



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	14041.001392/2007-37
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	9202-005.241 – 2ª Turma
Sessão de	22 de fevereiro de 2017
Matéria	67.643.4203 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente	SANOLI INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

LEI COMPLEMENTAR 109/2001. LEI 8.212/1991. APLICAÇÃO NORMA POSTERIOR PARA EFEITOS DE APURAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

A legislação que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias pode ser afastada por novel legislação de previdência complementar que se reporte expressamente à matéria tributária.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Da NFLD ao recurso voluntário

Trata o presente processo de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, DEBCAD nº 37.008.515-9, às e-fls. 02 a 31, no qual foi constituído crédito de contribuições devidas à Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e as destinadas a outras entidades conveniadas (terceiros), a saber: Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC, SEBRAE, com base em remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados da empresa.

O crédito foi consolidado em 16/11/2007, no valor de R\$ 563.023,35, com ciência à contribuinte em 29/11/2007 (e-fl. 03), e o correspondente relatório fiscal está posto às e-fls. 41 a 49 dos autos.

A NFLD foi impugnada, às e-fls. 125 a 138, em 28/12/2007. Já a 5ª Turma da DRJ/BSA, no acórdão nº 03-23.979, prolatado em 30/01/2008, às e-fls. 155 a 160, considerou, por unanimidade, procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Inconformada, em 18/08/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário - RV, às e-fls. 164 a 184, argumentando, em síntese:

- parte dos créditos tributários, entre 12/2001 e 12/2002, estão decaídos pela contagem do prazo decadência com base no § 4º do art. 150 do CTN, pois se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação e pago antecipadamente;
- não se configurou a hipótese de incidência da contribuição previdenciária em tela, pois os valores pagos a título de previdência privada não tem natureza salarial.

O recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 07/10/2014, resultando no acórdão 2401-003.714, às e-fls. 196 a 212, que tem a seguinte ementa:

CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA PRIVADA - DESCUMPIRMENTO 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, § 9º 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, entendo que havendo norma específica que disciplina a exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias (art. 28, § 9º da lei 8212/91) e tendo o dispositivo constitucional § 2º, 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 nº 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de nº 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”.

De acordo com a 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.” Assim, existindo

recolhimento de contribuições patronais, o dispositivo a ser aplicado é o art. 150, § 4º, do CTN, independente se não ocorrer recolhimento específico sobre o mesmo fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O acórdão teve o seguinte teor:

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.

Ciente do acórdão em 07/11/2014 (e-fl. 213), a Procuradoria da Fazenda Nacional afirmou que não interporia recurso (e-fl. 214).

RE da contribuinte

A contribuinte foi cientificada do acórdão, em 14/01/2015 (e-fl. 218), e manejou recurso especial de divergência, em 22/01/2015, às e-fls. 222 a 237, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmados no CARF relativamente a caracterização como remuneração tributável dos pagamentos realizados a título de previdência complementar em regime aberto. Arrola três paradigmas que divergiriam do recorrido, acórdãos: nº 9202-003.193, nº 2402-002.860 e nº 2402-003.661.

O RE da contribuinte foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, por meio do despacho às e-fls. 292 a 296, datado de 28/01/2016, entendendo ela por lhe dar seguimento, para rediscutir a matéria quanto à previdência complementar.

A Fazenda Nacional foi cientificada do referido despacho em 29/02/2016 (e-fl. 297).

Contrarrazões da Procuradoria da Fazenda Nacional

Em 15/03/2016, a Procuradora da Fazenda apresentou contrarrazões ao RE da contribuinte, às e-fls. 298 a 306, nas quais afirma que, por não ser oferecido à totalidade dos seus empregados, as parcelas habitualmente pagas pela contribuinte integrariam o salário de contribuição para fins de contribuição previdenciária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

A divergência a ser aqui enfrentada foi, resumidamente, explicitada no despacho de admissibilidade (e-fl. 295) da seguinte forma:

O Colegiado a quo entendeu que no caso de concessão por parte da empresa de previdência complementar, tanto no regime aberto como no regime fechado, devem ser seguidas as regras impostas pela Lei n.º 8.212/91, onde o benefício deve ser oferecido a todos os empregados e dirigentes para que não se configure como base de cálculo da contribuição previdenciária. Para a decisão recorrida, a Lei Complementar n.º 109/2001 não pode prevalecer sobre o disposto na Lei n.º 8.212/91, tendo em vista a especificidade da lei previdenciária. Por outro lado, os acórdãos paradigmas trazem que, no caso de concessão de previdência complementar em regime aberto deve ser observado o que dispõe a LC 109/2001, onde somente no regime fechado o benefício deve ser oferecido a todos os empregados e dirigentes para que não se configure salário-de-contribuição e, portanto, sujeito à incidência da contribuição previdenciária. Para os paradigmas a LC 109/2001, faculta que a previdência complementar em regime aberto eleja como grupos de beneficiários empregados e dirigentes de determinadas categorias, sem que isso seja considerado remuneração, desde que não seja fornecida como instrumento de incentivo ao trabalho.

A discussão cinge-se à possibilidade do contribuinte excluir, do salário-de-contribuição, os valores pagos a título de previdência complementar a seus funcionários, por ser este um plano de benefício de entidade aberta; essa é a linha de argumentação do paradigma.

Esta matéria já foi debatida por esta 2ª Turma da CSRF, no acórdão 9202-003.193, que justamente é indicado como um dos acórdãos paradigma pela ora recorrente. Naquela oportunidade acompanhei o entendimento do então relator, Dr. Gustavo Lian Haddad, que, no voto condutor argumentou que o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, dando tratamento novo e completo ao caso de planos de previdência privada abertos, teria derrogado o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, no tocante à condição de oferecimento do plano a todos os empregados e diretores para fins de exclusão de seu valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A seguir, para fins de ilustração, reproduzo as razões de decidir do referido acórdão 9202-003.193, que na época acompanhei e que agora utilizo para fundamentar meu voto.

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário de contribuição e, consequentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. In verbis:

“Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 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;**” (Destaquei)*

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997. Nada obstante o dispositivo acima transscrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 20/1998, que alterou o art. 202 da Constituição Federal, a previsão de que as contribuições pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados não integram a remuneração do empregado ganhou status constitucional, in verbis:

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

*§ 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.**” (Destaquei)*

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

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

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

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

Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91. Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (conforme item 4.6 do Relatório fiscal da NFLD, fls. 549), a Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

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

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

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

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo

empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos. (Destaquei).

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

A ratio motivadora do legislador complementar parece ter sido o de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto, oferecido pelo mercado, evitando o “engessamento” que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto no público alvo do plano. Neste ponto, ainda que se entenda que a regulamentação do art. 202, § 2º, da Constituição Federal deveria ter sido veiculada por lei formalmente ordinária, em vista do previsto na parte final do dispositivo, a conclusão seria que, nesta parte, a Lei Complementar 109/2001 atua materialmente como lei ordinária, regulando a matéria de modo diferente da regulamentação anterior da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN 4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste modo, entendo que a condição estabelecida pelo artigo 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91, isto é, a cláusula “desde que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes” para que a contribuição do empregador a plano de previdência complementar não sofra incidência de contribuição previdenciária não é aplicável aos casos de previdência privada complementar em regime aberto coletivo, uma vez que legislação posterior (arts 68 e 69 c/c art. 26, §§ 2º e 3º, todos da Lei Complementar 109/2001 e transcritos acima) deixou de prever tal condição e, além disto, expressamente previu a possibilidade

de o empregador contratar a previdência privada para grupos ou categorias específicas de empregados.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmudar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

...

A meu ver, as exclusões de elegibilidade em questão se aplicam a categorias específicas de empregados, estando dentro dos limites da faculdade conferida ao empregador pelo art. 26, §3º da Lei Complementar 109/2001, não constituindo discriminação ou escolha aleatória ou subjetiva de pessoas pelo empregador que pudesse transmudar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos