



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

Processo n° 13896.722270/2014-93
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2201-003.726 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2017
Matéria contribuição previdenciária
Recorrentes TICKET SERVICOS SA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. MARCO INICIAL.

O prazo decadencial de 5 anos para o Fisco lançar as referidas contribuições previdenciárias corre a partir da data do fato gerador, nos casos de pagamento antecipado.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

Após o advento da LC n° 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá a empresa eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, em face das disposições da novel legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e em dar provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

assinado digitalmente

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 31/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

1- Tratam-se de Recurso de Ofício (fls. 697) e Voluntário (fls.723/761) interposto pela DRJ e contribuinte em face da decisão da DRJ/REC que julgou procedente em parte a impugnação do contribuinte ao lançamento dos DEBCAD nº 51.045.061-0: fls. 3 a 16, no valor de R\$ 8.090.122,03, relativo às contribuições patronais, incluindo SAT (1%) incidentes sobre os valores apurados em folha de pagamento (doc 15 de fls. 348 a 350); e DEBCAD nº 51.045.062-8: fls. 17 a 21, no valor de R\$ 2.026.875,96, composto pelas contribuições patronais aos Terceiros (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a diferença dos valores apurados em folha de pagamento e os declarados em GFIP.

2 – Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do V. Acórdão da DRJ (fls. 696/702) por sua precisão:

“Nos termos do relato da auditoria, fls. 26 a 54, foram lançadas, no presente processo, contribuições previdenciárias incidentes sobre os seguintes fatos geradores:

A) rubricas da folha de pagamento identificadas como Participação nos Lucros ou Resultados –PLR:

A autuada não demonstrou o uso dos instrumentos (comissão paritária ou convenção/acordo coletivo) previstos no artigo 2º da Lei 10.101/2000. Apresentou apenas o documentos denominados “INSTRUMENTO DESTINADO A REGULAR A PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DA TICKET SERVIÇOS S.A NOS LUCROS E RESULTADOS” e “POLÍTICAS DE PLR&GESTÃO”. A fiscalização não identificou metas, prazos, critérios

de avaliação e registro da participação do Sindicato (na hipótese do inciso I do artigo 2º da Lei 10.101/2000). E mais, o contribuinte promoveu pagamento ao Sr. Alaor Aguirre, diretor estatutário, a título de PLR que é restrito aos empregados, nos termos no mesmo dispositivo.

Desta feita, foram considerados como integrantes do salário de contribuição os valores pagos a este título.

B) Programa de Previdência Privada PPA:

A fiscalização apurou depósitos denominados “Contribuição Específica” e “Aportes” nas contas de participantes que ocupam cargos de direção: Jean Claveau e Oswaldo Melantonio. Assim, o autuante atestou que o referido programa, ao estabelecer tratamento desigual entre seus beneficiários, passou a compor o salário de contribuição.

Complementam o relato fiscal as planilhas de fls. 55 a 70, demonstrando os valores acima descritos e os termos e documentos utilizados durante a Ação Fiscal (fls. 77 a 599).

A fiscalização atesta que não houve dedução dos recolhimentos do período em função do não reconhecimento, por parte da empresa, das rubricas lançadas como base de cálculo e da não informação de tais fatos geradores nas competentes GFIP.

Período dos lançamentos: 01/01/2009 a 31/12/2009.

Cientificada, por via postal, em 29/08/2014 (f. 600), o contribuinte apresentou, em 26/09/2014, seu inconformismo de fls. 616 a 652. Trouxe, em síntese, as seguintes alegações:

I- decadência parcial do período de 01 a 07/2009;

II- ausência de motivação para a desconsideração dos documentos trazidos, relativos ao PLR, reiterando o atendimento das demais condições estabelecidas na Lei. nº 10.101/2000.

III- quanto ao PLR pago ao Sr Alaor, deve ser aplicado o teor do artigo 7º , XI da CF, que não traz vedações a nenhum tipo de obreiro;

IV- quanto à previdência privada, a lei não exige igualdade de aportes e contribuições, mas sim que seja um plano disponível a todos;

V- ausência de habitualidade nos pagamento de PLR considerados como salário de contribuição;

VI- ofensa aos princípios da Verdade material e da Primazia da Realidade;

VII- multa de 75% com caráter confiscatório.

Ao final, clama pela produção de provas, especialmente juntada de documentos.

Junta, fls. 653 a 687, documentos de representação e “INSTRUMENTO DESTINADO A REGULAR A PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS DA TICKET SERVIÇOS S.A NOS LUCROS E RESULTADOS”. Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe, discriminados a seguir.

3 - A decisão da DRJ/REC (fls. 723/761) julgou procedente em parte a Impugnação do contribuinte, conforme decisão ementada abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DECADÊNCIA. MARCO INICIAL.

O prazo decadencial de 5 anos para o Fisco lançar as referidas contribuições previdenciárias corre a partir da data do fato gerador, nos casos de pagamento antecipado.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. APORTES DIFERENCIADOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os aportes complementares em conta de previdência privada, vinculados a fatores de ordem pessoal do trabalhador, sem observância de isonomia e proporcionalidade, possuem natureza remuneratória, integrando o salário de- contribuição e sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

VEDAÇÃO AO CONFISCO. APRECIÇÃO. INCOMPETÊNCIA.

Uma vez que a Administração Fazendária só é dado fazer o que a lei autoriza e estando a multa lançada em consonância com as normas vigentes e cogentes, o foro administrativo não é competente para apreciar argüição de confisco por aplicação de penalidade.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS.

INDEFERIMENTO.

O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem suficientes para o convencimento do julgador.”

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4- Cientificado da decisão de piso (fls. 721), o contribuinte apresentou recurso voluntário às fls. 723/761.

5- É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso

RECURSO DE OFÍCIO

6 – O recurso de ofício atende os requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço em decorrência de que o valor exonerado do crédito tributário (fls. 710/711) é acima do estabelecido na Portaria MF 63/2017 de acordo com a Súmula CARF 103.

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

7 – Em síntese a exoneração do crédito tributário se deu em decorrência do reconhecimento da decadência em decisão assim fundamentada pela autoridade de julgamento *a quo* (fls. 699):

“O Código Tributário Nacional – CTN traz dois caminhos aplicáveis para fins de se estabelecer um marco inicial na contagem do prazo quinquenal de decadência, consoante tenha havido ou não recolhimento antecipado do tributo pelo sujeito passivo:

a) fato gerador, caso haja pagamento antecipado (art. 150, § 4º, do CTN);

b) primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco poderia fazer o lançamento, caso não haja pagamento antecipado (art. 173, I, do CTN).

No caso em tela, conforme atesta a própria autoridade fiscal, houve recolhimento durante todo o período do lançamento, sendo-lhe, assim, aplicável o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Desta feita, sendo a data da ciência 29/08/2014, reconhece-se a decadência de todos os lançamentos anteriores até 06/2009, conforme pretendido pelo contribuinte.

Destaque-se que a decadência fulmina integralmente o levantamento PLR promovido para o período de 02 a 04/2009, totalmente decadente, restando sem interesse as alegações II, III e V acima.”

8 – Havendo o reconhecimento de pagamentos antecipados e aplicando os termos da Súmula CARF nº 99 tenho como correta a decisão de piso que reconheceu a decadência parcial sobre tais períodos de apuração e voto no sentido de se negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

9 – O contribuinte em seu arrazoadado questiona a necessidade de se reconhecer ainda a decadência do crédito tributário sobre os fatos geradores ocorridos em julho de 2009 uma vez que foi cientificado dos termos da autuação somente em 28 de Agosto de 2014 (fls. 612). A decisão de piso reconheceu a decadência até o mês de Junho de 2009.

10 – Entendo com razão o contribuinte e deve ser reconhecido também a decadência do crédito tributário na forma do artigo 150, § 4º do CTN e súmula CARF nº 99 deste E. CARF no período de Julho de 2009 também:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

11 – Não havendo reconhecimento de fraude, dolo ou simulação e com o reconhecimento de pagamentos antecipados como fato incontroverso afastado eventual possibilidade de aplicação da decadência do artigo 173, I do CTN e reconheço a decadência também sobre os créditos apurados no período de julho de 2009.

12 – Indico como parte da fundamentação sobre a matéria trechos da declaração de voto do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no AC. 2201-003.593 j. 09/05/2017 dessa C. Turma, *verbis*:

“Inegável que o marco temporal iniciador do prazo para que a Administração Tributária inicie a verificação da correção do procedimento adotado pelo sujeito passivo, e se for o caso, constitua seu direito de crédito, é a data de ocorrência do fato gerador do tributo.

Assim, necessário perquirir em qual data ocorre o fato gerador tributário. A Lei de Custeio, Lei nº 8.212/91, esclarece a questão em seu artigo 22, inciso I:

‘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. ‘ (negritei)

Sabedores que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o chamado salário de contribuição, é o total das remunerações pagas devidas ou creditadas pela empresa, podemos – com segurança – inferir que o

período de apuração do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento se encerra no último dia do mês, consubstanciando o chamado fato gerador com ocorrência mensal, por expressa disposição de lei tributária.

Ao transportarmos a dicção da Lei de Custeio para o caso em concreto, observaremos que o valor pago pela empresa no mês de fevereiro de 2009, a título de PLR, integra os fatos geradores de tal competência.

Enfim, existindo a comprovação do pagamento de contribuições previdenciárias relativas à competência fevereiro de 2009, o prazo legal para que o Fisco constituísse eventual crédito relativo a fato gerador ocorrido nesse mês expira em 5 anos a contar dessa data, ou seja, em fevereiro de 2014, posto que não foi comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.”

13 - Dessa forma dou provimento ao recurso do contribuinte nessa parte para reconhecer a decadência do crédito tributário lançados em julho de 2009.

14 – Quanto aos demais pontos do Recurso Voluntário indicado pelo contribuinte não conheço da matéria elencada nos seguintes tópicos, em vista do reconhecimento da decadência e improvimento do recurso de ofício: Item IV que questiona o lançamento da contribuição previdenciária sobre a PLR e demais matérias acessórias, sendo que conheço apenas a matéria relativa ao lançamento da contribuição previdenciária sobre a previdência privada.

15 – Nesse tópico, diz a autoridade fiscal na parte resumida quanto ao lançamento, às fls. 50:

11. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR (PRIVADA)

11.1 A legislação em vigor estabelece os requisitos necessários para implantação do Plano de Previdência Complementar (Privada), que entendemos ter sido descumprido pela empresa, no que respeita às Contribuições específicas e Aportes feitos em nome dos participantes relacionados no item 6.8.

11.2 O regime de previdência complementar está previsto na Constituição Federal em seu artigo 202, conforme segue:

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.

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.

§ 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.

11.3 A Lei Complementar nº 109/2001, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, estipula:

Art. 2º O regime de previdência complementar é operado por entidades de previdência complementar que tem por objetivo principal instituir e executar planos de benefícios de caráter previdenciário, na forma desta Lei Complementar"

11.4 A Lei 8212/91, em seu artigo 28,

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

(...)

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

(...)

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)

11.4 Em que pese as contribuições a cargo da empresa, notadamente as Contribuições Específicas e os Aportes constem do Contrato de Adesão e Aditivos, estes privilegiam apenas determinadas pessoas ocupantes de cargos de direção, não sendo, conforme anteriormente citado, extensivo aos demais participantes, razão pela qual devem ser considerados como base de cálculo para apuração das contribuições previdenciárias.

16 – Abaixo incluo o item 6.8 indicado no relatório fiscal para fácil análise às

fls. 45:

6.8. Abaixo demonstramos os valores considerados como base de cálculo das Contribuições Previdenciárias:

RELAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO ESPECÍFICA E DOS APORTES REALIZADOS PELA EMPRESA EM 2009 para DIRETOR ESTATUTÁRIO

Mês	Participante	Específica empresa	Aporte empresa	TOTAL Empresa
01/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39		9.945,39
02/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39		9.945,39
03/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39		9.945,39
04/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39		9.945,39
05/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39		9.945,39
06/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	347.492,28	357.437,67
07/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	52.795,15	62.740,54
08/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	50.458,27	60.403,66
09/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	53.906,34	63.851,73
10/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	50.435,52	60.380,91
11/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	49.088,72	59.034,11
12/2009	OSWALDO MELANTONIO FILHO	9.945,39	51.558,18	61.503,57
TOTAL		119.344,68	655.734,46	775.079,14

RELAÇÃO DOS APORTES REALIZADOS PELA EMPRESA EM 2009 para Diretor Empregado

mês	Participante	Aporte empresa
10/2009	JEAN LOUIS PAUL CLAVEAU	416.660,00
11/2009	JEAN LOUIS PAUL CLAVEAU	41.666,00
12/2009	JEAN LOUIS PAUL CLAVEAU	41.666,00
TOTAL		499.992,00

6.9. Conforme demonstramos nos itens anteriores, a empresa realizou depósitos denominados "Contribuição Específica" e "Aportes", nas contas de participantes que ocupam cargos de direção na empresa. Verificamos que no contrato de adesão ao plano de previdência privada e seus aditivos, bem como nos demais documentos e esclarecimentos apresentados, essa contribuição da empresa não é extensiva a todos os demais participantes do plano de previdência privada.

17 – De acordo com a acusação fiscal o presente caso é focado na existência da falta de extensão da contribuição da empresa a todos os demais participantes do plano de previdência privada.

18 – Quanto a essa matéria, me detenho a indicar como razão e fundamento de decidir os termos do voto dessa C. Turma no Ac. 2201003.416 julgado em 07/02/2017 assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. VÍCIO NO LANÇAMENTO. COMPROVAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

Cabe ao Fisco a comprovação do fato constitutivo de seu direito de crédito, ou seja, a comprovação do ocorrência do fato gerador. Ao sujeito passivo, resta a comprovação da existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário comprovado pelo Fisco.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Tais requisitos são aplicáveis aos segurados contribuintes individuais, não sendo permitido, porém a fixação de metas e resultados a serem atingidos unilateralmente, ou seja, sem a comprovação da participação dos trabalhadores e do sindicato.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

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

ABONO DE FÉRIAS. CONCEITO. NÃO INCIDÊNCIA. DISTINÇÃO DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS.

A conversão do período de 10 dias de férias em período laboral é denominado abono pela legislação trabalhista e não sofre incidência das contribuições previdenciárias em face de seu caráter indenizatório. A gratificação de férias, valor ajustado e pago quando do gozo de férias, acordado por meio de contrato de trabalho, individual ou coletivo, sofre incidência tributária em face do caráter de adicional de remuneração.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

É ônus da Autoridade Lançadora a comprovação da ocorrência das condutas previstas na lei e ensejadoras da multa de ofício qualificada, sob pena de sua inaplicabilidade.

19 – Nesse caso o Ilustre Conselheiro Relator assim decidiu:

“Me filio à corrente que entende que após o advento da Lei Complementar nº 109/01, a interpretação do dispositivo constante da Lei nº 8.212/91, deve ser realizada em consonância com os ditames da lei complementar editada para cumprir a determinação da Carta de 1988 , em especial quanto à disposição do §2º do artigo 202.

Tal entendimento há tempos é exarado por este Colegiado. Transcrevo, com a devida permissão, o voto do Conselheiro Júlio César Vieira Gomes, prolatado nos autos do processo 10783.723424/2011-09, Acórdão 2402-003.661:

‘O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

...

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

...

Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:

Art. 28 (...)

§9º (...)

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretenciosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.

E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.

Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:

Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001 Art. 1o O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 4o As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

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.

...

Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1o O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2o O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3o Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4o Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

...

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1o Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2o Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC n° 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei n° 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

§ 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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre

determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:

a) até o advento da LC n° 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

b) a partir da LC n° 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC n° 109/2001. Tratando-se da modalidade de previdência complementar em regime aberto, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.

O voto acima reproduzido contempla na totalidade, meu entendimento, inclusive quanto às razões de decidir.”

20 – Nesse compasso, me mantendo fiel ao posicionamento dado no presente julgamento acima reproduzido e que entendo ser aplicável ao caso, uma vez que semelhante ao presente em que divergem as partes, voto por dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte para afastar os lançamentos quanto a esse ponto indicado nos autos desse processo.

21 – Quanto ao argumento confiscatório das multas, apesar de perder o objeto porquanto dado provimento ao recurso, entendo que não são passíveis de serem conhecidas dado que o argumento visa ao reconhecimento da inconstitucionalidade das mesmas e pela aplicação da Súmula CARF nº 2.

Conclusão

22 - Diante de todo o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso de ofício e no mérito negar-lhe provimento. Quanto ao recurso voluntário conheço na totalidade e dou provimento em relação às matérias da decadência e do lançamento da previdência privada.

assinado digitalmente

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator