



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13857.000760/2008-53
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-010.972 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de dezembro de 2022
Recorrente TAPETES SAO CARLOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). PRESSUPOSTO PROCESSUAL. RECORRENTE. SUCUMBÊNCIA. INTERESSE RECURSAL. INEXISTENTE. LANÇAMENTO SUPLEMENTAR. RECOMENDAÇÃO. LIDE. AUSENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO. CAPÍTULO ESPECÍFICO. ADMISSIBILIDADE. INJUSTIFICADA.

Ante a sucumbência da Contribuinte quanto à plausibilidade de sua contestação, não se conhece do manifestado capítulo recursal, propondo discussão de matéria alheia à controvérsia pela Turma ora enfrentada. Afinal, sendo o interesse recursal decorrente do binômio necessidade e adequação, o exame da demanda que a Recorrente manejou tem seus contornos delimitados no conteúdo do acórdão recorrido a ela desfavorável.

PAF. LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. DECISÃO RECORRIDA. SUFICIÊNCIA DE PROVAS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTENTE.

O julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pela parte em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos são de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIÇÃO. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. EMPREGADOS E DIRETORES. EXTENSIVO. NÃO TOTALIDADE. BENEFICIÁRIO. INDIVIDUALIZAÇÃO. PRESENTE. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL. PARECER PGFN/CRJ Nº 2.119/2011. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2011. NOTA SEI Nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME. SÚMULA CARF. ENUNCIADO Nº 148. APLICÁVEIS.

O pagamento do seguro de vida em grupo pelo empregador, quando não extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes ou se ocorrer a respectiva individualização por beneficiário, tem natureza de salário indireto, base de incidência da contribuição social previdenciária.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREVIDÊNCIA SOCIAL PRIVADA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. PLANO COLETIVO. EMPREGADOS E DIRETORES. EXTENSÃO. TOTALIDADE. OBRIGATORIEDADE. AFASTADA.

Tratando-se de competências posteriores a 30/05/2001, os valores vertidos pelo empregador com plano coletivo de previdência social privada complementar aberta, ainda que composto por grupos formados com uma ou mais categorias específicas de empregados, não integram o salário-de-contribuição. Contudo, caracteriza-se salário indireto se houver suposta discriminação dentro de uma respectiva categoria, bem como quando traduzir gratificação ou prêmio concedidos pela atividade laboral.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL. EMPREGADOS E DIRETORES. EXTENSÃO. NÃO TOTALIDADE.. SALÁRIO INDIRETO. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

O pagamento da contribuição sindical pelo empregador favorecendo grupo de empregados tem natureza de salário indireto, base de incidência da contribuição social previdenciária, já que reflete gratificação ou prêmio concedidos pela atividade laboral.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal; para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito tributário decorrente do pagamento da previdência social complementar privada, instituída no regime aberto (código de levantamento “BCP - BASE CALCULO PREVIDÊNCIA PRIVADA”).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Ana Claudia Borges de Oliveira, Rodrigo Duarte Firmino, José Márcio Bittes, Francisco Ibiapino Luz (presidente), Gregório Rechmann Junior e Vinícius Mauro Trevisan.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário decorrente das contribuições devidas, a parte patronal e dos empregados, assim como aquelas destinadas ao SAT/RAT e a terceiros, entidades e fundos.

Contextualização processual

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados, os quais estão pautados para julgamento nesta reunião, conforme síntese do quadro abaixo, extraída do Termo de Encerramento e Relatório da Ação Fiscal (processo digital, fls. 153, 155 e 158):

Item	Debcad	Rubrica	Período	PAF
105	37.166.649-0	Cont. patronal + SAT + Terceiros	1/04 a 12/04	13857.000760/2009-53
106	37.166.651-1	CFL 68	7/08	13857.000761/2008-06

Autuação

A Recorrente deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas incidentes sobre os salários indiretos por ela pagos aos segurados empregados a título de Seguro de Vida, Previdência Complementar Privada e Contribuição Sindical, motivo por que foi constituído o crédito aqui contestado, conforme se vê nos excertos do Relatório Fiscal, que ora transcrevemos (processo digital, fls. 155):

A empresa também deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração a rubrica Seguro de Vida que é concedido também, a alguns segurados da empresa de tal sorte que o valor do Seguro de vida é custeado pela empresa, constitui assim um ganho diferenciado em favor somente daqueles que foram contemplado, ou seja conceder o benefício a somente alguns funcionários, faz com que essa rubrica passe a integrar o salário-de-contribuição.

A empresa também deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração dos Empregados a contribuição sindical, que foi lançada diretamente pela empresa em OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DA DIPJ - Declaração Imposto de Renda Pessoa Jurídica 2005 ANO-CALENDÁRIO 2004, se desprende, e constitui-se, assim salário indireto, pois **Contribuição Sindical** é um imposto obrigatório, disciplinado no artigo 578 e ss. da CLT, cobrado através de desconto em folha de pagamento dos trabalhadores, sua **natureza é tributária** está prevista no artigo 3º do CTN, ficando claro seu caráter tributário.

[...] a empresa deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração dos Empregados a rubrica da PREVIDÊNCIA PRIVADA - COMPLEMENTAR, haja vista que a vantagem concedida (PREVIDÊNCIA PRIVADA - COMPLEMENTAR) é concedida a alguns segurados da empresa de tal sorte que o valor do plano de previdência suportado pela empresa, constitui assim um ganho diferenciado em favor somente daqueles segurados que foram contemplados, ou seja conceder o benefício a somente alguns segurados, faz com que essa rubrica passe a integrar o salário - de - contribuição.

(Destaque no original)

Impugnação

Inconformada, a Impugnante apresentou contestação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 04-17.154 - proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - DRJ/CGE (processo digital, fls. 34 a 36):

DA IMPUGNAÇÃO

Assevera o contribuinte que não pode prevalecer o ALOP, aduzindo em síntese que:

1. Seu plano de previdência privada complementar é dirigido a todos os empregados que preencham os requisitos eleitos no contrato, quais sejam: a) ostentar menos de 54 anos de idade quando da adesão; b) perceber salário líquido igual ou superior a uma Unidade Previdenciária Tapetes (quando da elaboração do contrato primitivo com a Itaú Previdência, a UPT correspondia a R\$ 1.200,00, o que equivalia ao teto máximo de benefícios pagos pela previdência oficial);
2. a função da complementaridade do benefício previdenciário é garantir que o empregado que receba salário igual e/ou superior a uma UPT perceba quando de sua aposentadoria remuneração condizente com aquela auferida em atividade de trabalho;
3. o plano está disponível, obrigatoriamente, a todos os componentes do grupo elegível, de sorte que a não "admissão" (adesão?) está condicionada à renúncia expressa, por meio de declaração do próprio punho, o que leva à conclusão que a empresa instituiu o plano objetivando açambarcar o maior número de participantes possível;
4. a Emenda Constitucional nº 20/98, ao consagrar imunidade tributária aos planos de previdência complementar, derogou todas as normas infra-constitucionais em sentido contrário. Assim, a condição imposta pela lei 8.212/91, no sentido de que o plano deveria, obrigatoriamente, estar disponível a todos os empregados e dirigentes não tem mais valia no direito posto;
5. A lei 10.243/2001, que alterou o artigo 458 da CLT, se integra à parte final do § 2º do art. 202 da CF. Assim, a intenção do legislador ao inserir nesse artigo da CLT o § 2º, foi restringir a indevida incidência de contribuições sociais sobre

benefícios e/ou utilidades concedidos aos empregados, o que não se confunde com o termo remuneração;

6. quanto à rubrica Seguro de Vida, a Lei 8.212/91 não traça hipótese de incidência de contribuições previdenciárias sobre esse título, o que indica que a autoridade fiscal levantou o crédito tributário por analogia às disposições ilegais e inconstitucionais que seriam aplicáveis ao plano de previdência complementar;
7. a competência constitucional para o reconhecimento de que determinada verba integra ou não a remuneração é do Judiciário, mediante provocação de quem se sinta lesado;
8. quanto à rubrica Contribuição Sindical, é inquestionável que os valores lançados a esse título na conta contábil não poderiam servir de móvel para incidência de contribuições previdenciárias porque não importam em salário indireto dos empregados;
9. a atribuição de responsabilidade exclusiva para a impugnante, no que tange ao pagamento da contribuição assistencial, não integra a remuneração do empregado porque não corresponde a uma contraprestação pecuniária pelo labor. Referidos valores são direcionados ao sindicato de classe, não provocando uma melhoria direta no seu padrão de vida. Nem todos os trabalhadores optam pela filiação à organização sindical, a fim de que possam usufruir do apoio assistencial;
10. A (sic) ausência da retenção mensal da contribuição assistencial dos salários dos empregados não tem amplitude para configuração de salário indireto;
11. a contribuição assistencial, no caso concreto, não verte em benefício direto ao empregado, melhorando seu patamar salarial. Assim, não há como aceitar válido o enquadramento dessa rubrica como salário de contribuição, motivo pelo qual o AIOP não se sustenta;
12. a Representação Fiscal para Fins Penais não pode constituir meio idôneo para compelir o contribuinte a deixar de discutir a constituição de crédito tributário pela autoridade fazendária.

DO PEDIDO

Requer o sujeito passivo o reconhecimento da ineficácia do lançamento tributário e conseqüente desconstituição do crédito tributário referente às contribuições sociais incidentes sobre previdência privada complementar, seguro de vida e contribuição sindical, relativas ao período de janeiro a dezembro de 2004.

Julgamento de Primeira Instância

A 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 32 a 40):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA, CONTRIBUIÇÃO SINDICAL E SEGURO DE VIDA.

Para que seja incluído no rol das não incidências previstas no art. 28, §9º, alínea "p", da lei 8.212/91. É requisito essencial que o Plano de Previdência Complementar seja extensivo a todos os empregados e dirigentes.

Mesmo tratamento é dado ao pagamento pela empresa da contribuição sindical e de contribuições relativas a prêmio de seguro de vida, à luz da Lei nº 8.212/91, art. 28 c/c

RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 214, inciso I e §9º, XXV, respectivamente.

Lançamento Procedente

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 45 a 82):

1. Insurge-se contra a recomendação atinente ao lançamento complementar das contribuições destinadas ao Sesi e Fnde.

2. Infere suposta nulidade da decisão recorrida sob o pressuposto de que o julgador de origem não combateu todos os argumentos constantes da impugnação.

3. Ratifica os fundamentos apresentados na impugnação.

4. transcreve jurisprudência perfilhada à sua pretensão.

5. por fim, pede a anulação do lançamento, sob o fundamento de que referida autuação está eivada de ilegalidade.

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 25/5/2009 (processo digital, fl. 43), e a peça recursal foi interposta em 22/6/2009 (processo digital, fl. 45), dentro do prazo legal para sua interposição. Contudo, embora atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele conheço apenas parcialmente, ante a ausência de interesse recursal vista no presente voto.

Preliminares

Lançamento suplementar de contribuições destinadas ao Sesi e Fnde

O Sujeito Passivo insurge-se contra a recomendação dada pelo julgador de origem no sentido de que seja efetuado o correspondente lançamento complementar das contribuições destinadas ao Sesi e Fnde. No entanto, dita questão não está inserida na controvérsia posta, eis que sequer presente nos autos se a Unidade Preparadora acatou mencionada sugestão, restando efetivada a autuação proposta.

Nesse sentido, ante a sucumbência da Recorrente quanto à plausibilidade da referida pretensão, desconheço desta parte do recurso voluntário, pois seu objeto é o suposto afastamento de futura autuação, como tal, matéria alheia à controvérsia pela Turma ora enfrentada. Afinal, considerando-se que o interesse recursal é composto pelo binômio necessidade e adequação, não há dúvidas de que o recurso interposto é adequado à pretensão da Contribuinte somente no que se refere a conteúdo de acórdão que lhe é desfavorável.

Ademais, dita alegação não se constitui suposta matéria de ordem pública, que, à conta disso, tanto insuscetível de disponibilidade pelas partes como pronunciável a qualquer tempo e instância administrativa.

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento da Recorrente de que o lançamento ora contestado deverá ser anulado, supostamente porque contém ilegalidades. Não obstante mencionada alegação, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa da autuada. Confirma-se:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, a Contribuinte foi regularmente intimada a apresentar documentos e esclarecimentos relativos às contribuições referentes ao período sob procedimento fiscal (Termo de Início de Ação e Intimações subsequentes). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 149 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa. É o que se observa no “Auto de Infração” e “Relatório Fiscal”, em

consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 127 a 148 e 153 a 159).

Tanto é verdade, que a Interessada refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, a teor de sua contestação e documentação a ela anexada. Nesse sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Logo, não restaram dúvidas de que o Sujeito Passivo compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência, como e perante a quem se defender.

Além disso, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, incisos I e II, a nulidade processual opera-se somente quando o feito administrativo foi praticado por autoridade incompetente ou, **exclusivamente**, quanto aos despachos e decisões, ficar caracterizada eventual preterição ao direito de defesa respectivamente, nestes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Como se vê, cogitação acerca do cerceamento de defesa é de aplicação **restrita** nas fases processuais ulteriores à constituição do correspondente crédito tributário (despachos e decisões). Por conseguinte, suposta nulidade de autuação (auto de infração ou notificação de lançamento) transcorrerá **tão somente** quando lavrada por autoridade incompetente.

Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, outras falhas prejudiciais ao sujeito passivo, quando for o caso, serão sanadas no curso processual, sem que isso importe forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Ante o exposto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do PAF.

Nulidade da decisão recorrida

Todas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida foram enfrentadas por ocasião do julgamento de origem, razão pela qual não procede a alegação da Recorrente no sentido de ter sucedido cerceamento de defesa sob o pressuposto de que alguns argumentos, ali expostos, deixaram de ser considerados. Até por que o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto.

A propósito, o julgador não está obrigado a responder todas as questões suscitadas pelas partes em defesa das respectivas teses, quando já tenha encontrado fundamentos suficientes para proferir o correspondente voto. Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das

provas acostadas aos autos é de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo.

Nessa perspectiva, a apreciação e valoração das provas acostadas aos autos são de seu livre arbítrio, podendo ele, inclusive, quando entender suficientes à formação de sua convicção, fundamentar a decisão por meio de outros elementos probatórios presentes no processo. É nesse sentido, ao tratar da fundamentação das decisões judiciais com fulcro no art. 489, § 1º, do CPC/2015, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), *verbis*:

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida. Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada. STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585).

Por oportuno, cabe destacar, ainda, que o CPC/2015 e, por consequência, os pronunciamentos dos tribunais superiores a ele referentes, são importantes fontes de direito subsidiárias a serem observadas no Processo Administrativo Fiscal. A esse respeito, trata o Acórdão 2402006.494, proferido por Este órgão julgador:

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO. ELEMENTOS PROBATÓRIOS SUFICIENTES. IMPOSSIBILIDADE.

Não há que se falar em nulidade da decisão por ter deixado de analisar documentos apresentados juntamente com a impugnação, quando o julgador da instância de piso fundamentou a sua decisão em outros elementos probatórios anexados aos autos e suficientes à formação de sua convicção.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelo impugnante, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na verdade, o julgador tem o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada.

Como visto, o caso em exame não se enquadra nas transcritas hipóteses de nulidade vistas no inciso II do art. 59 do PAF, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Logo, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Por fim, embora referida arguição tenha sido apresentada em sede preliminar, tratando-se, também, da formulação de mérito, como tal será analisada em sua completude, nos termos do já transcrito art. 60 do mesmo Decreto.

Princípios constitucionais

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que

regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Como visto no art. 142, § único, do CTN já transcrito em tópico precedente, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Do exposto, improcede a argumentação da Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito

Seguro de vida

Consoante visto no excerto do Relatório da Fiscalização já transcrito precedentemente e aqui novamente replicado, os valores pagas na rubrica “Seguro de vida” compuseram a base de cálculo das contribuições apuradas, tão somente porque dito benefício não se estendeu à totalidade dos empregados, nestes termos:

A empresa também deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração a rubrica Seguro de Vida que é concedido também, a alguns segurados da empresa de tal sorte que o valor do Seguro de vida é custeado pela empresa, constitui assim um ganho diferenciado em favor somente daqueles que foram contemplado, ou seja conceder o benefício a somente alguns funcionários, faz com que essa rubrica passe a integrar o salário-de-contribuição.

O Julgador de origem manteve integralmente o crédito constituído, sob o mesmo fundamento, qual seja: não ter ele sido disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes. Confira-se (processo digital, fl. 38):

No que tange à rubrica Segura de Vida, observa-se que esta não consta dentre o rol de exclusões do §9º do art.28 da Lei no 8.212/91, entretanto, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto 3.265, de 29/11/1999, dispõe em seu artigo 214, § 9º, XXV:

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Nesse passo, cumpre-nos registrar que o §10 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, é claro ao estatuir que:

10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das com inações legais cabíveis.

(Destaque no original)

A Recorrente firma o entendimento de que aludida contribuição não incide sobre o “seguro de vida” sob os pressupostos de que a Lei nº 8.212, de 1991, não o inclui no salário-de-contribuição, assim como pelo fato do art. 458 da do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943 – Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) – supostamente reconhecer, expressamente, que dita utilidade não tem natureza salarial, vide excerto abaixo (processo digital, fls. 73 e 74):

5.1.3 Em primeiro lugar, é imperioso anotar que a Lei nº 8.212/91 não traça hipótese de incidência de contribuições sobre seguro de vida. Nenhuma das alíneas do artigo 28 do plano de custeio da previdência oficial qualquer remissão sobre as verbas pagas sob esse título que tudo indica, a autoridade fiscal levantou o crédito tributário por analogia as disposições (ilegais e inconstitucionais) que seriam aplicáveis ao plano de previdência complementar.

[...]

5.1.5 De outra banda, como ressaltado à saciedade no tópico antecedente, a hodierna redação do artigo 458 da Consolidação das Leis do Trabalho exclui da incidência das contribuições sociais as verbas pagas a título de seguro de vida (vide tópico IV.II) . Conquanto a autoridade fiscal entenda de modo diverso, a norma trabalhista não impõe nenhuma condição para o reconhecimento da isenção; vale dizer, o seguro de vida não precisa ser pago a todos os funcionários da empresa.

Como se vê, a controvérsia estabelecida cinge-se quanto ao pagamento do reportado seguro ter ocorrido somente para parcela dos empregados, nada se referindo à suposta previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho ou mesmo individualização do montante que beneficiaria cada um deles.

Contudo, dito entendimento não pode prosperar, tanto porque **oposto** ao que determina a legislação previdenciária como pelo fato da norma trabalhista **balizar** claramente seus próprios **efeitos fiscais**, aí não se incluindo a suposta **isenção** sob análise. A primeira, sustentada nos preceitos consignados por meio dos arts. 22, §2º, e 28, §9º, da Lei nº 8.212, de 1991, com regulamentação implementada no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, §9º, inciso XXV; a segunda, fundamentada na interpretação construída a partir da leitura dos arts. 81, 82, 457 e 458 da manifestada CLT.

Por pertinente, mencionada inferência fica facilitada quando se vê as normas para elaboração, redação, alteração e consolidação de leis, presentes na Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, art. 11, inciso III, alíneas “c” e “d”, *verbis*:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

[...]

III - para a obtenção de ordem lógica:

[...]

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos **complementares** à norma enunciada no caput do artigo e as **exceções** à regra por este estabelecida;

d) promover as **discriminações** e **enumerações** por meio dos incisos, alíneas e itens.

(Grifei)

Assim entendido, a fim de melhor destacar a compreensão daquilo que efetivamente **dizem** as normas previdenciária e trabalhista, como se **passa** o que ali está dito e de que **modo** a situação fática a elas se subsume, nos termos sequenciados, tais vertentes serão abordadas individualizadamente. Por conseguinte, citada análise terá início e finalização pela incidência tributária contida na legislação previdenciária, bem como os contornos fronteiriços estabelecidos pela lei trabalhista respectivamente.

No primeiro eixo, nota-se que mencionada utilidade estaria incluída na regra de incidência tributária legalmente estabelecida no art. 22, §2º, cuja base tributável vem prevista no inciso I do art. 28 da lei previdenciária, eis que não excepcionada originalmente nos respectivos §§2º e 9º dos preditos arts. 22 e 28 respectivamente. Contudo, segundo a jurisprudência do STJ, referido dispêndio passou a compor o rol das citadas exceções com a vigência da Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997, quando o art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei previdenciária, expressamente, isentou os pagamentos atinentes a “programa de previdência complementar”, nestes termos:

Lei nº 8.212, de 1991:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Lei nº 13.189, de 2015)

[...]

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.
(Destaquei)

[...]

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

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

[...]

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)

Resp nº 759.266/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 3/11/2009, DJe 13/11/2009:

“[...] Não obstante a ulterior mudança na redação do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que após a edição da Lei nº 9.528/97, estabeleceu de forma explícita que o seguro em grupo não se reverte de natureza salarial, o que afastaria a incidência da Contribuição Social, esta Corte já firmara entendimento em sentido contrário, haja vista que o empregado não usufrui do valor pago de forma individualizada.”

Resp nº 1.121.853/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 1/10/2009, DJe 14/10/2009:

3. O valor pago pelo empregador a título de seguro de vida em grupo é atualmente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa referência legal (art. 28, §9º, “p”, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97).

Ademais, infere-se que o inciso XXV do art. 9º do reportado Decreto nº 3.048, 1999, incluído pelo Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999, aponta o benefício fiscal almejado pela Requerente, sob a condição, entre outras, de ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes. Confira-se:

Decreto nº 3.048, de 1999:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XXV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a prêmio de seguro de vida em grupo, **desde que previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho e disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes**, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. (Incluído pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(Destaque nosso)

No eixo seguinte, entendo que os §§ 2º, inciso V, e 5º do art. 458 da CLT, quando interpretados juntamente com os art. 457, §2º, da mesma lei, sinalizam que o comando legal ali exposto não **reflete efeitos previdenciários** acerca do mencionado seguro de vida. Afinal, quando assim o quis, descrito Ato Legal, expressamente, traduziu ditos comandos por meio das expressões *e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário* (art.457, §2º) e não integram o salário do empregado para qualquer efeito **nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991** (art. 458, §9º). Confira-se:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

[...]

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e **previdenciário**. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

[...]

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

[...]

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário** as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

[...]

§ 5º O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, **não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição**, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

(Destaquei)

Como se vê, o legislador dispensou tratamento diferenciado à dita utilidade “seguro de vida”, já que silente quando à suposta exclusão do crédito previdenciário dele decorrente, como o fez declaradamente, a exemplo, com a “**ajuda de custo**” (art. 457, § 2º) e o “**serviço médico ou odontológico**” (art. 458, §5º), vistos precedentemente. Ademais, cotejando supracitados preceitos juntamente com aqueles abarcados pelos arts. 81, 82 e 457, §1º (antes e após a redação atual), entende-se que o comando no sentido de que anunciadas utilidades **não serão consideradas como salário** reflete exclusivamente nos cálculos das correspondentes verbas trabalhistas, aí se incluindo a parcela paga em dinheiro (art, 82, § único), percentagens e gratificações legais, entre outras (art. 457, §1). Confira-se:

Art. 81 - O salário mínimo será determinado pela fórmula $S_m = a + b + c + d + e$, em que "a", "b", "c", "d" e "e" representam, respectivamente, o valor das despesas diárias com alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte necessários à vida de um trabalhador adulto.

§ 1º - A parcela correspondente à alimentação terá um valor mínimo igual [...]

[...]

Art. 82 - Quando o empregador fornecer, in natura, uma ou mais das parcelas do salário mínimo, o salário em dinheiro será determinado pela fórmula [...]

Parágrafo único - O salário mínimo pago em dinheiro não será inferior a 30% (trinta por cento) do salário mínimo fixado para a região, zona ou subzona.

[...]

Art. 457 - [...]

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

Nesse pressuposto, considerando que a definição deve abranger o **todo** definido e tão **somente** ele, tratam-se de expressões e contextos distintos, como tais, devendo ser traduzidos. Afinal, as expressões ***não constituem base de incidência [...] previdenciária e não integram [...] o salário de contribuição*** carregam conteúdo normativo totalmente diverso daquela ***não serão consideradas como salário***. Confira-se:

1. o art. 457, §2º: e **não constituem base de incidência** de qualquer encargo trabalhista e **previdenciário**;

2. o art. 458, §5º: **não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição**, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

3. o art. 458, §2º, V: não **serão consideradas** como salário as seguintes utilidades [...] seguros de vida e de acidentes pessoais.

Do até então posto, infere-se que o dispêndio com seguro de vida compõe o salário-de-contribuição do seu beneficiário tanto quando **não previsto em acordo ou convenção coletiva** de trabalho como **se não for disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes**. Afinal, tratando-se da concessão de isenção, o dispositivo constante do supracitado inciso XXV do art. 9º do Decreto nº 3.048, de 1999, há de ser interpretado literalmente, precisamente como determina o art. 111, inciso II, do CTN.

Não obstante o exposto precedentemente, ainda que sem previsão em acordo ou convenção coletiva, quando dito benefício é **extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, sem que haja sua respectiva individualização por beneficiário**, sobre ele não incide a reportada contribuição previdenciária. Trata-se de entendimento já pacificado judicial e administrativamente, consoante manifestação constante do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119, de 10 de novembro de 2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda; Ato Declaratório PGFN nº 12, de 20 de dezembro de 2011, e Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, de 28/3/2019, dos quais transcrevo os excertos abaixo:

Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119, 2011:

Contribuição Previdenciária. Seguro de Vida em Grupo. O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Possibilidade de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não contestar, não interpor recursos e desistir dos já interpostos, quanto à matéria sob análise. Necessidade de autorização da Sra. Procuradora-Geral da Fazenda Nacional e aprovação do Sr. Ministro de Estado da Fazenda.

Ato Declaratório PGFN nº 12, de 2011:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2119 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 09/12/2011, **DECLARA** que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

“nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.”

(Destaques no original)

Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, de 28 de março de 2019:

Seguro de vida em grupo. Parecer PGFN/CRJ nº 2119/2011. Ato Declaratório nº 12/2011. Reconhecimento da jurisprudência pacífica do STJ afastando a incidência de contribuição previdenciária quando há a disponibilização do seguro de vida em grupo **a todos os empregados**, sem que haja a individualização do montante que beneficia cada um deles. Necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva. O descumprimento do requisito previsto no inciso XXV do §9º do art. 214, do Decreto nº 3.048/1999 não foi analisado no Parecer PGFN/CRJ nº 2119/2011, sendo, portanto, o Ato Declaratório inaplicável para tal situação. Novo exame da jurisprudência do STJ. Reconhecimento de entendimento pacífico da Corte Superior em sentido contrário ao defendido pela Fazenda Nacional **quanto à necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva**. Existência de acórdãos das duas turmas da Primeira Seção. Inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer. Art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

[...]

5. O Parecer PGFN/CRJ Nº 2119/2011, tendo em vista a jurisprudência dominante firmada em sentido desfavorável ao defendido pela Fazenda Nacional, permitiu a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, **desde seja inexistente outro fundamento relevante**: “nas ações judiciais que discutam a incidência de contribuição previdenciária quanto ao seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles.” (Negritei)

6. Ora, desde já, é importante esclarecer que o âmbito da dispensa de que cuidam o Ato Declaratório nº 12/2011 e o Parecer PGFN/CRJ nº 2119/2011 é restrito à matéria neles tratada, qual seja, a discussão relativa à incidência de contribuição previdenciária **quando há a disponibilização do seguro de vida em grupo a todos os empregados**, sem que haja a individualização do montante que beneficia cada um deles. Dessa forma,

havendo outro aspecto que possibilite a incidência em questão, tal aspecto não estaria abrangido pela dispensa ora em comento.

[...]

12. O Parecer PGFN/CRJ nº 2.119/2011 reconheceu, pois, a jurisprudência pacífica, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, que considerou que o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem haver individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, mesmo no período anterior às modificações promovidas pela Lei nº 9528/97.

13. Conquanto o referido parecer tenha mencionado, no rol de decisões que lastreavam a constatação do entendimento pacífico do STJ, o RESP nº 660.202/CE, da relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, **não se estava aderindo a tudo que preconizava aquele julgado**, mas apenas demonstrando que o STJ, de forma pacífica, afastara a natureza salarial da verba. Tanto assim o é, que a Fazenda Nacional **continuou defendendo em juízo** a incidência de contribuição previdenciária nos casos em que houvesse descumprimento dos requisitos previstos no inciso XXV do §9º do art. 214, do Decreto nº 3.048/1999.

14. Mais recentemente, contudo, o STJ, dessa vez por meio da Primeira Turma, firmou o entendimento de que **é irrelevante a previsão expressa do pagamento do seguro de vida em grupo em acordo ou convenção coletiva**, desde que o seguro seja em grupo e não individual. Eis o teor da ementa do AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP: (negritei)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÊMIO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO PAGO PELA PESSOA JURÍDICA AOS SEUS EMPREGADOS E DIRIGENTES. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. Consoante a jurisprudência desta Corte, o seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, não incidindo, assim, a contribuição previdenciária. Ademais, entendeu-se ser irrelevante a expressa previsão de tal pagamento em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual. Precedentes: REsp. 660.202/CE, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.6.2010; AgRg na MC 16.616/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 29.4.2010. 2. Agravo Interno da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento. (AgInt no AREsp 1069870/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2018, DJe 02/08/2018)

15. Nota-se, portanto, que, atualmente, há decisões de ambas turmas que compõem a Primeira Seção em sentido desfavorável ao defendido pela Fazenda Nacional quanto ao requisito previsto no inciso XXV do §9º do art. 214, do Decreto nº 3.048/1999 relativo à necessidade de que o seguro de vida em grupo **tenha previsão expressa em acordo ou convenção coletiva**. Segundo entendeu a Corte Superior, tal previsão seria irrelevante para fins de enquadramento no conceito de salário. Assim, se o seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, afastando-se, por conseguinte, a incidência de contribuição previdenciária.

16. Além dos já mencionados acórdãos (RESP nº 660.202/CE, da Segunda Turma, e AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP, da Primeira Turma), mais recentemente, o STJ reiterou, no AgInt no Resp 1.602.619/SE, o entendimento acerca da matéria. Confira-se:

[...]

18. Ademais, há ainda decisões monocráticas, a exemplo da decisão do RESP nº 1.680.081/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 04/08/2017, afastando a exação em casos que foi reputada irrelevante a **previsão expressa em acordo ou convenção coletiva** para fins de afastar a incidência de contribuição previdenciária

sobre o montante pago a título de seguro em vida em grupo, desde que não haja individualização do montante pago a cada um dos beneficiários.

19. Nesse contexto, da leitura dos julgados adrede referidos, é possível asseverar que o STJ já firmou jurisprudência no sentido de se afastar a incidência de contribuição previdenciária em caso de o seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja individualização do montante que beneficia a cada um deles, porque tal verba não se incluiria no conceito de salário, **sendo irrelevante a previsão ou não em acordo ou convenção coletiva.**

[...]

23. Destarte, sugere-se a inclusão de nova observação tema no item da lista relativa ao art. 2º, inciso VII, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos seguintes termos:

(Negritei)

1.8 - Contribuição Previdenciária

z) seguro de vida em grupo

Resumo: STJ já firmou jurisprudência no sentido de se afastar a incidência de contribuição previdenciária em caso de o seguro empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja individualização do montante que beneficia a cada um deles, porque tal conceito de salário, sendo irrelevante a previsão ou não em acordo ou convenção coletiva.

Precedentes: REsp 660.202/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2010, D AREsp 1069870/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/06/2018, DJe 02/0 1602619/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2019, DJe 26/03/2019; RESP nº 1.680.081 Campbell Marques, DJe 04/08/2017

Referência: Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME

(Destaques no original)

Mais especificamente, para maior clareza da incidência de contribuição previdenciária sobre o seguro de vida **não disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes**, passamos a transcrever excertos dos acórdãos que sustentam - em palavras da supracitada Nota SEI nº 11/2019 - as teses encampadas “mais recentemente”. Confira-se:

1. Item 14 - Paradigmas do AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP:

REsp. 660.202/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 11/6/2010:

Ementa:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

[...]

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual .

Voto:

Como visto, a interpretação da Corte sobre o tema, extraída do exame do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91, é uníssona nas duas Turmas que integram a Primeira Seção, no sentido de que não há a incidência da exação.

O fundamento consiste em que "o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

[...]

Sendo assim, a partir da jurisprudência desta Corte, não se depreende da Lei n. 8.212/91 (na redação original e naquela conferida pela Lei n. 9.528/97) que para a contribuição não incidir sobre o seguro de vida em grupo o pagamento venha necessariamente estabelecido em acordo ou convenção coletiva.

O entendimento consolidou-se, repita-se, no sentido de que a contribuição não pode incidir porque o trabalhador não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja **em grupo e não individual**.

Nesse sentido, ao dispor sobre os valores pagos a título de previdência complementar e de assistência médica ou odontológica, a única exigência legal é de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa. Confira-se:

[...]

Por tais razões, entendo que a regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes. Isso, por certo, não afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

(Destaques no original)

AgRg na MC 16.616/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29/4/2010:

Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL (TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. BASE DE CÁLCULO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO, CONTRATADO EM FAVOR DOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA). LIMINAR DEFERIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Voto:

4. A cobrança [...] o que descarta a possibilidade de se considerar o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade. Precedentes da 1ª e 2ª Turmas.

(Resp 1.121.853/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 1/10/2009, DJe 14/10/2009)

(Destques no original)

2. Item 16 - Paradigmas do AgInt no Resp 1.602.619/SE (REsp. 660.202/CE e AgRg na MC 16.616/RJ já abordados no item precedente, restando o AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP, apenas):

AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 2/8/2018:

Ementa:

1. Consoante a jurisprudência desta Corte, o seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, não incidindo, assim, a contribuição previdenciária. Ademais, entendeu-se ser irrelevante a expressa previsão de tal pagamento em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual. Precedentes: [...]

Voto

2. Verifica-se que a decisão agravada se encontra em consonância com a jurisprudência desta Corte, de que o seguro de vida contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, não incidindo, assim, a contribuição previdenciária. Ademais, entendeu-se ser irrelevante a expressa previsão de tal pagamento em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual. A propósito:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. NÃO-INCIDÊNCIA. NECESSIDADE DE PREVISÃO EM CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO (ART. 214, § 9º, INC. XXV, DO DEC. N. 3.048/99, COM A REDAÇÃO DADA PELO DEC. N. 3.265/99). EXIGÊNCIA AFASTADA POR NÃO ESTAR PREVISTA NA LEI N. 8.212/91.

[...]

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado, o qual não terá nenhum proveito direto ou indireto, eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar, em caso de falecimento. Se de seguro individual se tratasse, não haveria dúvida quanto à incidência, o que, entretanto, não ocorre em relação ao seguro de vida em grupo" (REsp 1121853/RJ, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 14/10/2009).

5. Logo, irrelevante para esse raciocínio que a exigência para tal pagamento esteja estabelecida em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual.

6. A regulamentação da Lei n. 8.212/91 por meio do art. 214, § 9º, inc. XXV, do Decreto n. 3.048/99, com a redação dada pelo Decreto n. 3.265/99, extrapolou os limites estabelecidos na norma e acabou por inovar ao estabelecer a necessidade de previsão em acordo ou convenção coletiva para fins de não-incidência da contribuição previdenciária sobre o valor do prêmio de seguro de vida em grupo pago pela pessoa jurídica aos seus empregados e dirigentes.

[...]

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

[...]

10. Recurso especial provido (REsp. 660.202/CE, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.6.2010).

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NA MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL (TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. BASE DE CÁLCULO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO, CONTRATADO EM FAVOR DOS EMPREGADOS. NÃO INCIDÊNCIA). LIMINAR DEFERIDA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

[...]

In casu, [...] dissonante da jurisprudência do STJ, segundo a qual “o seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor de um grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de salário, afastando-se, assim, incidência da contribuição previdenciária. Sobre a referida verva” [...]

Sumarizando as disposições da Nota SEI nº 11/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, de 2019, que interpretou os efeitos produzidos pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 12/2011 frente a jurisprudência do STJ, infere-se de relevante para a solução da presente controvérsia:

1. A “dispensa” prevista no Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 12/2011 tem aplicação restrita tão somente ao benefício disponibilizado em grupo a **todos** os empregados e dirigentes, sem que haja a **individualização** do montante que beneficia cada um deles. Logo, até então, além de mantidas as exigências do art. 214, § 9º, XXV do Decreto nº 3.048, de 1999 (seguro em grupo disponibilizado a todos e prévio ajuste em acordo ou convenção), acrescentou-se a necessária ausência de individualização do respectivo benefício. É o que se abstrai das expressões que passo a replicar:

- (i) item 5: “[...] desde que **inexistente** outro fundamento relevante: ‘[...]em favor do **grupo** de empregados, sem que haja a **individualização** [...]’;
- (ii) item 6: “[...] o âmbito da dispensa de que cuidam o Ato Declaratório nº 12/2011 e o Parecer PGFN/CRJ nº 2119/2011 é **restrito** à matéria neles tratada, qual seja, [...] quando há a disponibilização do seguro de vida em grupo a **todos** os empregados, sem que haja a **individualização** [...] havendo **outro** aspecto que possibilite a incidência em questão, tal aspecto **não** estaria abrangido [...]”;
- (iii) item 13: “[...] a Fazenda Nacional **continuou defendendo em juízo [...]** nos casos em que houvesse descumprimento dos requisitos previstos no inciso XXV do §9º do art. 214, [...]”.

2. Inexistindo outro aspecto que fundamente reportada incidência tributária, a “dispensa” admitida, nos citados Parecer e Ato Declaratório, quanto ao seguro em grupo disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes, sem individualização dos respectivos

benefícios, atinge o período anterior à isenção introduzida na Lei previdenciária (art. 28, § 9º, alínea “p”) pela Lei nº 9.528/97, consoante preceitua o item 12 da citada Nota, do qual replico as expressões:

[...] o seguro de vida em grupo [...] em favor de um grupo de empregados, sem haver individualização [...] não se inclui no conceito de salário, mesmo no período anterior às modificações promovidas pela Lei nº 9528/97.

3. O entendimento do STJ mostrou avanços, na medida em que, expressamente, assentou ser dispensável a exigência contida no art. 214, § 9º, XXV, do Decreto nº 3.048, de 1999, quanto ao fato do referido seguro **ter de ser** previamente ajustado em acordo ou convenção coletiva, vide trechos abaixo replicados:

(i) item 14: “Mais recentemente, contudo, o STJ [...] firmou o entendimento de que **é irrelevante** a previsão expressa do pagamento do seguro de vida em grupo em acordo ou convenção coletiva;

(ii) item 15: “[...] atualmente, há decisões [...] desfavorável [...] quanto ao requisito previsto no inciso XXV [...] relativo à necessidade de que o seguro de vida em grupo **tenha previsão expressa em acordo ou convenção coletiva**. Segundo entendeu a Corte Superior, tal previsão seria irrelevante [...]. Assim, [...] o seguro [...] em favor de um grupo de empregados, sem que haja individualização [...], não se inclui no conceito de salário.

Nessa mesma perspectiva, analisando os acórdãos sustentadores das tidas por “teses encampadas mais recentemente”, depreende-se que a Corte Superior continua entendendo estar o gozo do dito benefício condicionado ao fiel cumprimento das seguintes exigências: (i) o empregador contratar e disponibilizar seguro em grupo a **todos** os empregados e dirigentes e (ii) inexistir **individualização** do montante destinado a cada beneficiário. A exemplo, passo a replicar excertos dos citados precedentes, os quais aclaram que, aos olhos do STJ, incide contribuição previdenciária, entre outros, quando o seguro de vida **deixar de ser disponibilizado à totalidade** dos empregados e dirigentes. Confira-se:

1. Do REsp. 660.202/CE:

Ementa:

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado [...], eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar [...]

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

Voto:

Como visto, a interpretação da Corte sobre o tema, extraída do exame do art. 28, inc. I, da Lei n. 8.212/91, é uníssona nas duas Turmas que integram a Primeira Seção, no sentido de que não há a incidência da exação.

O fundamento consiste em que "o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício [...]

O entendimento consolidou-se, [...], eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar [...]

Nesse sentido, ao dispor sobre os valores pagos a título de previdência complementar [...], a única exigência legal é de que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa [...]

Por tais razões,[...] entendo que a regulamentação da Lei n. 8.212/91[...] extrapolou os limites [...]. Isso, por certo, não afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, [...]

(Destques no original)

2. Do AgRg na MC 16.616/RJ:

Voto:

4. A cobrança [...] o que descarta a possibilidade de se considerar o valor pago, se generalizado para todos os empregados, como sendo salário-utilidade [...]

(Destques no original)

3. Do AgInt no AREsp nº 1.069.870/SP:

Voto

2.Verifica-se que [...] . Ademais, entendeu-se ser irrelevante a expressa previsão de tal pagamento em acordo ou convenção coletiva, desde que o seguro seja em grupo e não individual. A propósito:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURO DE VIDA EM GRUPO. [...]

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado [...]

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes [...]

Acrescente-se, ainda, que apontada matéria também foi harmonizado no CARF, mediante o Enunciado nº 182 de sua jurisprudência, o qual perfilhou, exatamente, o que vem decidindo a Corte Superior, *verbis*:

O seguro de vida em grupo contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, não se inclui no conceito de remuneração, não estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não esteja previsto em acordo ou convenção coletiva de trabalho. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-002.499, 2201-006.947, 2301-007.830, 9202-005.318 e 9202-008.026.

Nesse pressuposto, os acórdãos precedentes nºs 2301-007.830 e 9202-005.318 evidenciam, claramente, não se aplicar referido Enunciado quando manifestado benefício deixar de ser disponibilizado **à totalidade dos empregados e dirigentes**. Confira-se nos excertos que deles transcrevo:

1. Acórdão nº 2301-007.830 (decisão proferida pela 1ª Turma ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento na Sessão de 2/9/2020), de relatoria do conselheiro João Maurício Vital:

Ao contrário do que afirmou o acórdão recorrido, não há, na acusação fiscal (e-fl. 14), qualquer referência ao pagamento seletivo do seguro de vida, de forma a não abranger todos os empregados [...]

A questão da não incidência de contribuição previdenciária sobre seguro de vida em grupo contratado com abrangência universal encontra-se pacificada [...]

2. Acórdão nº 9202-005.318 (decisão proferida pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na Sessão de 28/3/2017), de relatoria da conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri:

Vale destacar que o parecer cita entre os acórdãos que sustentam a tese, aquele proferido pelo Ministro Mauro Campbell no REsp 660.202/CE cuja ementa recebeu a seguinte redação:

4. "(...) o seguro de vida em grupo pago pelo empregador para todos os empregados, de forma geral, não pode ser considerado como espécie de benefício ao empregado [...], eis que estendido a todos uma espécie de garantia familiar [...]"

8. Por certo, não se afasta a necessidade de que tais pagamentos abranjam a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, por decorrer da interpretação sistemática da Lei n. 8.212/91, que impõe a incidência nos casos de seguro individual.

Observamos, assim, que o entendimento acima se amolda perfeitamente ao presente caso, pois conforme se verifica do documento de fls. 47 e 48 o seguro contrato pelo contribuinte é seguro de vida na modalidade coletiva/grupo e está disponível a totalidade dos empregados.

(Destaque no original)

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 12 de março de 2021, quando o julgamento foi convertido em diligência para que a Unidade Preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-000.985, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 544, 553 e 554):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil preste as informações solicitadas, nos termos do voto que segue na resolução, consolidando o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada à contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação em 30 (trinta) dias. Vencido o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que rejeitou a conversão do julgamento em diligência.

[...]

Ante o exposto, já que ausente prova nos autos de que o caso em análise se amolda ao contexto esquadrihado pelo citado Parecer PGFN/CRJ/Nº 2119/2011 (seguro de vida em grupo, sem individualização do benefício), voto por converter o presente julgamento em diligência para que a unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, intime a Contribuinte a comprovar, se for o caso, a parcela do reportado seguro de vida sobre a qual não incide mencionado tributo, por preencher os requisitos apontados no aludido Parecer. Assim resolvido, o resultado da referida diligência deverá ser consolidado, conclusivamente, por meio de Informação Fiscal, da qual a Recorrente deverá ser cientificada, para, a seu critério, apresentar manifestação em 30 (trinta) dias.

Conclusão:

Ante o exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas na presente resolução.

Informação fiscal da diligência

Conforme bem posto na Informação Fiscal da Diligência, a Recorrente logrou provar que apenas parcela do seguro de vida por ela pago não individualizava o montante destinado a cada beneficiário. Contudo, as reais razões da autuação não foram afastadas, pois nada foi acrescido acerca do referido benefício não ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes. Confira-se os excertos que passo a transcrever (processo digital, fls. 606 a 610):

2. Durante a ação fiscal, a Fiscalização Autuante considerou como base de cálculo para as Contribuições Previdenciárias e para Outras Entidades, no período de **01/2004 a 12/2004**, a rubrica **“SEGURO DE VIDA que é concedida a alguns segurados da empresa de tal sorte que o valor custeado pela empresa constitui um ganho diferenciado a alguns que foram contemplados, ou seja, conceder o benefício somente a alguns funcionários faz com essa rubrica passe a integrar o salário de contribuição.”** (Extraído do Relatório Fiscal do Auto de Infração – FLS 154/159).

[...]

3. Acontece que, como podemos observar no Livro Razão (FLS 199/201), a Recorrente individualizou o Seguro de Vida em escrita contábil. Contudo, manteve a maior parte lançada contabilmente sob a descrição **“ITAU SEGUROS”**.

[...]

4. Respondendo a Intimação, a Autuada encaminhou os comprovantes dos pagamentos dos valores sobre os quais, que por não estarem individualizados, não incidem Contribuição Previdenciárias. Foram encaminhados pela Autuada boletos e comprovantes de pagamentos para ITAÚ SEGUROS S/A. Juntamos ao Processo o Termo de Intimação Fiscal-TIF e os documentos encaminhados pela Empresa. A título de exemplo anexamos abaixo um dos boletos encaminhados pela Autuada:

[...]

Desta forma, abatemos os valores pagos a título de Seguro Itaú S/A apresentados pela Autuada e mantivemos os valores individualizados lançados no Livro Razão, mantendo as Bases de Cálculo nos termos do **Parecer PGFN/CRJ/Nº 2119/2011, nos valores da coluna “C”** conforme o demonstrativo abaixo:

Pagamentos apresentados			
Competência	A BC Remuneração Lev. BSV	B Pagamentos não Individualizados	C (A-B) Pagamentos Individualizados
01/2004	97,87	-	97,87
[...]			
12/2004	102,21	-	102,21
	10.552,66	9.309,69	1.242,97

(Destaque no original)

Por todo o exposto, já que dito benefício não foi extensivo à totalidade dos empregados, há de se manter exatamente o decidido na origem. Afinal, o fato da Recorrente provar que apenas parcela do seguro de vida por ela pago individualizava o montante destinado a cada beneficiário, por si só, não tem o condão de atrair a aplicação dos retrocitados Enunciado nº 182, Parecer PGFN/CRJ/Nº 2.119/2011 e Ato Declaratório PGFN nº 12/2011.

Previdência complementar privada

A Recorrente celebrou contrato com o Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL) FLEXPREV ITAÚ EMPRESARIAL, entidade aberta de previdência privada (nada nos autos retratando ao contrário), que teve por objeto a instituição de programa coletivo de previdência privada. Confira-se (processo digital, fls.313 a 315):

CONTRATO DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA**FLEXPREV ITAU EMPRESARIAL PGBL**

Itaú Previdência e Seguros S.A. com CNPJ n.º 53.031.217/0001-25, com sede na Praça Alfredo Egydio de Souza Aranha, n.º 100, Torre Alfredo Egydio, 12º andar, CEP 04390-900, nesta Capital de São Paulo - SP, designada **Itauprev**, e a Cliente a seguir qualificada,

Nome da Cliente: TAPETES SÃO CARLOS LTDA		CNPJ: 59.596.130 / 0001 - 81	
Endereço: Rua Miguel Giometti, 340 – Bairro Vila Elizabeth – CEP : 13.560-910		Cidade: São Carlos	Estado: São Paulo
Designada: INSTITUIDORA , ajustam o que segue:			

[...]

2. DEFINIÇÕES

Para os efeitos do presente contrato, sem prejuízo das definições contidas no Regulamento do Plano, entende-se por:

[...]

2.3 Contribuição Normal: São os depósitos mensais efetuados ao plano.

2.4 Aportes Extraordinários: São os depósitos esporádicos feitos ao plano pela Instituidora e/ou Participante.

[...]

2.11 Plano: é o PLANO GERADOR DE BENEFÍCIO LIVRE. objeto do presente contrato, conforme descrito no Regulamento e na respectiva Nota Técnica Atuarial.

[...]

3. OBJETO: A Itauprev oferecerá plano de previdência privada Flexprev Empresarial Itaú PGBL para as pessoas físicas que mantenham vínculo com a Instituidora, conforme indicação no subitem 1.1, para o recebimento dos benefícios indicados no subitem 1.11, nos termos deste contrato, da proposta de inscrição preenchida pelo participante e aceita pela Itauprev e do Regulamento do Plano, documentos que integram este contrato, bem como suas eventuais alterações.

Consoante visto no excerto do Relatório da Fiscalização já transcrito precedentemente e aqui replicado, os valores pagos na rubrica “Previdência complementar privada” compuseram a base de cálculo das contribuições apuradas, **tão somente** porque dito benefício não se estendeu à totalidade dos empregados e dirigentes, nestes termos:

[...] a empresa deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração dos Empregados a rubrica da PREVIDÊNCIA PRIVADA - COMPLEMENTAR, haja vista que a vantagem concedida (PREVIDÊNCIA PRIVADA - COMPLEMENTAR) é concedida a alguns segurados da empresa de tal sorte que o valor do plano de previdência suportado pela empresa, constitui assim um ganho diferenciado em favor somente daqueles segurados que foram contemplados, ou seja conceder o benefício a somente alguns segurados, faz com que essa rubrica passe a integrar o salário - de - contribuição.

(Destaque no original)

O Julgador de origem manteve integralmente o crédito constituído, sob o mesmo fundamento, qual seja: não ter ele sido disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes. Confira-se (processo digital, fl. 39):

Ainda, alega o contribuinte que a Emenda Constitucional nº 20/98, ao consagrar imunidade tributária aos planos de previdência complementar, derogou todas as normas infraconstitucionais em sentido contrário. Assim, a condição imposta pela lei 8.212/91, no sentido de que o plano deveria, obrigatoriamente, estar disponível a todos os empregados e dirigentes não tem mais valia no direito posto.

A esse respeito, cumpre-nos esclarecer que não cabe a esta instância administrativa apreciar tal questionamento, entretanto, nota-se que em nada a mencionada EC contraria as disposições da Lei 8.212/91. *Verbis*:

[...]

O *caput* do art. 202 da CF/88, na redação dada pela EC 20/98, acima citado, determina que a instituição da previdência privada complementar será regulada por Lei Complementar.

A Lei Complementar referida estabelece normas reguladoras da atividade das empresas que administram os planos de previdência privada e, ainda, dita regras para aquelas empresas que constituem fundos próprios de previdência privada. Trata-se da LC 109/2001.

Já o § 2º. do mesmo artigo 202, determina que as contribuições do empregador não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. Nota-se que se trata, simplesmente de lei, não há referência a lei complementar.

Por certo, tais contribuições não integrariam a remuneração dos participantes para efeito de incidência de contribuições previdenciárias, no presente caso, se a impugnante tivesse atentado para as disposições do art. 28 da Lei 8.212/91.

A Recorrente firma o entendimento de que aludida contribuição não incide sobre a “previdência complementar privada” sob os pressupostos, por um lado, de que ela está disponível a todos os empregados que preenchem “os requisitos eleitos no contrato”; por outro, porque a condição imposta no art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei 8.212/91 foi tacitamente derogada a partir da nova redação dada ao art. 202 da Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Confira-se nos excertos a seguir transcritos (processo digital, fls. 55, 57, 63 e 64):

4.2.14 Portanto, num primeiro momento, ao contrário do que tenta fazer crer a douta autoridade fiscal, bem como a E. 4ª Turma da DRJ de Campo Grande/MS, o plano de previdência privada complementar **é dirigido a todos os empregados que preenchem os requisitos eleitos no contrato.**

4.2.15 De fato, a adesão ao plano de previdência não constitui privilégio de uma determinada casta de funcionários da empresa Recorrente. Ao inverso, a função da complementaridade do benefício previdenciário é simplesmente garantir que o empregado que receba salário igual e/ou superior a uma Unidade Previdenciária Tapetes (U.P.T.), perceba quando de sua aposentadoria remuneração condizente com àquela auferida em plena atividade de trabalho.

[...]

4.2.24 *In casu*, as contribuições da Instituidora, ora Recorrente ao fundo de previdência complementar privada, por não constituírem contraprestação dos serviços prestados pelos participantes e não se enquadrarem no termo salário e/ou remuneração, jamais poderiam servir de baldrame para a lavratura do malfadado auto de infração e imposição de multa (NFLD).

[...]

4.3.11 Consoante se denota, foi erigido a nível hierárquico superior o obstáculo para incidência das contribuições sociais sobre os valores pagos aos planos de previdência complementar privada; vale dizer, estabeleceu-se imunidade constitucional no tocante à matéria.

[...]

4.3.13 O poder constituinte derivado ao consagrar imunidade tributária aos planos de previdência complementar privada acabou derogando todas as normas infra-constitucionais em sentido contrário, de modo que a condição imposta na alínea "p" ao § 9º, do artigo 28, da Lei 8.212/91, no sentido de que o plano deveria obrigatoriamente estar disponível a todos os funcionários e dirigentes não tem mais valia no direito posto.

4.3.14 Poder-se-ia, argumentar que o parágrafo 2º, do artigo 202 da Constituição da República, teria destacado que o gozo da imunidade estaria adstrito a requisitos trazidos em lei. Entretanto, tal questionamento seria rechaçado de plano. Com efeito, é de hialina evidência que a lei a que se reporta o comando constitucional é a complementar.

(Destaque no original)

Nessa perspectiva, a controvérsia estabelecida cinge-se **unicamente** acerca do reportado benefício não ter sido disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da Recorrente. Afinal, tanto a autuação quanto a decisão de origem são silentes tocante à suposta desqualificação da natureza de previdência complementar, seja decorrente do desvirtuamento de finalidade traduzido pela conversão de rendimento tributável (bônus, prêmios, etc) em não tributável ou mesmo sobre a ocorrência de hipotética discriminação dentro de uma categoria específica de beneficiários.

Contextualizados os fatos, passo propriamente ao enfrentamento da questão.

No plano constitucional, as contribuições previdenciárias incidentes no cenário da relação laboral atingem a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, ao respectivo prestador, ainda que sem vínculo empregatício, exatamente como prevê o art. 195, incisos I, alínea "a", e II, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, [...]

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. No entanto, com a inclusão da alínea "p" no § 9º do art. 28 da Lei 8.212, de 1991, as contribuições vertidas pelo empregador para custear plano de previdência privada complementar passaram a ser isentas das contribuições previdenciárias, **desde** que dito benefício seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes. Confira-se:

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; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

§ 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;

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, § 9º, inciso XV, replica exatamente o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212, de 1991, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

XV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho;

Contudo, referida matéria **alçou** status constitucional a partir da redação dada ao art. 202 da CF, de 1988, pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, quando a competência para estabelecer os requisitos necessários ao gozo do reportado benefício foi atribuída à “lei”, *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. (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)

Nesse pressuposto, razoável admitir que a natureza constitucional atingida pelo tema reflete imunidade condicionada, assim reputada por conta de sua eficácia limitada, que carece da citada regulação infraconstitucional para produzir os efeitos jurídicos pretendidos. Afinal, o termo “remuneração” - tida pela totalidade das quantias pagas ou auferidas - é **igualmente** eleito tanto pelo descrito comando constitucional, ao delimitar os contornos da suposta imunidade (§ 2º do art. 202), como pela Lei previdenciária, quando define a contribuição da empresa (art. 22, inciso I) e a composição do salário-de-contribuição do empregado (art. 28, inciso I). Assim entendido, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário-de-contribuição, tão somente se a respectiva concessão atender as exigências estabelecidas na lei integrativa.

Com efeito, regulando citado dispositivo constitucional, a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, **vigente a partir de 30/5/2001**, data de sua publicação, dispôs não incidir contribuições “**de qualquer natureza**” sobre os dispêndios suportados pelo empregador com plano de previdência privada complementar destinado a custear benefícios de **caráter previdenciário**. Ademais, acrescenta, que os planos de entidades fechadas terão de ser oferecidos a todos os empregados e dirigentes, condição não exigida quando o suposto programa for instituído por entidade aberta, nesta, vedada a ocorrência de hipotética discriminação dentro de uma categoria específica de beneficiários. É o que se infere das disposições apontadas nos arts. 16, § 1º; 26, incisos I e II, §§ 1º a 3º, e 69, § 1º, do manifestado Ato complementar, nesses termos:

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.

[...]

§ 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.

[...]

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.

[...]

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.

(Destaques no original)

Ante o até então exposto, parametrizado pela imparcialidade orgânica própria do julgador deste Conselho, cabível discorrer acerca de duas vertentes interpretativas atinentes à expressão constitucional “nos termos da lei” vista precedentemente (art. 202, § 2º). A primeira, arrazoando que apontada regulação poderá se dar mediante lei ordinária, sob o fundamento de que a Constituição assim a excepcionou; a outra, acautelando entendimento contrário, para igual propósito, reivindica a necessária edição de lei complementar, por se tratar de exigência também constitucional.

Na primeira perspectiva, considerando-se que o caput traz a regra geral e o parágrafo a exceção e/ou complementação a ela aplicáveis (técnica legislativa delineada na Lei Complementar nº 95, de 1998, art. 11, inciso III, alínea “c”), o eixo conceitual disposto no transcrito arranjo constitucional sinaliza que a regulação do mencionado regime de previdência complementar ocorrerá mediante lei complementar (art. 202, caput), **exceto** quanto à imunidade ali presente, que será objeto de lei ordinária (§ 2º).

Por conseguinte, embora formalmente editado como lei complementar, referido Ato legal, **sinaliza** ser materialmente ordinário quanto à regulação posta mediante a expressão “nos termos da lei”, presente no § 2º do comando constitucional carregado no transcrito art. 202. Com efeito, o STF entende que a distinção entre manifestadas espécies legislativas deverá ter sua aferição delineada nos respectivos campos de atuação estabelecidos pela Constituição, já que ausente hierarquia entre ambas. Visto dessa forma, a natureza específica da lei complementar tem por pressuposto o disciplinamento de matéria a ela reservada pela Carta Magna.

A propósito, é o que se infere da Tese de Repercussão Geral do Tema 71, que encerrou discussão tocante à validade jurídica da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ter revogado isenção da COFINS anteriormente concedida às Sociedades Cíveis de prestação de serviço pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, nestes termos (paradigma RE nº 377.457/PR):

É legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, dado que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída.

No reportado panorama, onde a temática é regida por dois comandos distintos, mas de status materialmente ordinários, há de se harmonizar referido contexto legal a partir do balizamento conferido pelo art. 2º, §§ 1º e 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, na redação dada pela Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010, *verbis*:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Nessa dimensão, afasta-se a condição controvertida, exatamente como prescreve o transcrito art. 2º, § 1º, da LINDB, vez que a Lei integrativa regulou dita questão em toda sua inteireza. Com efeito, assentou que os planos coletivos de previdência privada complementar, quando instituídos por entidades abertas, poderão ser disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas de seus empregados, vedada, apenas, a hipotética discriminação dentro da respectiva categoria.

Conveniente ressaltar que, em essência, reportada perspectiva também já foi adotada na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, segundo os excertos dos acórdãos que passo a transcrever:

1. Acórdão nº 9202-007.974 (decisão proferida pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na Sessão de 18/6/2019), de relatoria da conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, que adotou os fundamentos do Acórdão nº: 9202-005.241 como suas razões de decidir:

A *ratio* motivadora do legislador complementar parece ter sido [...]. 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.

[...]

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.

2. Acórdão nº 9202-008.087 (decisão proferida pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na Sessão de 20/8/2019), de relatoria do conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho:

Dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que a espécie normativa destinada a regular o regime de previdência privado em termos gerais é lei complementar (art. 202, **caput**) e que o estabelecimento das condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores é reservado a lei de caráter ordinário.

[...]

Ocorre que, com a alteração da redação do art. 202 da Constituição, a Lei Complementar 109/2001, fazendo as vezes de lei ordinária, 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. Em virtude disso, a alínea “p” do § 9º do art. 28 acima, acabou por ser derogada pela Lei Complementar nº 109/2001 naquilo que não lhe é compatível.

Noutra vertente, ao meu sentir, igualmente razoável, há de se considerar a perspectiva do reportado “tema” estampar limitação da competência tributária que a União detém acerca da Contribuição Social Previdenciária. Visto por dito ângulo, a regulação ora discutida terá de ser implementada, exclusivamente, mediante lei complementar, eis que tocante matéria a ela reservada, conforme estabelece o art. 146, inciso II, da CF, de 1988. Confira-se:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

É oportuno ressaltar que citado assunto está pacificado pela Suprema Corte - Tese de Repercussão Geral do Tema 32 - quando foi aferida a validade jurídica do art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, ter regulado a imunidade concedida às entidades beneficentes de assistência social pelo art. 195, § 7º, da Carta Magna. Naquela oportunidade, embora o comando constitucional refira-se a “lei”, e não “lei complementar”, o STF asseverou que **apenas** os aspectos **procedimentais** atinentes à certificação, fiscalização e controle administrativo poderão ser regulados por lei ordinária, e de **tais aspectos**, absolutamente, a já supracitada condição imposta pela alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, **não trata**. Confira-se:

CF, de 1988:

Art. 195 [...]

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Ementa do acórdão, de redatoria da ministra Rosa Weber (paradigma - RE nº 566.622/RS):

EMENTA EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL. 1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas. 2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001. 3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.” 4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

Como se vê, a Lei Complementar nº 109, de 29/5/01, trouxe amplo regramento do regime de previdência complementar privada aberto e fechado, aí se incluindo os **aspectos tributários**, sem qualquer ressalva expressa atinente à alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei Previdenciária. Com efeito, além de silente quanto à referida condição do programa instituído por entidade aberta ser extensivo a todos os empregados e dirigentes; ela, expressamente, prevê que dito plano coletivo poderá ser composto por uma ou mais categorias específicas de empregados do mesmo empregador. Naturalmente, na forma também já vista, o plano de previdência instituído por entidade fechada terá, obrigatoriamente, de ser estendido a todos os empregados e dirigentes.

Oportuno manifestar que que, em essência, reportada perspectiva parece também já ter sido adotada nesta Turma de julgamento, o que se vê nos excertos transcritos do Acórdão nº 2402-010.449, com decisão unânime acerca da matéria proferida na sessão de 4/10/21, de relatoria do conselheiro Denny Medeiros da Silveira, nestes termos:

Ementa:

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. ENTIDADE ABERTA. DIRIGENTES DA EMPRESA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Em se tratando de plano de previdência complementar de entidade aberta, o simples fato de ter sido oferecido apenas aos dirigentes da empresa não se mostra suficiente para que os valores vertidos a esse plano integrem o salário de contribuição.

Voto:

Vê-se, pois, que a nova redação do art. 202 passou a tratar de regimes de previdência privada, atribuindo à lei complementar a sua regulamentação, o que se deu pela Lei Complementar nº 109, de 29/5/01, publicada em 30/5/01 e que detalhou o regramento para as entidades abertas e fechadas de previdência.

[...]

Da exegese dos dispositivos acima, tem-se (i) que as contribuições vertidas a entidades de previdência complementar não estão sujeitas a incidência de contribuições de qualquer natureza; (ii) que os planos de previdência de entidades fechadas devem ser oferecidos a todos os empregados e dirigentes da empresa; e (iii) que em relação a planos de previdência de entidades abertas não há a exigência de serem oferecidos a todos os empregados e dirigentes.

Desse modo, na aplicação regra isentiva do art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, devemos observar, a partir de 30/5/01, o comando da Lei Complementar nº 109, que exige o oferecimento do plano de previdência de entidade fechada a todos os empregados e dirigentes e que não exige tal oferecimento em relação aos planos de entidades abertas.

Ante o exposto, tratando-se de competências posteriores a 30/05/2001, e ausente nos autos tanto que houve suposta discriminação dentro de uma respectiva categoria como a qualificação da natureza remuneratório do benefício por se traduzir gratificação ou prêmio concedidos pela atividade laboral, há de se atender a pretensão da Recorrente. Afinal, tocante à apontada temática, independentemente da vertente abordada, a alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei previdenciária foi tacitamente derogada pela Lei Complementar referenciada precedentemente. Logo, cancela-se o lançamento referente ao código de levantamento “BCP - BASE CALCULO PREVIDÊNCIA PRIVADA”.

Contribuição sindical

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto à contribuição sindical, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Diante das alegações do sujeito passivo, contestando o lançamento referente às contribuições sociais incidentes sobre as verbas registradas a título de previdência privada complementar, seguro de vida e contribuição sindical, cumpre-nos destacar que os artigos. 22, I e II, e 28, I, da Lei nº 8.212/91, que definem o campo de incidência das contribuições previdenciárias a cargo da empresa relativas aos empregados, têm como núcleo o conceito de remuneração.

Saliente-se que alguns empregadores, além da remuneração básica (salário), oferecem aos trabalhadores bens *in natura*, serviços e outras formas de retribuição, sendo algumas de difícil mensuração, tais como: farmácia, escola, aluguel, energia elétrica, telefone, consórcio, cartão de crédito, clube, cooperativa, previdência privada, assistência à saúde gratuita ou subsidiada, alimentação, transporte, habitação, venda do próprio produto abaixo do custo e cessão de empréstimo sem juros ou com juros abaixo do mercado etc.

Neste sentido, o que define a natureza remuneratória da parcela não é o seu nome, mas a sua natureza. Basta que o objeto da prestação represente uma vantagem econômica obtida em razão da relação de trabalho, sem a qual, para alcançá-la, teria o obreiro que arcar com o respectivo ônus, que estaremos diante de verba salarial.

Nota-se que o alcance do *salário-de-contribuição* não deve ser exclusivamente interpretado de acordo com os art. 457 e 458 da CLT, mas sim no contexto em que se insere.

Em outras palavras, o *salário-de-contribuição* é uma expressão genuína do Direito Previdenciário, cujo conceito está expresso no art. 28 da Lei nº. 8.212/91, não havendo que se confundir com o Direito do Trabalho.

E óbvio que o direito previdenciário aproveita-se de algumas noções do direito do trabalho. No entanto, trata-se de mera relação entre os dois ramos autônomos do direito, que não pode ser confundida com dependência de um em relação ao outro. Logo, é perfeitamente legítimo que uma verba seja excluída do conceito de salário, para fins trabalhistas, mas que integre o *salário-de-contribuição*, para efeitos previdenciários.

[...]:

Relativamente à rubrica Contribuição Sindical, resta evidente que se trata de uma vantagem econômica obtida em razão da relação de trabalho, proporcionada pela empresa a apenas parte dos empregados, que em decorrência de uma opção pessoal poderia ter arcado com o respectivo ônus. No entanto, esse grupo foi favorecido pelo empregador que deixou de efetuar a retenção mensal da folha de salários, conforme era de se esperar.

Desta forma, conclui-se que tal verba é remuneratória, enquadrando-se no disposto no artigo 28, I, da Lei 8.212/91, vez que não faz parte do rol de exclusões previsto em seu §9º, conforme se verifica, *verbis*:

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; (Redação dada pela Lei nº9.528, de 10.12.97)

Apropriado também se trazer os fundamentos do Relatório Fiscal, que esclarecem as razões da presente autuação (processo digital, fl.155):

A empresa também deixou de considerar na Base de Cálculo da Remuneração dos Empregados a contribuição sindical, que foi lançada diretamente pela empresa em OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS DA DIPJ –Declaração Imposto de Renda Pessoa Jurídica 2005 ANO CALENDARIO 2004, se desprende, e constitui-se, assim
salário indireto, pois Contribuição Sindical é um imposto obrigatório,

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que a Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, a Contribuinte dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme art. 62 da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Assim entendido, dita pretensão recursal não pode prosperar, por absoluta carência de amparo legislativo.

Conclusão

Ante o exposto, conheço parcialmente do recurso interposto, não se apreciando a matéria sem interesse recursal; para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares nela suscitadas e, no mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando-se o crédito tributário decorrente do pagamento da previdência social complementar privada, instituída no regime aberto (código de levantamento “BCP - BASE CALCULO PREVIDÊNCIA PRIVADA”).

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz