conselho de administração da Autuada.

Cabe ressaltar, por fim, que mesmo que tivesse sido comprovada a afirmação de que o plano de previdência privada da “Bradesco Vida e Previdência” oferecido pela Autuada foi autorizado pela SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), tal fato não teria o condão de tornar o lançamento das exigências contidas nos levantamentos “P1 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR” e “P2 – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR” do auto de infração de DEBCAD nº 37.279.9477 improcedente, já que na seara tributária, a Receita Federal do Brasil não se encontra vinculada a atos emitidos pela SUSEP.

Nesse sentido, cabe citar o disposto no § 4º, do artigo 41, da Lei Complementar nº 109/2001:(...)

CONCLUSÃO: Assim, tendo o recorrente descumprido os requisitos legais para concessão do benefício (art. 28, §9º, “p” da lei 8212/91), não há como excluir da base de cálculo de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos à título previdência privada.

FUNDAMENTAÇÃO GERAL PARA BENEFÍCIOS CONSTITUÍREM SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla.. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, seja ele contribuições para Previdência privada, um bônus ou uma gratificação.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos à título de previdência complementar privada e PLR aos administradores e conselheiros, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregados.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Isto posto, em relação ao recurso deve o mesmo ser conhecido em parte, considerando que a parte objeto de desistência não há de ser apreciada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto NÃO CONHECIMENTO do RECURSO DE OFÍCIO, face não alcançar o limite de alçada. Em relação ao RECURSO VOLUNTÁRIO, voto PELO CONHECIMENTO PARCIAL dos recursos, para na parte conhecida NEGAR-LHES PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Ouso discordar do brilhante voto da Conselheira Relatora apenas na parte relativa à incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de contribuições para plano de previdência complementar.

Ao tomar conhecimento de decisão adotada pela 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 melhor apreciar a questão, nos termos do que ficou decidido por aquele órgão, responsável pela uniformização da jurisprudência no âmbito do CARF.

Falo do Acórdão n.º 9202-003.193 – 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.

Na reunião de outubro passado, no julgamento do PAF n. 14041.001392/2007-37 já externei meu posicionamento em defesa da adoção do entendimento adotado pela CSRF afastando 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 aqui tratada é similar. Nos termos do relatório do fisco, temos que:

“4.3.13) Considerando que o plano de benefício do contribuinte junto a Bradesco Vida e Previdência S/A destina-se somente aos diretores e membros do conselho de administração, não contemplando os demais segurados empregados, tal benefício passa a ser salário de contribuição, nos termos do Art. 28, I, da Lei 8.212/91, em virtude de não atender o disposto na alínea “p” do parágrafo 9º do artigo 28 do diploma legal citado, sujeitando-se a incidência das contribuições previdenciárias nos termos do Art. 22, III da Lei n. 8212/91, conforme subitem 2.1.2 do presente REFISC.”

Apreciando esta situação, em que a patrocinadora (a autuada) contrata com empresa previdência complementar do tipo aberta (Bradesco Vida) plano em benefício de grupo de empregados, seus diretores e gerentes, 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.

De se observar 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 do plano, cujas contribuições foram objeto do lançamento sob enfoque, posso dizer que hoje me sinto 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, encaminho pelo provimento do recurso na parte relativa à incidência de contribuição sobre as contribuições para o plano de previdência administrado pela Bradesco Vida e Previdência S/A e instituído em benefício dos administradores.

Mesmo considerando que na presente lide a tese da aplicação da Lei Complementar n. 109/2001 para afastar a tributação não prevaleceu, encampo também o argumento de que o fato do Plano de Previdência Bradesco Vida ter sido disponibilizado apenas aos dirigentes não contraria a Lei n. 8.212/1991, uma vez que havia a disponibilização do Plano WEG Seguridade Social a todos os empregados e dirigentes.

Portanto havia um plano básico extensível a todos os empregados e diretores e um plus concedido apenas aos últimos, o que, a meu ver, não contraria a Lei n. 8.212/1991, posto que esta não exige que o benefício seja igual para todos os segurados a serviço da empresa, mas apenas que abranja a totalidade do quadro funcional.

Nessa toada, a concessão de benefício de previdência complementar diferenciado não acarreta em atropelo à lei previdenciária, posto que esta não impõe que exista isonomia na concessão desta benesse e ao intérprete não cabe impor outros requisitos não contemplados no texto legal.

Voto por afastar da base de cálculo do lançamento as contribuições vertidas para o plano de previdência administrado pela Bradesco Vida e Previdência S/A e instituído em benefício dos administradores.

Kleber Ferreira de Araújo

Declaração de Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira

Não obstante compartilhar com o entendimento da ilustre Conselheira relatora relativamente a inaplicabilidade da Lei Complementar nº 109/2001, para fins de afastar a tributação sobre os valores pagos aos empregados a título de Previdência Privada Complementar, acompanhamos pelas conclusões a divergência suscitada pelo Redator Designado Kleber Ferreira de Araújo, pelas razões de fato e de direito que passamos a desenvolver.

Destarte, afora a questão da aplicabilidade da Lei Complementar nº 109/2001, a qual fora rechaçada pelo voto de qualidade, remanesceu em discussão para os Conselheiros que acompanharam pelas conclusões e determinantes ao provimento, nesta parte, ao recurso voluntário, a possibilidade de os Planos de Previdência Complementar serem diferenciados entre os administradores/diretores e demais segurados empregados, consoante externado pelo fiscal autuante em seu Relatório, nos seguintes termos:

“[...]

a) O contribuinte aderiu ao Plano WEG de Seguridade Social (Doc 5), no qual todos os empregados e dirigentes são vinculados, efetuando uma contribuição mensal sobre a folha de pagamento no percentual de 2,8%; b) O contribuinte aderiu ao Plano Bradesco Vida e Previdência (Doc 4) no qual somente os dirigentes são vinculados, conforme exposto acima e caracterizado nas relações apresentadas, notadamente as relativas aos Doc 29;

4.3.8) A contribuição para a WEG Seguridade Social de 2,8% da empresa sobre a folha de pagamento (Doc 19), abrangendo todos os dirigentes da empresa, sejam eles empregados ou dirigentes, não integra o salário de contribuição conforme disposto na alínea "p" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91, que assim disciplina:

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528. de 10.12.97)

4.3.9) Com relação às contribuições para a Bradesco Vida e Previdência, a empresa foi intimada e reintimada (Doc 18/27) a fornecer a relação de todos os beneficiários (empregados/dirigentes) desta seguradora, anexando a relação mensal individualizada dos beneficiários do Plano, o qual contempla somente os dirigentes da empresa (Doc 29);

4.3.10) Com relação às contribuições para a Weg Seguridade Social, o contribuinte apresentou relação informando o período e quais os dirigentes que foram/são contemplados com referido benefício (Doc 30). sendo que, conforme item "4.3.8" acima, os beneficiários de tal Plano são todos segurados da empresa, mediante contribuição mensal patronal.

4.3.11) Por meio de diligência realizada junto a Weg Seguridade Social (Doc 43) foi solicitado que informassem, para os dirigentes relacionados, o período de contribuição para o plano e as empresas patrocinadoras. Em resposta a intimação (Doc 44) a empresa ratifica que é realizada uma contribuição patronal sobre a folha de pagamento, abrangendo, portanto, todos os segurados do contribuinte, anexando uma relação (Doc 45) com as informações solicitadas no Termo Fiscal.

4.3.12) Cotejando tais informações, apenas a título elucidativo e complementar (ou seja, pagamento a Bradesco Vida e Previdência simultaneamente a WEG Seguridade Social), constata-se que praticamente todos os Diretores e alguns participantes do Conselho de Administração são beneficiados em ambos os planos conforme demonstrado no Quadro XVI a seguir.

(...)

4.3.13) Considerando que o plano de benefício do contribuinte junto a Bradesco Vida e Previdência S/A destina-se somente aos diretores e membros do conselho de administração, não contemplando os demais segurados empregados, tal benefício passa a ser salário de contribuição, nos termos do Art. 28, I, da Lei 8.212/91, em virtude de não atender o disposto na alínea "p" do parágrafo 9º do artigo 28 do diploma legal citado, sujeitando-se a incidência das contribuições previdenciárias nos termos do Art. 22, III da Lei n. 8212/91, conforme subitem 2.1.2 do presente REFISC. [...]"

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como algumas considerações a propósito da matéria, senão vejamos:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa

[...]

§ 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);”
(grifamos)

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais para concessão de tal verba, sem a incidência de contribuições previdenciárias, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Tratando-se de hipótese de isenção e/ou não incidência, os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias”

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer tipo de isenção e/ou hipótese de não incidência que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor ou afastar condições/requisitos que não decorrem da lei seca.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de Plano de Previdência Complementar, pelo simples fato de haver planos diferenciados entre os empregados e os diretores, o que implicaria dizer não estar presente o requisito *“disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes”*.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela nobre Conselheira Relatora em defesa da manutenção do crédito previdenciário, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênha àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de Planos de Previdência Complementar equitativos a todos os setores de uma empresa, não encontra sustentáculo na norma isentiva acima transcrita. Com efeito, a alínea

“p”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, em momento algum infere que aludido Plano deverá ser concedido de maneira idêntica a todos os funcionários e dirigentes da empresa, se limitando a estabelecer que **“desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT”**.

Ora, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva: **Não incidirão contribuições previdenciárias sobre tais verbas se FOREM EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.**

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, a toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não seja o supramencionado, capaz de justificar a manutenção do lançamento.

Na esteira desse entendimento, a exigência de Plano de Previdência Complementar igual a todos os empregados e diretores da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando estabelece interpretação extensiva/subjetiva à norma legal que regulamenta o tema. E, como já sedimentado acima, a isenção não comporta subjetivismo.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”

(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 – pág. 876)

Mutatis Mutandis, a 2ª Turma da CSRF, analisando processo contemplando Plano de Saúde, onde, igualmente, o legislador somente exigiu a extensividade a todos empregados e dirigentes da empresa, afastou a necessidade de planos igualitários para todos funcionários, na mesma linha proposta acima, conforme se depreende do Acórdão nº 9202-00.295, com a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

***Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
ASSISTÊNCIA MÉDICA – PLANO DE SAÚDE.
EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO
EMPREGADOS/FUNCIÓNÁRIOS REQUISITO LEGAL
UNICO.***

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.” (Processo nº 35318.001033/2005-09)

É basicamente o que se verifica nos autos, com o agravante de que, tratando-se de Previdência Complementar, com mais razão faz sentido a concessão de maneira diferenciada, lastreada no salário de cada funcionário. Ou seja, a complementação do benefício no plano privado acaba por seguir o valor que cada empregado ou dirigente é remunerado.

Partindo dessas premissas, inobstante discordar da aplicabilidade da Lei Complementar nº 109/2001, na linha do exposta acima, acompanhamos a conclusão do provimento ao recurso, por outros fundamentos, entendendo inexistir disposição legal determinando o pagamento linear do Plano de Previdência Complementar.

Por todo o exposto, estando o lançamento em dissonância com os dispositivos que regem a matéria, VOTO NO SENTIDO DE DAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO, por outros fundamentos daqueles adotados no voto vencedor, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.