



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

Processo n° 14041.001392/2007-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.714 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de outubro de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, SALÁRIO INDIRETO
Recorrente SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2006

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA PRIVADA - DESCUMPRIMENTO DA LEI- SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A não extensão de PLANO DE PREVIDÊNCIA a totalidade de empregados exclui a isenção descrita no art. 28, §9º da Lei 8212/91.

ART. 28, §9º, “P” - INCONSTITUCIONALIDADE - NÃO CONHECIMENTO NA VIA ADMINISTRATIVA

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

LEI 10.243/2001 - LEI COMPLEMENTAR 109/2001 - LEI 8212/91 - APLICAÇÃO NORMA ESPECIFICA PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

A Lei n.º 10.243, de 19 de junho de 2001, que alterou o disposto no §2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), serve para definir o alcance do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas, não servindo por base para alterar o conceito de salário de contribuição. Embora, o conceito de salário de contribuição siga a mesma linha do conceito de remuneração descrito na CLT, devemos, nos ater ao cumprimento, para definição da incidência de contribuições previdenciárias, dos dispositivos descritos na lei 8212/91, norma específica que define a legislação de custeio da previdência social. Caso, entendesse o legislador, que o simples fornecimento de previdência privada fosse excluído do conceito de salário de contribuição, bastaria, uma simples modificação do art. 28, § 9 da lei 8212/91, o que até hoje não foi feito.

Na mesma linha de raciocínio, entendo que a Lei Complementar 109/2001, não prevalece sobre o disposto na lei 8212/91, para efeitos de exclusão da

base de cálculo de contribuições previdenciárias. Embora a LC 109/2001 tenha definido os critérios para os regimes de previdência complementar fechados e abertos não podemos interpretar dispositivos isolados para identificar a sobreposição sobre outras legislações que abarcam a matéria.

Assim, entendendo que havendo norma específica que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias (art. 28, § 9 da lei 8212/91) e tendo o dispositivo constitucional § 2, do art. 202 da CF/88, feito expressa referência a observância dos termos de lei, pelo regra da especificidade.

DECADÊNCIA - NFLD - PREVIDÊNCIA PRIVADA - SALÁRIO INDIRETO - RECOLHIMENTO PARCIAL DE OUTRAS RUBRICAS - SÚMULA 99 DO CARF

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

De acordo com a Súmula CARF n° 99: *“Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, 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.”* Assim, existindo recolhimento de contribuições patronais, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4°, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre o mesmo fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 14041.001392/2007-37
Acórdão n.º **2401-003.714**

S2-C4T1
Fl. 3

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 10/2002; e II) Pelo voto de qualidade, no mérito, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Carolina Wanderley Landim e Igor Araújo Soares, que davam provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata a presente NFLD, lavrado sob o n. 37.008.515-9, em desfavor do recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo das empresas, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, da parcela relativa aos segurados, não descontada, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, no período compreendido entre 12/2001 a 12/2006.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 40 e seguintes, o crédito Previdenciário apurado refere-se aos valores pagos pela empresa, em benefício de seus empregados, de plano de previdência privada.

A empresa SANOLI firmou, em 2011212001, contrato de prestação de serviços de previdência privada com a empresa BRASILPREV PREVIDÊNCIA PRIVADA S.A.(cópia em anexo), tendo como objeto a contratação de Plano de Aposentadoria BrasilPrev Renda Total (Plano Renda Total Sanoli Prev) para todos os seus empregados e dirigentes, desde que observadas as condições de elegibilidade.

Tais condições foram estabelecidas através de normas internas da empresa que, ao estabelecer sua política de previdência privada, expressou a restrição segundo a qual somente os ocupantes dos cargos de Diretor , Gerente de Área, Gerente de Unidade e Chefe de Área poderiam aderir ao plano de aposentadoria.Cabe ressaltar que citada política só foi implantada formalmente em 0110412005, sendo que para o período de 1212001 a 0312005 a empresa não dispunha de qualquer ato normativo interno regulamentador da concessão do referido benefício, sendo apurado pela fiscalização, entretanto, que nesse período a empresa não agiu de forma diferente em relação à imposição das condições de elegibilidade para a adesão ao plano de aposentadoria complementar contratado.

Com relação ao custeio, o plano e previdência é totalmente custeado pela SANOLI, que responde por 100% do valor da contribuição mensal devida relativa a cada participante. Os valores pagos pela empresa SANOLI à BRASILPREV foram identificados pela análise da contabilidade, conforme planilha anexa, lançados na conta de despesa n."31.220 — Previdência Privada". Os registros contábeis foram apresentados em formato de arquivos digitais, no layout definido pelo Manual Normativo de Arquivos Digitais —MANAD, instituído pela Instrução Normativa MPS/SRP n°. 1212006, com base na Lei n.10.666, de 08/05/2003. Cabe ressaltar que foram utilizados pela fiscalização os mesmos arquivos apresentados anteriormente pela empresa durante a auditoria fiscal de diagnóstico MPF n. 09403005, da qual resultou a presente fiscalização.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 16/11/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 29/11/2007.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 123 a

Foi exarada a Decisão que confirmou a procedência do lançamento, conforme fls. 151 e seguintes;

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2001 a 31/12/2006

*SALÁRIO INDIRETO. PREVIDÊNCIA PRIVADA.
INEXISTÊNCIA DE AMPLITUDE DE COBERTURA.
SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.*

Os valores pagos pela empresa a título de previdência privada enquadram-se no conceito de salário-de contribuição previdenciária quando não extensíveis à totalidade dos empregados.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O prazo decadencial para o lançamento de contribuições previdenciárias é de 10 anos.

Lançamento Procedente

Inconformado o recorrente apresentou recurso, fl. 159, onde alega sinteticamente:

1. - a decadência quinquenal dos lançamentos referentes às competências 12/2001 a 12/2002, com base no art. 173 do Código Tributário Nacional — CTN;
2. - ausência de natureza salarial nos valores pagos a título de previdência complementar, em conformidade com o disposto no art. 202 da Constituição Federal, com a alteração da Emenda Constitucional nº 20/98; Lei Complementar nº 109/01; e art. 458, § 2º VI, da CLT, com a redação dada pela Lei nº 10.243/2001;
3. - que, de acordo com a legislação trabalhista (legislação pertinente para efeito do disposto no §10 do art. 28 da Lei nº 8.212/91), não existe obrigatoriedade de que o plano seja extensível a todos os empregados para que seja excluído do conceito de salário.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 278. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

DA DECADÊNCIA

Quanto a aplicação do prazo decadencial exponho meu entendimento a respeito do tema, concluindo ao final, o dispositivo legal a ser aplicado ao caso concreto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n° 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

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

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

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou

mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciária definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (MORADIA, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas. Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A acepção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexo ou compressivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Contudo, embora, meu entendimento quanto a aplicação da decadência siga os parâmetros acima destacados, deixo de aplicar referido entendimento, tendo em vista posição unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante, mesmo que a outro título ou sobre rubrica é suficiente

para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do art. 150, § 4º do CTN.

Nesse sentido, foi editada a Súmula n. 99 do CARF, abaixo transcrita:

Sumula 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.

Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 16/11/2007, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 29/11/2007. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/2001 a 12/2006, sendo assim a luz do 150, § 4º do CTN, devem ser excluídos os fatos geradores até a competência 10/2002.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

DO MÉRITO

Em primeiro lugar, no recurso em questão, o contribuinte resumiu-se a atacar a decadência de contribuições, a prevalência do art. 458, § 2 da CLT sobre do art. 28, §9º, “p”, da lei 8212/91, posto ser a lei que define o conceito de salário, o cumprimento dos dispositivos que regem o pagamento de previdência privada sem a incidência de contribuições, razão porque incabível sua inclusão na base de cálculo de contribuições.

Dessa forma, resta-nos apenas apreciar o mérito da incidência das contribuições sobre a modalidade de pagamento efetuado pela empresa já que não restaram questionados os valores.

Note-se que a notificação fiscal tomou por base documentos do próprio recorrente, qual seja a contabilização de pagamentos em nome dos cargos de Diretor, Gerente de Área, Gerente de Unidade e Chefe de Área (considerando as regras de elegibilidade na Política de Previdência Privada, fls. 80), sendo que os fatos geradores estão discriminados mensalmente de modo claro e preciso no Discriminativo Analítico de Débito – DAD, o que, sem dúvida, possibilitou o pleno conhecimento do recorrente acerca do levantamento efetuado. Vejamos, trecho do relatório fiscal:

A empresa SANOLI firmou, em 2011212001, contrato de prestação de serviços de previdência privada com a empresa BRASILPREV PREVIDÊNCIA PRIVADA S.A.(cópia em anexo), tendo como objeto a contratação de Plano de Aposentadoria BrasilPrev Renda Total (Plano Renda Total Sanoli Prev) para todos os seus empregados e dirigentes, desde que observadas as condições de elegibilidade.

