MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11516.722541/2011-60

Processo nº	11516.722541/2011-60
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-008.435 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	16 de dezembro de 2019
Recorrente	WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

ADESÃO A PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). RECURSO ESPECIAL. DESISTÊNCIA.

Tendo o sujeito passivo aderido a Programa Especial de Regularização Tributária, que implica em desistência de impugnações e recursos, não se conhece de Recurso Especial interposto, por perda de objeto.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à previdência complementar e, no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercícios

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão nº 2401-003.775, proferido na Sessão de 02 de dezembro de 2014, que negou provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

> ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira Araújo Igor Araújo Soares e Ewan Teles Aguiar, que davam provimento afastavam a tributação de previdência privada e os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Ewan Teles Aguiar, que afastavam a tributação sobre a PLR paga a administradores e conselheiros.

O Acórdão foi assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010
>
> CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SALÁRIO INDIRETO 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 PRIVADA - DESCUMPRIMENTO DA LEI – SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
>
> A não extensão de PLANO DE PREVIDÊNCIA a totalidade de dirigentes e empregados exclui a isenção descrita no art. 28, §9º da Lei 8212/91.
>
> Contudo, conceder dois planos e estender um deles apenas a administradores e conselheiros é que enseja a caracterização dos valores como salário de contribuição.
>
> LEI COMPLEMENTAR 109/2001 - LEI 8212/91 - APLICAÇÃO NORMA ESPECIFICA PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.
>
> Entendo 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.
>
> Caso, entendesse o legislador, que o simples fornecimento de previdência privada fosse excluído do conceito de salário de contribuição, bastaria, uma simples modificação do art. 28, § 9 da lei 8212/91, o que até hoje não foi feito.
>
> Na mesma linha de raciocínio, entendo que havendo norma especifica 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

Documento nato-digital

observância dos termos de lei, pelo regra da especificidade deve prevalecer as exigência contidas na legislação previdenciária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO INCORPORAÇÃO

LANÇAMENTO NA INCORPORADORA

Conforme consta do relatório fiscal os valores apurados como devidos no referido auto de infração se referem originalmente TRAFO Equipamentos Elétricos S/A CNPJ nº 90.286.105/000141.

O recurso visa rediscutir as seguintes matérias: **a) Previdência Complementar; e, b) PLR para Diretores Estatutários.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Quarta Câmara, da Segunda Seção do CARF deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais, sobre a primeira matéria – **Previdência Complementar** - a contribuinte aduz, em síntese, que a decisão do recorrido afronta o § 2º, do art. 202 da Constituição Federal e o art. 69, da Lei Complementar nº 109, de 2001; que a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre a matéria, no Acórdão nº 9202-003.193, de forma contrária ao entendimento do Recorrido.

Sobre a segunda matéria – **Participação nos Lucros e Resultados** – afirma o contribuinte que a interpretação de que a Lei nº 10.101, de 2001 é específica aos empregados e, portanto, não haveria lei específica para o PLR dos administradores é inconsistente; que a lei específica dos administradores é a Lei nº 6.404, de 1.976; que a participação nos lucros não é despesa dedutível na pessoa jurídica para fins de Imposto de Renda, portanto, já é tributada pelo Imposto de Renda, por ser distribuição de lucros, o que afasta a pretensão de lhe atribuir natureza salarial; que o STJ (REsp. nº 420390/PR) já expressou o entendimento sobre a não incidência da Contribuição Previdenciária sobre a gratificação semestral, pois se trata de uma espécie de participação nos lucros.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais propugna, inicialmente, pelo não conhecimento do recurso. Diz, quanto à primeira matéria – Previdência Complementar - que a Recorrente não declinou a norma jurídica acerca da qual divergiam os acórdãos cotejados, e que não demonstrou de forma analítica a semelhança dos contextos fáticos. Afirma também que não há similitude dos contextos dos fatos contidos nos acórdãos confrontados; que o recorrente não traça nenhum paralelo entre o Recorrido e o Acórdão nº 2402-003661, indicado como paradigma; também quanto ao Acórdão nº 9202-003.193, também indicado como paradigma, ao contrário do que restou consignado no Recorrido, trata-se de plano de previdência privada em regime aberto.

Sobre a segunda matéria – PLR para Diretores Estatutários – afirma a Fazenda Nacional que também não restou demonstrada a similitude fática; que os paradigmas fazem menção ao fato de que foram comprovados os requisitos do art. 152, § 1º, da Lei das Sociedades por Ações, enquanto no Recorrido não se carreou aos autos qualquer prova que demonstre o atendimento dos requisitos do art. 152, § 1º, da Lei das S/A.

Quanto ao mérito, a Fazenda Nacional defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Documento nato-digital

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso foi interposto tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, diante da ressalvas levantadas pela Fazenda Nacional em sede de Contrarrazões, examino detidamente a questão. De pronto, verifico que não procede a afirmação da Fazenda Nacional de que o Recurso não demonstrou a divergência. Quanto à primeira matéria – Previdência Privada – enquanto o Recorrido abraçou a tese de que somente quando extensível a todos os empregados, a verba poderia ser excluída do salário de contribuição, o paradigma sustenta tese contrária, de que o benefício poderia ser oferecido a grupos de empregados e mesmo assim ser excluído do conceito de salário-de-contribuição. Da mesma forma, quanto à segunda matéria – PLR – enquanto o Recorrido sustenta que pagamentos feitos a diretores não empregados devem integra o salário-de-contribuição, o paradigma abraça tese contrária. Foram, portanto, demonstradas as divergências, razão pela qual conheço do recurso.

Quanto à segunda matéria, todavia – PLR para Diretores Estatutário – verifico que a contribuinte aderiu a Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), com pedido de desistência parcial do recurso, envolvendo o crédito tributário referente a esse item do lançamento (e-fls. 1.400), o que impõe o não conhecimento do recurso nessa parte, por falta de objeto.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas quanto à matéria Previdência Complementar.

Quanto ao mérito, na parte conhecida – **Previdência Complementar** – registre-se, por relevante, que se trata no caso de Previdência Complementar Aberta, mais especificamente de pagamentos feitos a Bradesco Vida e Previdência referentes a planos de previdência oferecidos a alguns empregados e diretores, conforme descrito no Relatório de Fiscalização, a saber:

> 4.1.1) Atendendo a solicitação do Termo Fiscal de 25/07/2011 (Doc 15), a WEL/TRAFO apresentou os programas de benefícios concedidos pela empresa (Doc 24), inclusive o contrato firmado com a Bradesco Vida e Previdência (Doc 24), não apresentando a relação dos beneficiários e os respectivos valores pagos.
>
> 4.1.2) Intimados novamente através do Termo Fiscal de 23/11/2011 (Doc 37) a apresentar a relação dos beneficiários, encaminhou a esta fiscalização (Doc 38) correspondência na qual anexou a relação (Doc 41), Identificando os agraciados pelo benefício.
>
> 4.1.3) Das relações apresentadas, constata-se que até junho eram beneficiados, além dos dois diretores, apenas dezessete dos colaboradores da empresa de um total de 596 naquele mês, conforme GFIP encaminhada pelo contribuinte (...). A partir de julho/2009 (inclusive), a WEL/TRAFO apresentou a relação da adesão ao benefício da Bradesco Vida e Previdência de todos seus segurados-empregados (Doc 41)
>
> 4.1.4) As contribuições para estes planos são lançados na Contabilidade da Empresa nas contas de despesas (...), conforme informação da WEL/TRAFO (Doc. 19, fl. 02), sendo que no período de janeiro de 2008 a junho de 2009 abrangiam somente os diretores e alguns segurados empregados, conforme citado no item anterior, cujos beneficiários constam do anexo II.

Documento nato-digital

Pois bem, tratando-se de previdência complementar aberta, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que, observados os requisitos exigidos pela Lei Complementar nº 109/2001, nos termos do **caput** do art. 68 e § 1º do art. 69 fica afastada a incidência de Contribuição Social Previdenciária sobre essa vantagem, aplicando-se a alínea "p", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991 somente naquilo que não contraria o disposto na Lei Complementar. Cito, como exemplo, o recente julgado, proferido na Sessão de 20 de agosto de 2019, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Acórdão nº 9202-008.087:

> PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.
>
> Com o advento da Lei Complementar n° 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes.
>
> No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

É que, a partir da Emenda Constitucional nº 20, a própria Constituição criou a possibilidade de que esses pagamentos deixassem de integrar a remuneração dos trabalhadores. Confira-se:

> Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por **lei complementar**.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> § 1° 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)
>
> § 2° 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)
>
> § 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> § 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> § 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> § 6º A lei complementar a que se refere o § 4° deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão

Documento nato-digital

> em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

Antes mesmo da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Lei nº 8.212/1991 já previa que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não integravam a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, desde que atendidos os requisitos previstos na alínea "p" do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> [...]
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
>
> [...]
>
> p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

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

> Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.
>
> § 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.
>
> § 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.
>
> Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.
>
> § 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.
>
> § 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. *(Grifou-se)*

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

> CAPÍTULO II
> DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

Documento nato-digital

> [...]
>
> Seção II
> Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas
>
> [...]
>
> Art. 16. Os planos de benefícios **devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados** dos patrocinadores ou associados dos instituidores.
>
> § 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.
>
> § 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.
>
> § 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado. *(Grifou-se)*

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

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

> CAPÍTULO II
> DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS
>
> [...]
>
> Seção III
> Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas
>
> Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:
>
> I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.
>
> § 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.
>
> § 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para **grupos de pessoas físicas** vinculadas a suas filiadas.
>
> § 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.
>
> § 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.
>
> § 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.
>
> § 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos. *(Grifou-se)*

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

Documento nato-digital

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

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

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

É de se acolher, portanto, o recurso neste ponto, afastando a incidência da contribuição sobre essas verbas.

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso, apenas quanto à previdência complementar e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Documento nato-digital