



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

Processo n° 11557.002494/2008-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.131 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de outubro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente UNIMED SUL-CAPIXABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 30/06/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. SALÁRIO INDIRETO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA. APLICAÇÃO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 99. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), na esteira da jurisprudência consolidada neste Colegiado, consagrada na Súmula CARF nº 99.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA EXCLUSIVAMENTE AOS DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso, reconhecer a decadência até a competência 09/2001 e, no mérito, dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

UNIMED SUL CAPIXABA - COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da Decisão-Notificação (DN) nº 07.401.4/497/2006 da antiga Delegacia da Receita Previdenciária de Vitória/ES, às e-fls. 290/302, que julgou procedente o lançamento fiscal, referente às contribuições previdenciárias devidas sobre o pagamento de Plano de Previdência Privada para os Diretores Executivos da empresa, relativas às competências 01/2001 a 06/2006, conforme Relatório Fiscal de fls. 59/62 e demais documentos que instruem o processo.

Afirma a Autoridade Lançadora que, a legislação previdenciária (parágrafo 9º, alínea "p" do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, preceito igualmente tratado no § 9º, inciso XV, do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999), exclui o valor das contribuições relativas ao programa de Previdência Complementar da base de cálculo das contribuições a cargo da empresa desde que disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa. **No caso em questão, a cooperativa não concede esse benefício a seus empregados, somente aos diretores. Os valores lançados como base de cálculo encontram-se discriminados, juntamente com as contribuições devidas, no Discriminativo Analítico do Débito — DAD, em anexo.**

Inconformada com a Decisão recorrida a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 307/347, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa as alegações da impugnação, pugnando preliminarmente pela decretação da decadência do crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ressalta que as contribuições previdenciárias são tributos inegavelmente sujeitos ao lançamento por homologação, visto que cabe ao contribuinte, por sua conta e risco, efetuar o cálculo do tributo devido e o seu recolhimento. Assim, verifica-se que o presente lançamento por ter sido efetuado no mês de outubro de 2006, jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2001, razão pela qual decaído o Fisco do direito de lançar os fatos geradores pretensamente ocorridos em parte do período autuado. O instrumento normativo adequado para o trato da matéria decadência é a lei complementar, o que afasta, por si só, a aplicação dos preceitos da Lei nº 8.212/91., não havendo qualquer exceção ou condicionamento na regra insculpida no art. 150 § 4º do CTN.

Em relação ao mérito, aduz a contribuinte que a correção realizada das faltas cuja multa foi lavrada pelos Autos de Infração nº 37.020.154-0 , referentes à ausência de declaração dos supostos fatos geradores e informações correlatas, cujo tributo foi lançado, não há de se falar em uma espécie de reconhecimento do crédito tributário. A declaração de tais supostos fatos geradores nas GFIPs, com o propósito da recorrente de aproveitar-se do benefício previsto no art. 291, § 1º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, não tem o condão de evidenciar o reconhecimento do débito.

Também o dispositivo regulamentar que trata da relevação não exige qualquer reconhecimento ou confissão para a relevação da multa pelo descumprimento da obrigação acessória, mas apenas a correção da falta, em conformidade com o indicado pela Fiscalização.

Afirma ainda que ao pretender tributar a contribuição ao argumento de que este benefício não foi concedido a todos os empregados, aduzindo pela aplicação do art. 28, § 9º alínea "p" da Lei nº 8.212/91, esqueceu-se a fiscalização de que à lei não é dado restringir a aplicação de um preceito de natureza constitucional. Evidentemente que esta exigência de oferecimento a todos os empregados implica em restrição direta ao direito constitucionalmente estabelecido. É indispensável destacar que a Lei Complementar nº 109/2001 instituída para regulamentar a Previdência Privada, conforme previsão constitucional constante do já citado art. 202, no mesmo sentido em que disposto pela Constituição, e sem condicioná-la à concessão para todos os trabalhadores, prevê de modo expresso e claríssimo, que a contribuição do empregador não se caracteriza como remuneração.

Explicita ser a desconsideração da fiscalização acerca do art. 202, § 2º da Constituição e do art. 68 da Lei Complementar nº 109/2001, não justificável, mas a disposição contida no art. 28, § 9º alínea "p" tem uma razão: é que a previsão constitucional foi incluída pela Emenda Constitucional nº 20, publicada no ano de 1998, sendo que a redação do dispositivo da Lei nº 8.212/91 é do ano de 1997 (Lei nº 9.528/1997).

Questiona que a multa aplicada tem caráter confiscatório, eis que calculada em 30% (trinta por cento) do valor lançado, podendo chegar a 100%. A vedação ao confisco é princípio com sede constitucional (art. 150, IV da CF/88), não podendo ser jamais olvidado pelas Autoridades Fiscais. A multa aplicada fere também o princípio da capacidade contributiva, eis que o acréscimo pretendido vai muito além da tentativa de coibir infrações tributárias, importando, na verdade, em majoração de tributo para além da capacidade econômica adquirida pela pessoa jurídica, além de majorar a própria alíquota, de forma dissimulada e indireta.

Quanto aos juros infirmar ser indubitável que a espécie de juros adotada pelo Ordenamento Jurídico Tributário é a dos juros moratórios, visto que constituem uma indenização pelo retardamento no cumprimento da obrigação. Através da leitura simples e objetiva do art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, pode-se auferir que o legislador pátrio definiu de forma explícita e imutável o valor do percentual anual a ser cobrado a título de taxa de juros, sendo inadmissível a exigência, por qualquer outro instrumento legal, de taxas de juros superiores a doze por cento ao ano. Portanto, em obediência ao ordenamento jurídico que disciplina as taxas de juros incidentes sobre o crédito tributário não pago à época do vencimento, é ilegal a utilização de taxa que represente juros compensatórios e que exceda o limite máximo fixado pelo CTN (art. 161, § 1º) e pela CF (art. 192, § 3º) qual seja, 12% ao ano.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para preliminarmente decretar a decadência do crédito, e no mérito, desconsiderar o Auto de Infração Principal, tornando-o sem efeitos.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo a análise das alegações recursais.

DA DECADÊNCIA

Em suas alegações recursais, pugna a contribuinte preliminarmente pela decretação da decadência do crédito tributário nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Ressalta que as contribuições previdenciárias são tributos inegavelmente sujeitos ao lançamento por homologação, visto que cabe ao contribuinte, por sua conta e risco, efetuar o cálculo do tributo devido e o seu recolhimento. Assim, verifica-se que o presente lançamento por ter sido efetuado no mês de outubro de 2006, jamais poderia retroagir seus efeitos a fatos geradores ocorridos anteriormente a outubro de 2001, razão pela qual decaído o Fisco do direito de lançar os fatos geradores pretensamente ocorridos em parte do período autuado. O instrumento normativo adequado para o trato da matéria decadência é a lei complementar, o que afasta, por si só, a aplicação dos preceitos da Lei nº 8.212/91., não havendo qualquer exceção ou condicionamento na regra insculpida no art. 150 § 4º do CTN.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte merece acolhimento. Do exame dos elementos que instruem o processo, constata-se que o Acórdão recorrido, inobstante as sempre bem fundamentadas razões de direito dos ilustres julgadores recorridos, apresenta-se em descompasso com o entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, especialmente nos autos de Recurso Repetitivo, de observância obrigatória por este Colegiado, como passaremos a demonstrar.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]”

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

[...]

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE’s nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o auto-lançamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida inicialmente pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. *É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

3. *O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.*

6. *Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.*

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."*

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

In casu, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, **por tratar-se, em parte, de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, eis que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (pró-labore), fato relevante para a aplicação do instituto, nos termos da decisão do STJ acima ementada, a qual estamos obrigados a observar.**

Aliás, o Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em Sessão realizada em 09/12/2013, afastou qualquer dúvida quanto ao tema, determinando que tratando-se de tributação sobre salário indireto, impõe-se à adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, como se verifica da Súmula CARF nº 99, aprovada naquela oportunidade, com o seguinte Enunciado:

“Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

Observa-se, que a hipótese tratada nos autos é exatamente aquela em que a Súmula encimada se aplica, eis que o Acórdão recorrido rechaçou a adoção do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN, por considerar cada rubrica integrante do salário de contribuição separadamente e não a remuneração como um todo, entendimento que restou definitivamente afastado pela Súmula retro.

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **19/10/2006**, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da autuação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período anteriores a competência **10/2001 (Outubro/2010)**, ou seja, **01/2001 a 09/2001**, os quais se encontram fora do prazo decadencial inscrito no dispositivo legal supra, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Afirma a contribuinte que ao pretender tributar a contribuição ao argumento de que este benefício não foi concedido a todos os empregados, aduzindo pela aplicação do art. 28, § 9º alínea "p" da Lei nº 8.212/91, esqueceu-se a fiscalização de que à lei não é dado restringir a aplicação de um preceito de natureza constitucional. Evidentemente que esta exigência de oferecimento a todos os empregados implica em restrição direta ao direito constitucionalmente estabelecido. É indispensável destacar que a Lei Complementar nº 109/2001 instituída para regulamentar a Previdência Privada, conforme previsão constitucional constante do já citado art. 202, no mesmo sentido em que disposto pela Constituição, e sem condicioná-la à concessão para todos os trabalhadores, prevê de modo expresso e claríssimo, que a contribuição do empregador não se caracteriza como remuneração.

Explícita ser a desconsideração da fiscalização acerca do art. 202, § 2º da Constituição e do art. 68 da Lei Complementar nº 109/2001, não justificável, mas a disposição contida no art. 28, § 9º alínea "p" tem uma razão: é que a previsão constitucional foi incluída

pela Emenda Constitucional nº 20, publicada no ano de 1998, sendo que a redação do dispositivo da Lei nº 8.212/91 é do ano de 1997 (Lei nº 9.528/97).

No caso sob julgamento, o acórdão recorrido entendeu pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos dirigentes a título de previdência privada complementar sob o argumento de que *"foi correto o procedimento fiscal pois ao constatar que a condição imposta pelo art. 28, I, § 9º, 'p' da Lei 8.212/91, para não-incidência de contribuições, não foi satisfeita, pois o plano de previdência privada adotado pela empresa não atinge a totalidade de seus empregados e dirigentes, sendo restritivo aos dirigentes, lavrou a presente Notificação Fiscal de Lançamento de débito."*

Com todo o respeito, não coaduno com os fundamentos da decisão recorrida, pois não há como se conceber que tais verbas tenham natureza de gratificação.

Primeiramente é importante esclarecer que a acusação fiscal restringe-se a concessão do plano de Previdência Complementar apenas para os Diretores Executivos, não abrangendo os empregados e nem os cooperados, em desacordo com a condição imposta pelo art. 28, I, § 9º, alínea "p" da Lei 8.212/91.

Neste diapasão, em observância a acusação fiscal, iremos tratar apenas do ponto encimado. Antes de adentrar ao mérito, cabe tecer alguns comentários quanto a matéria.

Veja, os planos de previdência privada visam proporcionar aos beneficiários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do “teto” da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar.

Delimitar-se os planos mantidos por entidades abertas de previdência privadas segundo as condições constantes da parte final da alínea “p” do § 9 do art. 28 da Lei 8.212/91, é fundamentar autuação contrariamente ao que já decidiu a antiga composição da 2ª Turma da CSRF no acórdão 9202.003.193, literis:

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

A LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 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.

(...)

Voto Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator (...)

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 (...).”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.

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.

(...)

DESSE MODO, ENTENDO QUE A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA 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 (grifamos)

A LC nº 109/2001 **alterou** a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 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. (supra)

A Fiscalização, valendo-se do artigo 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91, o qual estipula como condição para a não tributação pelas contribuições previdenciárias da parte paga pelos empregadores nos planos de previdência privada dos seus empregados a disponibilização dos referidos planos à totalidade dos empregados e dirigentes, realizou o lançamento de ofício, por entender que tal condição não teria sido atendida, à medida que os planos não foram oferecidos a todos os empregados da empresa.

A lei que regulamentou a nova norma constitucional foi a Lei Complementar nº 109/01, a qual dispôs expressamente sobre a não incidência de qualquer tipo de contribuição sobre a parcela em questão. Assim, o novo regramento sobre a matéria foi no sentido de que as

contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas às contribuições previdenciárias. Em outras palavras, a partir da vigência da Lei Complementar, passou a não ser mais aplicável a restrição prevista no artigo 28, § 9º, "p", da Lei nº 8.212/91.

Desta forma, na esteira dos fundamentos do Acórdão supracitado, entendo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de previdência privada aos dirigentes, devendo o lançamento ser afastado.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para preliminarmente decretar a decadência dos fatos geradores até 09/2001, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira