



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13971.003905/2008-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.142 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de abril de 2021  
**Recorrente** TV COLIGADAS DE SANTA CATARINA SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.**

Considera-se salário de contribuição 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 e os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR FECHADA.**

Integra o salário de contribuição o valor das contribuições pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar fechado, quando pago ou creditado em desacordo com a legislação pertinente.

Comprovado que o programa oferecido pela contribuinte não atinge a totalidade dos seus empregados e dirigentes, o valor pago deverá ser compor a base de cálculo das contribuições.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (relator), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado) e Ronnie Soares Anderson (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 07-19.799 (fls. 144/150), da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), de 07 de

maio de 2010, que julgou improcedente a impugnação ao lançamento relativo ao Auto de Infração – AI - DEBCAD 37.194.078-8.

Consoante o “Relatório Fiscal do Auto de Infração”, elaborado pela autoridade fiscal lançadora (fls. 22/26), o lançamento refere-se à contribuição previdenciária, parte patronal, devida pela pessoa jurídica e a contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat). A autuação correspondente a remunerações pagas, devidas ou creditadas a alguns segurados empregados e contribuintes individuais na forma de utilidade a título de previdência complementar (RBSPREV), constantes na escrita contábil do sujeito passivo, na conta denominada "Previdência Privada", nas competências 01/2004 a 12/2004. Para o cálculo do lançamento a título de salário-utilidade foram utilizados relatórios fornecidos pela contribuinte, nos quais constam a relação de colaboradores, podendo também ser identificados os valores das contribuições normal e especial. A base de cálculo considerada foi a soma dessas contribuições, que corresponde à parte custeada pela atuada e os principais fundamentos do lançamento encontram-se explicitados no Relatório Fiscal. Além do presente lançamento, foram lavrados ainda os seguintes autos de infração:

AI DEBCAD	Data	Valor	Natureza
37.194.080-0	22/09/2008	5.282,63	Multa – CFL 68
37.194.079-6	22/09/2008	539,56	Contribuição Terceiros

Inconformada com o lançamento fiscal a atuada apresentou impugnação, documento de fls. 90/98, onde alega que os pagamentos por ela efetuados ao regime de previdência privada (RBS PREV) não possuem natureza salarial, não se tratando de hipótese de incidência da contribuição previdenciária e não compondo, dessa forma, a base de cálculo das contribuições objeto do lançamento. Noutra giro, afirma que, diferentemente da conclusão da auditoria fiscal, o programa de previdência complementar por ela disponibilizado seria destinado à totalidade de seus empregados/dirigentes e que a lei não exige que a empregadora pague contrapartidas a todos os potenciais participantes, sendo relevante apenas o fato de que o programa seja oferecido a todos. Complementa que os pagamentos por ela efetuados à entidade de previdência privada não possuem natureza de ganhos habituais sob a forma de utilidades, sendo pagos diretamente à referida entidade, não podendo ser levantados pelos empregados ou dirigentes. Mais uma vez não se caracterizando, portanto, em hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

A impugnação foi considerada pela autoridade julgadora de piso tempestiva e de acordo com os demais requisitos de admissibilidade, não obstante, foi julgada improcedente. A decisão exarada apresenta a seguinte ementa:

**CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PARA ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.**

As contribuições vertidas para planos de previdência privada, não acessível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, integram o salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente

A contribuinte interpôs recurso voluntário (fls. 153/159), onde volta a alegar que os pagamentos por ela efetuados ao regime de previdência privada (RBS PREV) não possuem natureza salarial, não se tratando de hipótese de incidência da contribuição previdenciária, não compondo assim a base de cálculo das contribuições objeto do lançamento. Reforça seu

entendimento de que quaisquer pagamentos que não sejam salário estariam abrangidos pela não-incidência, posto que parcelas não-salariais não estariam sujeitas à incidência da contribuição previdenciária, conforme a competência tributária atribuída à União pelo art. 149 da Constituição da República. Nessa mesma linha de argumentação, afirma que, sobre os valores pagos pelos empregadores à entidade de previdência privada, em paridade com as contribuições feitas por funcionários ou dirigentes, não constituem parcela salarial, pois não decorrem da relação de emprego. Decorreriam, ao contrário, da adesão ao Plano de Benefícios da entidade de previdência privada, plano este que não tem nenhuma relação de pertinência com a relação de emprego e o conceito de salário a ela inerente. Assim, conclui que não poderia haver incidência de contribuição previdenciária quando o pagamento é desvinculado da remuneração e, no presente caso, haveria expressa previsão legal de afastamento da tributação com relação a pagamentos a programa de cobertura de previdência complementar. Volta ainda a recorrer a advogar que, diferentemente da conclusão da auditoria fiscal, o programa de previdência complementar por ela disponibilizado seria destinado à totalidade de seus empregados/dirigentes e que a lei não exige que a empregadora pague contrapartidas a todos os potenciais participantes, sendo relevante apenas o fato de que o programa seja oferecido a todos. Finaliza reafirmando que os pagamentos por ela efetuados à entidade de previdência privada não possuem natureza de ganhos habituais sob a forma de utilidades. Uma vez que os pagamentos são efetivados diretamente à entidade de previdência complementar, não podendo ser levantados pelos empregados ou dirigentes, não se caracterizando, portanto, em hipótese de incidência da contribuição previdenciária. Os principais argumentos articulados na peça recursal serão devidamente explicitados por ocasião do voto; ao final é requerida a reforma do acórdão recorrido e declaração de insubsistência da autuação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, Relator.

A recorrente foi intimada da decisão de primeira instância, por via postal, em 27/05/2010, conforme Aviso de Recebimento de fl. 152. Tendo sido o recurso ora objeto de análise protocolizado em 22/06/2010, conforme carimbo apostado pela Delegacia da Receita Previdenciária em Blumenau/SC (fl.153), considera-se tempestivo, assim como, atende aos demais requisitos de admissibilidade, deve portanto ser conhecido.

Antes de adentrar ao mérito, cumpre pontuar que, as decisões administrativas e judiciais que o recorrente trouxe ao recurso são desprovidas da natureza de normas complementares e não vinculam decisões deste Conselho, sendo opostas somente às partes e de acordo com as características específicas e contextuais dos casos julgados e procedimentos de onde se originaram, não produzindo efeitos em outras lides, ainda que de natureza similar à hipótese julgada.

Também preliminarmente há que se esclarecer que a hipótese de incidência da contribuição previdenciária objeto do presente lançamento, nos termos do art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição é: “*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).*” Ocorre que a autuada reproduziu na peça recursal a redação original do inc. I do art. 195, ou seja, antes da inclusão, pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998, da acima reproduzida alínea “a”. Assim,

diferentemente do afirmado pela recorrente, a competência constitucionalmente atribuída à União para instituição da contribuição previdenciária tem como hipótese de incidência a folha de salários e demais rendimentos do trabalho. Analisando a impugnação, relativamente a tal tema, assim se manifestou a autoridade julgadora de piso:

A legislação previdenciária, conforme será demonstrado, incluiu no salário-de-contribuição, não só a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título durante o mês, mas também os ganhos habituais em forma de utilidades. Ora, a princípio, se os planos de previdência privada pagos pelo empregador se constituem em ganho econômico efetivo dos empregados da impugnante, pois a sua suspensão acarretaria ônus ao trabalhador que seria obrigado a desembolsar de seus salários, é evidente que os mesmos integram o salário-de-contribuição. Assim dispõe o art. 22 da Lei 8.212/91:

(...)

O citado § 9º estabelece as hipóteses que não integram o salário-de-contribuição e, conseqüentemente, de não incidência da contribuição previdenciária. No presente caso, cumpre transcrever o disposto na alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, acrescentada pela Lei n.º 9.528, de 10 de dezembro de 1997:

(...)

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999, repetiu as situações contempladas na lei regulamentada, no que diz respeito às parcelas não integrantes do salário-de-contribuição (§ 9º do art. 214), acrescentando ainda no mesmo artigo 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 cominações legais cabíveis.

Infere-se dos dispositivos supracitados que a matéria reservada à lei, no tocante à definição das parcelas integrantes e não integrantes do salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições previdenciárias), foi plenamente atendida em seu aspecto legal e tem supedâneo na Constituição Federal.

Portanto, a legislação previdenciária considera que qualquer utilidade adicionada à remuneração inclui-se no conceito de salário-de-contribuição e, para ser desconsiderada, a empresa deve comprovar que esta se insere nas exceções previstas em lei.

Conforme explicitado no julgamento de piso, a alínea "p", do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, preceitua que não integra o salário-de-contribuição 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 e observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho. Noutras palavras, caso não presentes todas as premissas estabelecidas em tal comando normativo, os pagamentos realizados pela pessoa jurídica deverão compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme previsto no § 10., do art. 214, do Regulamento da Previdência Social – RPS (Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999), no sentido de que, tais pagamentos quando realizados em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos.

Elucidado o fato de que a contribuição previdenciária possui como hipótese de incidência a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, resta analisar se o programa de previdência complementar oferecido pela recorrente atende aos requisitos legais e regulamentares que possibilitem sua não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Advoga a recorrente que, diferentemente da conclusão da auditoria fiscal, o programa de previdência complementar por ela disponibilizado seria destinado à totalidade de seus empregados/dirigentes e que a lei não exige que a empregadora pague contrapartidas a todos os potenciais participantes, sendo relevante apenas o fato de que o programa seja oferecido a todos. Peço vênia para reproduzir, neste ponto, trechos da peça recursal que sintetizam os principais argumentos apresentados:

(...)

As palavras do constituinte são claras, e não permitem qualquer liberdade de interpretação: não pode haver incidência de contribuição previdenciária quando o pagamento É DESVINCULADO DA REMUNERAÇÃO. Em outras palavras: as contribuições da patrocinadora a entidade de previdência privada não integram o conceito de salário e, por isso, não integram o salário-de-contribuição. Daí decorre a lisura e correção do procedimento adotado pela Recorrente.

A legislação ordinária e complementar, seguindo essa premissa constitucional, prevê, expressamente, que não integram o salário de contribuição as contribuições feitas pelo empregador às entidades de previdência privada.

No caso dos autos, o auto de infração e o acórdão recorrido ignoraram a natureza dos pagamentos, sua desvinculação do conceito constitucional de salário, e fundou-se em interpretação subjetiva e restritiva do texto de lei ordinária. Porém, não cabe ao intérprete inserir, no texto analisado, elementos estranhos, inexistentes.

2.3.3 No caso concreto, o argumento explicitado no Relatório Fiscal seria de que o Plano de Previdência não seria disponível à totalidade de seus empregados, o que afastaria a incidência de letra "p" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528/97.

Prenderam-se o autor do lançamento e o acórdão recorrido ao fato de que apenas um pequeno número de funcionários (3 de 50) estaria habilitado, por sua faixa salarial, a fazer contribuições que geraram a contrapartida patronal, e que isto afastaria a "isenção" de que trata a letra "p", pois equivaleria ao plano de previdência complementar não estar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

2.3.4 Nada mais equivocado. Como afirmado linhas acima, não cabe ao intérprete inserir, no texto analisado, elementos estranhos, inexistentes, como fez o autor do lançamento. Reza o dispositivo ordinário, literalmente:

"Lei 8.212/91, 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;"

2.3.5 Este dispositivo, se lido com atenção, leva a conclusão oposta àquela a que chegaram a fiscalização e o acórdão recorrido.

O dispositivo condiciona a incidência da norma a estar o programa disponível à totalidade de empregados e dirigentes. Isto é o que diz o dispositivo. Nada mais.

A norma não exige que a pessoa jurídica pague a contrapartida relativamente a todos os empregados e dirigentes; a norma não exige que a pessoa jurídica pague a contrapartida a um determinado percentual sobre o total dos mesmos. Tal fato é irrelevante na aplicação da norma.

O único fato relevante para a incidência da regra é que o programa seja disponibilizado a todos. No caso, o é: não há restrição à diretoria; não há restrição a determinada categoria profissional; não há nenhuma restrição.

O que existe é a disponibilização a todos.

Quantos funcionários ou dirigentes se enquadram em uma ou outra faixa salarial é fator irrelevante, desde que o programa seja disponibilizado a todos. A autoridade fiscal, entretanto, ilegalmente, inseriu esse elemento na norma como fundamento para afastá-la, o que não pode ser admitido, pois a norma tributária não permite interpretação extensiva.

2.3.6 Chega-se, em decorrência do que até aqui foi exposto, à seguinte e constatação: que o programa de previdência complementar é disponibilizado a todos. Como prova, a Recorrente anexa os termos de adesão de todos os empregados e dirigentes, de toda e qualquer faixa salarial.

2.3.7 No presente caso, é irrelevante se apenas um número inferior ao total foi abrangido, pelo enquadramento em determinadas faixas salariais, por contrapartidas da fonte pagadora. O único elemento de fato relevante, pela norma, é à disponibilização a todos. A anexação aos autos, em anexo à Impugnação, dos termos de adesão comprova que não só foi disponibilizado a todos, mas que ao mesmo aderiram todos.

2.3.8 Como prova adicional, foram juntados aos autos, em anexo à Impugnação, o Regulamento do Plano de Benefícios, vigente no ano-calendário de 2004, objeto do lançamento.

2.3.9 EM CONCLUSÃO, não há incidência de contribuições ao INSS sobre as parcelas referentes à contrapartida da patrocinadora, paga diretamente à entidade de previdência privada, pois o Plano foi não só disponibilizado a todos, mas sofreu a adesão de todos.

(...)

Contestando tais afirmativas, entendeu a autoridade fiscal lançadora que o plano de previdência complementar ofertado pela atuada não estaria disponível a todos os empregados e dirigentes. Pois somente têm acesso aos benefícios de prestação mensal (aposentadoria e pensão por morte) os colaboradores da empresa que recebiam salário superior a 9 URBS e que possuíam contrato de prestação de serviços por prazo indeterminado, sendo excluídos os empregados no período de experiência. Além disso, ainda de acordo com a autoridade lançadora, apenas recebem a contrapartida da empresa (contribuição normal) os colaboradores com remuneração superior a 15 URBS. Para melhor entendimento da questão; passo a destacar os principais pontos do Relatório Fiscal elaborado pela autoridade lançadora:

4. O RBSPREV é um fundo de previdência complementar formado por contribuições das patrocinadoras (empresas pertencentes ao grupo RBS, do qual a atuada faz parte) e de seus colaboradores. Conforme o Regulamento do Plano de Benefícios da Entidade - item IV.1 (ANEXO I deste relatório), são considerados participantes do RBSPREV, os Administradores e os Empregados da Patrocinadora, que trabalhem por prazo indeterminado, em caráter permanente, em tempo integral desde que façam sua adesão ao Plano. Entretanto, apenas podem ser contribuintes do plano, os colaboradores que percebam acima de um determinado nível salarial, que é de 9 vezes a Unidade Rede Brasil Sul (URBS). Esta contribuição a cargo do colaborador que é chamada de CONTRIBUIÇÃO BÁSICA é calculada aplicando-se um percentual que varia entre 0% e 5,5% (escolhido pelo colaborador) sobre a remuneração que exceder 9 vezes a (URBS), que é um valor que acompanha o teto da previdência pública.

5. Para melhor conhecimento e entendimento do RBSPREV, além da CONTRIBUIÇÃO BÁSICA a cargo do colaborador citada no item anterior, existem ainda as seguintes contribuições (conforme Regulamento do Plano de Benefícios):

#### 5.1 CONTRIBUIÇÃO ADICIONAL

Contribuição efetuada pelo participante equivalente a 0%, 50%, 100% ou mais da Contribuição Básica. Sobre esta não há contrapartida da empresa.

#### 5.2 CONTRIBUIÇÃO NORMAL

Refere-se à contribuição efetuada pela Empresa patrocinadora em contrapartida da Contribuição Básica do colaborador, em nome do contribuinte, a qual corresponde a um

percentual variável aplicado sobre esta contribuição (0% a 300%, conforme faixa etária do colaborador). Somente creditada aos colaboradores que possuem salário de contribuição superior a 15 URBS e que efetuaram contribuição básica.

### 5.3 CONTRIBUIÇÃO ESPECIAL

Contribuição efetuada pela empresa, em nome do contribuinte, para reconhecimento do serviço passado do colaborador na patrocinadora. Cálculo do valor a ser pago é feito pelo atuário do plano e é corrigido mensalmente pelo INPC.

### 5.4 CONTRIBUIÇÃO PARA O BENEFÍCIO MÍNIMO

Contribuição efetuada pela empresa aplicando-se um percentual sobre a folha total de salários da patrocinadora, determinado uma vez por ano pelo atuário. Essa contribuição é feita pela empresa para pagamento ao participante (ou beneficiário) caso ocorra invalidez, falecimento ou rescisão de contrato com a empresa depois dos 55 anos de idade e 5 anos de serviço na patrocinadora. Esse benefício é pago ao participante que nunca fez contribuições ao plano e é pago em uma única parcela. Está contribuição não vai para conta individual do participante.

### 5.5 AMORTIZAÇÃO DE DÍVIDA

Contribuição assumida pela empresa referente ao serviço passado dos participantes que se aposentaram logo após a implantação do plano.

### 5.6 CONTRIBUIÇÃO ADMINISTRATIVA

Contribuição efetuada pela empresa para custeio administrativo do plano.

6. O art. 28, inciso I da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, determina:

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 alterada pela MP n.º 1.596-14/97, convertida na Lei n.º 9.528/97.)"

7. Já o mesmo art. 28, no §9º, alínea p, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, estabelece:

"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; (Acrescentada pela MP n.º 1.596-14/97, convertida na Lei n.º 9.528/97)"

8. A Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, em seu artigo 16, assim estabelece:

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

9. Ressalta-se que, na definição da lei, é salário-de-contribuição "... os ganhos habituais sob a forma de utilidades...", e que a própria lei do custeio da previdência social exclui da incidência da contribuição 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.

10. Ou seja, a exclusão da incidência, expressa pela lei, é para quando o plano de previdência complementar esteja disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que conforme já descrito anteriormente não é o caso do RBSPREV, pois somente têm acesso aos benefícios de prestação mensal (aposentadoria e pensão por morte) os colaboradores da empresa que estejam nas seguintes situações: recebam salário superior a 9 URBS e que tenham contrato por prazo indeterminado, o que exclui ainda os empregados no período de experiência. Além disso, apenas recebem a contrapartida da empresa (contribuição normal) os colaboradores com remuneração superior a 15 URBS.

11. Para se ter uma ideia de quanto o RBSPREV não atende os empregados de menor nível salarial com benefícios de prestação mensal (pois estes não podem ser contribuintes e em consequência ser beneficiado com a contrapartida patronal), apenas 3 (três) empregados de um total de 50 (cinquenta) no ano de 2004 foram contribuintes do plano.

12. Agindo dessa forma a empresa não se enquadra na hipótese de isenção criada pela lei e ainda trata de forma desigual seus colaboradores, criando para os que percebem remuneração mais alta uma enorme vantagem quando comparados aos trabalhadores com menor remuneração. Lembramos que a contrapartida da empresa pode chegar a 300% da contribuição do colaborador, porém como já salientado esta é paga apenas para os empregados com remuneração superior a 15 URBS.

13. Diante do exposto, o ganho obtido pelo trabalhador da empresa com o custeio do plano de previdência complementar é fato gerador de contribuição previdenciária. Para apuração deste valor foram consideradas as contribuições normal e especial efetuada pela patrocinadora em nome de cada colaborador.

(...)

Conforme acima exposto, em resumo, a recorrente ancora sua defesa na afirmativa de que o programa de previdência complementar por ela disponibilizado seria destinado à totalidade de seus empregados/dirigentes e que a lei não exige que a empregadora pague contrapartidas a todos os potenciais participantes, sendo relevante apenas o fato de que o programa seja oferecido a todos. Tais argumentos foram refutados no julgamento de piso nos seguintes termos:

Conforme consta do Relatório Fiscal a empresa utiliza um parâmetro financeiro, denominado URBS como critério para definir parcela de trabalhadores que podem aderir ao plano de previdência privada. Cita que somente tem acesso aos benefícios de prestação mensal (aposentadoria e pensão por morte) os colaboradores que recebam salários superiores a 9 URBS e que tenham contrato por prazo indeterminado, o que exclui os empregados em período de experiência. Estes pré requisitos, evidentemente não permitem que uma grande parcela de empregados da empresa tenham possibilidade de participar dos benefícios concedidos pelo plano. Verifica-se ainda que os empregados com contratação recente, em período de experiência, não estão abrangidos pelos critérios estabelecidos.

Outro caso constatado em que resta evidente que o programa de previdência privada não está disponível à totalidade de seus empregados esta claramente configurado no modelo de contribuição denominado "normal". Para estes casos, apenas recebem a contrapartida da empresa os colaboradores com remuneração superior a 15 URBS. E para esta modalidade, a parte da empresa pode chegar a 300% da contribuição do colaborador. Este benefício, como se vê, abrange apenas os empregados e dirigentes com maior remuneração na empresa.

O contribuinte alega que o plano esta disponível a todos os empregados. Entretanto, não procede este entendimento. Se não ocorre uniformidade de critério na disponibilização do benefício, resta evidente que o mesmo não contempla as disposições contidas no previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, não estando, desta forma, abrangido pela citado dispositivo legal.

As evidências de que os critérios e parâmetros utilizados pela empresa ocasiona distorções e desigualdades se faz claramente observar na constatação de que, no ano de 2004, apenas 03 empregados de níveis salariais menor foram contribuintes do plano, de um total de 50, conforme relato da fiscalização.

Alega também o contribuinte que a norma legal não exige que a pessoa jurídica pague a contrapartida relativamente a todos os segurados e dirigentes. Entretanto, cabe esclarecer que a presente exigência fiscal não tem como fato motivador o fato da empresa não ter pago contrapartida a todos os empregados. O fato gerador do presente lançamento decorre da evidência de que o benefício, que no caso, se traduz na parcela paga pelo empregador (empresa) se configura em ganho indireto pelo trabalhador. Assim, uma vez constatada que o plano não se enquadra na norma de exceção, por não estar disponível a todos os segurados, as parcelas pagas pela empresa se configuram com base de incidência de contribuição previdenciária, posto que passam a integrar o salário de contribuição do empregado.

De acordo com a cláusula “V.1.1 Contribuição Básica” do “Regulamento do Programa de Benefícios” ofertado pela autuada (fl. 57), nos termos demonstrados pela auditoria fiscal, somente têm acesso aos benefícios de prestação mensal (aposentadoria e pensão por morte) os colaboradores da autuada que estejam nas seguintes situações: a) recebam salário superior a 9 vezes a Unidade Rede Brasil Sul (URBS), que é um valor que acompanha o teto da previdência pública e b) que tenham contrato por prazo indeterminado.

Dessa forma, são excluídos de tais benefícios inicialmente os empregados no período de experiência. Analisando tal tema, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho proferiu a seguinte decisão, nos termos do voto vencedor do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho

**PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO EXTENSIVA À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.**

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998 e da Lei Complementar nº 109/2001, em se tratando de regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes sob pena de incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

(...)

Aperceba-se que, ao revés do que afirma a Recorrente, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, reitere-se, segue lógica idêntica à da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 ao estatuir que os planos de benefícios de previdência privada mantidos por meio de entidades fechadas devem ser obrigatoriamente oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores. Por conseguinte, um programa dessa natureza, destinado apenas a determinada parcela dos empregados e dirigentes, por mais abrangente que seja ela, deixou de observar tanto a Lei Complementar nº 109/2001 quanto a Lei de Custeio Previdenciário e, nesse caso, não encontra amparo no § 2º do art. 201 da CF/1998, estando sujeito às contribuições ao Regime Geral de Previdência Social.

Ainda que se pudesse admitir eventual revogação da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, consoante demonstrado acima, a exigência inserta nesse dispositivo encontra-se também refletida no art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, não sendo lícito ao Sujeito Passivo escusar-se de seu cumprimento. Outrossim, as disposições contidas no art. 457 da CLT não irradiam efeitos com relação às contribuições previdenciárias, a despeito do que dispõe as leis que trata especificamente da matéria aqui tratada (Lei nº 8.212/1991 e Complementar nº 109/2001).

Insta esclarecer que fato de o plano de previdência haver sido aprovado pela Secretaria de Previdência Complementar também não acode a Contribuinte, visto que as competências atribuídas aos órgãos de regulação das entidades de previdência

complementar não se sobrepõem àquelas que são próprias da Administração Tributária, consoante dispõe o § 4º do art. 41 da Lei Complementar nº 109/2001:

(...)

No caso concreto, repise-se, a própria Recorrente admite, ao informar que “estipula, para elegibilidade, o término do prazo de experiência do contrato de trabalho”, que o plano de previdência complementar fechado por ela patrocinado não está disponível a totalidade de empregados e dirigentes a seu serviço, como exigido por lei.

Em vista disso, não vejo como acolher as razões recursais e reputo correto o entendimento esposado no acórdão recorrido que reconheceu a legitimidade do lançamento. (Acórdão 9202-008.295 – CSRF – 2ª Turma, sessão de 24/10/2019)

Verifica-se, na cláusula IV.1 do “Regulamento do Programa de Benefícios”, que somente são considerados “Participantes” do plano de previdência os administradores e empregados que trabalhem por prazo indeterminado e em caráter permanente, o que deixa evidente não ser disponível à totalidade de empregados e dirigentes como preceituado pela lei.

Noutro giro, também conforme destacado no relatório fiscal, o Regulamento do Programa prevê que, somente alguns funcionários da autuada, justamente aqueles com faixa salarial mais elevada, estariam habilitados a realizar contribuições (contribuição do participante), que gerariam contrapartidas da empresa, qualificadas como “Contribuição Normal). A seu turno, estabelece a cláusula “VII.8 Benefício Mínimo” (fl. 69) que o “participante” do plano, não elegível às Contribuições, somente tem direito ao recebimento da rubrica classificada como “Benefício Mínimo”, consistindo no pagamento de um pecúlio e aplicável nas hipóteses de aposentadoria normal, antecipada, postergada, pecúlio por morte antes da aposentadoria e pecúlio por invalidez

A despeito das alegações apresentadas pela contribuinte, a análise do “Regulamento do Programa de Benefícios”, demonstra que o plano de previdência complementar oferecido somente se aplica, efetivamente, aos colaboradores participantes que realizam aportes. Uma vez que os demais “Participantes”, não elegíveis às contribuições, não realizam aportes e apenas têm direito ao recebimento do chamado “Benefício Mínimo. Benefício esse que, conforme a própria cláusula VII.8, consiste no pagamento de parcela única de um pecúlio, não se conformando a um plano de previdência complementar propriamente dito, não havendo sequer aporte por parte do beneficiário. Alie-se o fato de que foram totalmente excluídos os colaboradores em experiência ou contratados por prazo determinado. Baseado em tais constatações, consonante com a decisão de piso e também adotando seus fundamentos, considero suficientemente demonstrado que o plano de benefícios oferecido pela recorrente não abrange todos os seus empregados, não atendendo assim à condicionante prevista na parte final da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991: “*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.*”

No que se refere à alegação de que os valores pagos pelos empregadores à entidade de previdência privada, em paridade com as contribuições feitas por funcionários ou dirigentes, não constituiriam parcela salarial, pois não decorreriam de relação de emprego, o próprio “Regulamento do Plano de Benefícios” depõe em desfavor de tal tese. A cláusula II, que trata das definições, preceitua no item II.20, que: “*Participante*”: *significará o empregado ou o Administrador da Patrocinadora ou da Sociedade, e o aposentado, conforme definido no Capítulo IV, bem como aquele que optar pelo disposto no item IV.7 deste Regulamento.*” Mais taxativa ainda é a cláusula IV.1

A partir da Data Efetiva do Plano serão considerados Participantes, para os efeitos deste Regulamento, os Administradores e os empregados da Patrocinadora ou na Sociedade, que trabalhem por prazo indeterminado, em caráter permanente, em tempo integral desde que façam sua adesão ao Plano. Também serão considerados Participantes os empregados e Administradores cujo vínculo com a Patrocinadora ou com a Sociedade tenham terminado, desde que tenha optado pelo disposto no item IV.7 deste Regulamento e o aposentado definido no item IV.3.

Claro assim o fato de que, no caso da autuada, somente podem aderir ao plano os seus administradores e empregados que trabalhem por prazo indeterminado e em caráter permanente. O caráter contraprestativo e habitual das verbas é evidente, já que as verbas só são pagas aos empregados e administradores (contribuintes individuais da Autuada) em decorrência do contrato de emprego entre eles celebrado, sendo os aportes realizados de forma habitual, mensal e com valores constantes.

Finaliza a recorrente advogando que os pagamentos por ela efetuados à entidade de previdência privada não possuem natureza de ganhos habituais sob a forma de utilidades. Uma vez que são efetivados diretamente à entidade de previdência complementar, não podendo ser levantados pelos empregados ou dirigentes, o que não caracterizaria hipótese de incidência da contribuição previdenciária.

Foi esclarecido no julgamento de piso que à medida que a contribuinte assume os pagamentos de vantagens auferidas pelos empregados, de forma habitual e advindas da relação empregatícia, configurada está a hipótese de ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, ainda que tais pagamentos não sejam diretamente disponibilizados ao trabalhador. Considerando que a recorrente efetivamente despendeu recursos, sob a forma de utilidades, em favor de determinados empregados, sendo que esta vantagem, paga sistematicamente, não se amolda à hipótese de exclusão do salário-de-contribuição, prevista no já citado art. 28, § 9º, alínea "p" da Lei 8.212, de 1991, por não estar disponível à totalidade de seus empregados, é cabível o lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos, uma vez presentes os elementos caracterizadores da hipótese de incidência do tributo (salário e demais rendimento do trabalho). Independente do nome, título ou rubrica adotada, não há como negar que se trata de pagamentos efetuados pela pessoa jurídica em benefício de seus empregados em função do vínculo empregatício mantido, não havendo dúvida quanto à sua natureza salarial e decorrente de vínculo de emprego.

Destaco finalmente que a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009. Tal ato se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009. Dessa forma, deverá ser observado o disposto na referida Portaria, no sentido de, se for o caso, proceder-se ao recálculo da multa, de forma a se aplicar a penalidade mais benéfica à recorrente.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e no mérito negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos

Fl. 12 do Acórdão n.º 2202-008.142 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 13971.003905/2008-61