Tais condições foram estabelecidas através de normas internas da empresa que, ao estabelecer sua política de previdência privada, expressou a restrição segundo a qual somente os ocupantes dos cargos de Diretor, Gerente de Área, Gerente de

Unidade e Chefe de Área poderiam aderir ao plano de aposentadoria. Cabe ressaltar que citada política só foi implantada formalmente em 01/04/2005, sendo que para o período de 12/2001 a 03/2005 a empresa não dispunha de qualquer ato normativo interno regulamentador da concessão do referido benefício, sendo apurado pela fiscalização, entretanto, que nesse período a empresa não agiu de forma diferente em relação à imposição das condições de elegibilidade para a adesão ao plano de aposentadoria complementar contratado.

Com relação ao custeio, o plano e previdência é totalmente custeado pela SANOLI, que responde por 100% do valor da contribuição mensal devida relativa a cada participante. Os valores pagos pela empresa SANOLI à BRASILPREV foram identificados pela análise da contabilidade, conforme planilha anexa, lançados na conta de despesa n.º 31.220 — Previdência Privada". Os registros contábeis foram apresentados em formato de arquivos digitais, no layout definido pelo Manual Normativo de Arquivos Digitais —MANAD, instituído pela Instrução Normativa MPS/SRP n.º 12/2006, com base na Lei n.º 10.666, de 08/05/2003. Cabe ressaltar que foram utilizados pela fiscalização os mesmos arquivos apresentados anteriormente pela empresa durante a auditoria fiscal de diagnóstico MPF n.º 09403005, da qual resultou a presente fiscalização.

Com relação a alegada inconstitucionalidade da lei 8212/91, tendo em vista o disposto no art. 202 da CF/88, bem como a contrariedade a lei de hierarquia superior que trata da matéria, qual seja LC n.º 109/2001, ressalte-se que não compete a este Conselho a apreciação de ditas questões, mas tão somente a apreciação da norma aplicável ao caso concreto. Nesse sentido posiciona-se este Conselho ao publicar a súmula n.º 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

Quanto ao mérito da incidência de contribuições sobre o fornecimento de previdência privada, o recorrente argumenta o cumprimento dos requisitos legais, e que a lei exclui os valores do conceito de salário de contribuição, fato que passo a analisar em conjuntos com os ditames previstos na legislação.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, (diga-se a norma que define o conceito de salário de contribuição), para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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 n.º 9.528, de 10/12/97)

Ao contrário que tentou argumentar o recorrente não entendo que o plano de previdência privada, por ele instituído, cuja exegibilidade beneficia apenas ocupantes dos cargos de Diretor, Gerente de Área, Gerente de Unidade e Chefe de Área, tenha preenchido os requisitos para exclusão do conceito acima referenciado.

No caso, para que a verba PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA esteja excluída do conceito de salário de contribuição deveria ser paga nos limites do art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 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; (Alinea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

Novamente o recorrente não demonstrou a concessão do benefício a todos os trabalhadores, pelo contrário argumentou em sede de recurso que:

Assim, tem-se que, nos termos da nova ordem constitucional instaurada pela Emenda Constitucional n.º 20/98, que promoveu a assim chamada "Reforma Previdenciária", a Lei Complementar n.º 109/01 passou a regular a matéria, derogando as previsões com ela incompatíveis, dentre as quais destaca-se a restrição constante da alínea "p", do § 9º do já citado art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

41. A conclusão idêntica conduz a alteração perpetrada pela Lei n.º 10.243, de 19 de junho de 2001, ao §2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), que excluiu do conceito de salário algumas das utilidades pagas pelos empregadores, dentre as quais a previdência privada paga aos empregados e dirigentes da empresa:

42. Note-se que a legislação trabalhista não estabelece nenhum requisito relativo à necessidade de abrangência da totalidade dos empregados do contribuinte para que seja reconhecido caráter não-salarial à utilidade paga a título de plano de previdência complementar.

Ou seja, nem mesmo refuta o recorrente o descumprimento legal de extensão a todos, entendendo que a legislação aplicável ao caso não estabelece limitações, o que no meu entender não é a interpretação mais acertada.

Não acolho a alegação, que a lei não define propriamente a incidência sobre a verba previdência complementar. A definição de salário de contribuição, como mencionamos acima é geral, englobando todas as espécies de pagamento (diretos e indiretos, até mesmo as

utilidades), porém no mesmo dispositivo legal o legislador indica, quais verbas estarão excluídas do referido conceito.

Quanto a alegação de que a lei previdenciária, foi derogada pela lei mais específica, lei n. 10.243/2001, não acolho os argumentos do recorrente. Assim, como já apreciado pelo julgador de primeira instância, a Lei n.º 10.243, de 19 de junho de 2001, que alterou o disposto no §2º do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), serve para definir o alcance do conceito de remuneração para efeitos trabalhistas, não servindo por base para alterar o conceito de salário de contribuição. Embora, o conceito de salário de contribuição siga a mesma linha do conceito de remuneração descrito na CLT, devemos, nos ater ao cumprimento, para definição da incidência de contribuições previdenciárias, dos dispositivos descritos na lei 8212/91, norma específica que define a legislação de custeio da previdência social. Caso, entendesse o legislador, que o simples fornecimento de previdência privada fosse excluído do conceito de salário de contribuição, bastaria, uma simples modificação do art. 28, § 9 da lei 8212/91, o que até hoje não foi feito.

Ainda com relação a alegação do recorrente de que o próprio art. 28, §9º, 'p', da Lei n.º 8.212/91, ao excluir do salário de contribuição, para fins de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, mandou observar, no que cabível, o art. 458 da CLT, entendo que a referência encontra-se equivocada.

E nem de outra forma poderia ser. É que, sendo o salário de contribuição, por definição, nos termos do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, "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" e tendo sido a previdência complementar expressamente excluída, como visto, do conceito de salário, "para todos os efeitos legais", (art. 458, caput, da CLT), não poderia a lei tributária previdenciária validamente considerá-la no cálculo daquele para fins de incidência das contribuições em causa.

46. A esses argumentos acresce, ainda, que o próprio art. 28, §9º, 'p', da Lei n.º 8.212/91, ao excluir do salário de contribuição, para fins de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, "o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado" mandou observar, no que cabível, o art. 458 da CLT, o qual, como visto, exclui expressamente do conceito de salário os pagamentos a esse título, sem fazer, como visto, qualquer restrição, notadamente em relação à necessidade de abrangência de todos os empregados da pessoa jurídica.

Conforme transcrição do dispositivo legal anteriormente o art. 28, § 9º destaca “observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) e não o art. 458 da CTL. O dispositivo em destaque, teve por base a interpretação acerca da possibilidade das garantias anteriormente concedidas não poderem ser retirados, face o “princípio da Inaterabilidade Contratual Lesiva”, que rege os contratos de trabalho. Assim, não poderia a legislação previdenciária, exigir da empresa a extensão a todos os empregados e dirigentes para os benefícios concedidos antes da alteração imposta pela lei 9.528/97. Vejamos os dispositivo referenciado pelo art. 28:

Art. 468 - Nos contratos individuais de trabalho só é lícita a alteração das respectivas condições por mútuo consentimento, e ainda assim desde que não resultem, direta ou indiretamente, prejuízos ao empregado, sob pena de nulidade da cláusula infringente desta garantia.

Parágrafo único - Não se considera alteração unilateral a determinação do empregador para que o respectivo empregado reverta ao cargo efetivo, anteriormente ocupado, deixando o exercício de função de confiança.

Ou seja, entendo que a lei 8212/91, encontra-se em consonância com a lei trabalhista, contudo a definição quanto a verba previdência privada integrar o conceito de remuneração para efeitos trabalhistas e para efeitos previdenciários, deve observar as normas específicas aplicáveis por cada legislação e não a sobreposição interpretada pelo recorrente.

Na mesma linha de raciocínio, entendo que a Lei Complementar 109/2001, não prevalece sobre o disposto na lei 8212/91, para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias. Embora a LC 109/2001 tenha definido os critérios para os regimes de previdência complementar fechados e abertos não podemos interpretar dispositivos isolados para identificar a sobreposição sobre outras legislações que abarcam a matéria. Nesse sentido, valho-me do mesmo raciocínio exposto para não aplicação do art. 458 da CLT, para não aplicar a lei Complementar 109, tendo em vista a especificidade da lei previdenciária, que descreve conceito de salário de contribuição e as exclusões da referida base de cálculo.

Assim, volto a ratificar que havendo norma específica que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias (art. 28, § 9 da lei 8212/91) e tendo o dispositivo constitucional § 2, do art. 202 da CF/88, feito expressa referência a observância dos termos de lei, entendo que o lançamento encontra-se procedente.

Constituição Federal 1188:

"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

§ 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. (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) (grifo nosso) "

O ganho foi direcionado ao segurado empregado da recorrente, quando a empresa concedeu os planos de previdência privada. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito de salário de contribuição, que destaca o conceito de remuneração em sua acepção mais ampla.. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, seja ele contribuições para Previdência privada, um bônus ou uma gratificação.

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

No Brasil, a palavra remuneração é empregada, normalmente, com sentido lato, correspondendo ao gênero do qual são espécies principais os termos salários, vencimentos, ordenados, soldo e honorários. Como salientou com precisão Martins Catharino, “costumeiramente chamamos vencimentos a remuneração dos magistrados, professores e funcionários em geral; soldo, o que os militares recebem; honorários, o que os profissionais liberais ganham no exercício autônomo da profissão; ordenado, o que percebem os empregados em geral, isto é, os trabalhadores cujo esforço mental prepondera sobre o físico; e finalmente, salário, o que ganham os operários. Na própria linguagem do povo, o vocábulo salário é preferido quando há prestação de trabalho subordinado.”

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de previdência complementar, representam alguma espécie de ganho. Na verdade, dito benefício, está inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado.

Também convém reproduzir a posição da professora Alice Monteiro de Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais, enfatizando, de que forma, as utilidades fornecidas, tornam-se ganhos, salários indiretos para os empregado.

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Ademais, a questão do alcance da lei complementar para excluir o benefício de previdência privada, foi muito bem apreciado pelo julgador de primeira instância, razão pela qual adoto o referido voto como razões de decidir.

Com relação aos valores pagos a título de previdência privada complementar, estes realmente não integram a remuneração do empregado, por força do art. 202, §2º da CF/88 e art. 68 da LC

109/01, desde que os valores sejam pagos na forma prevista em lei, no caso, a Lei nº 8.212/91, art. 28, §9º, "p", in verbis:

Constituição Federal 1188:

"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

§ 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. (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) (grifo nosso) "

Lei n'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. " A impugnante, por seu turno, alega que tal dispositivo legal foi derogado pelo art. 68 da LC nº 109/01, in verbis, que regulamenta o regime de previdência privada, conforme previsto no § 2º do art. 202, com redação dada pela EC nº 20/98:

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 ".

Esse entendimento da impugnante não procede: primeiro, o caput do art. 202 da CF/88 prevê a exigência de lei complementar para regular o regime de previdência privada, enquanto o §2º deste artigo determina que as contribuições patronais previstas nos planos das entidades de previdência privada não integram a remuneração dos participantes nos termos da lei, a saber, ordinária, já que a exigência de lei complementar não consta expressamente do texto constitucional

em tela (§2º do art. 202 e não seu caput); segundo, que a **alínea "p" do § 9 do art. 28 da lei nº 8.212/91 está em perfeita consonância com o que determina o artigo 16 da própria LC nº 109/01, na qual a defesa apóia sua tese:**

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

§J 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 ".(grifei).

Na legislação previdenciária, o salário-de-contribuição está definido no art. 28, I, da Lei 8.212/91, in 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 wanhos 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. " Assim, qualquer utilidade adicionada à remuneração inclui-se no conceito de salário-de-contribuição, podendo ser afastada sua natureza contributiva apenas quando expressamente relacionada em uma das hipóteses taxativas dispostas no §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Ante o exposto, no caso sob análise, atestada a legalidade do procedimento fiscal, verifica-se que não está configurada a hipótese de isenção prevista no dispositivo legal supramencionado, pois o plano de previdência privada não se encontra conforme a legislação regulamentar. Segundo determina o art. 16, caput e §1º, da LC 109/01, acima transcrito, os benefícios devem ser oferecidos a todos os empregados e dirigentes da empresa instituidora do plano previdenciário. Todavia, conforme relatado nos itens 5 e 6 do Relatório Fiscal (fl. 41), o plano de previdência complementar contratado pela ora notificada restringiu o alcance do benefício apenas aos ocupantes de alguns cargos.

Em contrapartida à menção feita pela impugnante ao regramento exposto na CLT, art. 458, § 2º IV, deve-se acrescentar que, em matéria de interpretação de norma, a lei específica prevalece sobre a lei genérica. No caso, a Lei nº 8.212/91, que trata do Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu art. 28, I, §9º, dispõe claramente sobre as exclusões de incidência da contribuição previdenciária.

Da mesma forma, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 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".

Portanto, não há que se falar na aplicação da exclusão prevista no artigo 458 da CLT, por ser esta norma geral, em relação à Lei Previdenciária.

Assim, tendo o recorrente descumprido os requisitos legais para concessão do benefício (art. 28, §9º, "p" da lei 8212/91), não há como excluir da base de cálculo de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos à título previdência privada. Dessa forma, deve persistir o lançamento, observando-se apenas a decadência parcial do lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para que se exclua do lançamento, face a aplicação da decadência quinquenal, as contribuições até a competência 10/2002, e no mérito voto por NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.