



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

Processo n° 14485.003204/2007-96
Recurso n° 999.999 Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.193 – 2ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SERASA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC n° 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial conhecido e provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do recurso. Vencidos os Conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. No mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Marcelo Oliveira, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire. O Conselheiro Marcelo Oliveira apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio Pereira Valadão - Presidente

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad – Relator

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Declaração de voto

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em exercício), Gustavo Lian Haddad, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Pedro Anan Junior (suplente convocado), Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Em face de Serasa S/A foi lavrado Auto de Infração de fls. 01/84, relativo a lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos pela empresa para custeio de planos de previdência privada oferecidos aos empregados e sobre valores relativos à participação nos lucros e resultados – PLR.

A Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, ao apreciar o recurso voluntário interposto pela contribuinte, exarou o acórdão nº 2401-01.758, que se encontra às fls. 441/446 e cuja ementa é a seguinte:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. COMISSÃO DE EMPREGADOS SEM REPRESENTANTE DO SINDICATO. DESCUMPRIMENTO DA LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A comissão de empregados eleita para negociar com o empregador o pagamento de PLR deve necessariamente contar com a presença de representante do sindicato, sem a qual resta desatendida a lei de regência, acarretando a incidência de contribuição sobre a verba.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. NÃO ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Está sujeita a incidência de contribuição previdenciária os valores pagos pela empresa para custeio de plano de previdência privada, quando este não abrange todos os seus empregados e dirigentes.

Recurso Voluntário Negado

A anotação do resultado do julgamento indica que a Turma *a quo*, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário interposto para manter as exigências de contribuição previdenciária sobre:

- (i) valores pagos pela empresa para custeio de plano de previdência privada, sob o fundamento que estavam excluídos do plano três categorias de empregados - os que recebiam menos que o limite da previdência oficial, os maiores de 50 anos (cuja inclusão dependia de aprovação da diretoria) e aqueles que ainda se encontravam no período de experiência.

- (ii) valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, pelo fato de a comissão de negociação não contar com a participação de representante sindical.

Intimada do acórdão em 17/06/2011 (fls. 454), a Recorrente interpôs o recurso especial de fls. 457/477 em 30/06/2011, por meio do qual sustentou divergência entre o v. acórdão recorrido e (i) os acórdãos nº 2301-00.545 e 206-00.640, no tocante à contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados e (ii) o acórdão nº 2301-00.571, no tocante à incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de previdência complementar em regime aberto, para determinados grupos de empregados e dirigentes de certas categorias.

Ao recurso especial foi dado seguimento com relação à incidência de contribuição previdenciária sobre verbas pagas a título de previdência complementar e negado seguimento no que diz respeito à cobrança sobre valores de participação nos lucros e resultados, por não haver similitude da situação fática do acórdão recorrido com os acórdãos paradigmas, conforme Despacho nº 2400-449/2011, de 12/09/2011 (fls. 556) e Despacho nº 2400-518R/2011, de 28/11/2011 (fls.561).

Intimada sobre a admissão do recurso especial interposto pela contribuinte (fls. 562), a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 565/574).

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator

Inicialmente analiso a admissibilidade do recurso especial interposto.

Como se verifica dos autos, o recurso foi admitido apenas em razão da divergência entre o v. acórdão recorrido e o acórdão nº 2301-00.571 que tange a incidências sobre despesas de custeio de previdência privada para empregados e dirigentes. O acórdão paradigma encontra-se assim ementado:

"PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ENTIDADE EM REGIME ABERTO. NÃO INCIDÊNCIA. Após a LC nº 109/2001, os benefícios oferecidos através de entidade de previdência complementar no regime aberto não necessita ser extensivo à totalidade dos segurados empregados e diretores. Recurso Voluntário Provido em Parte"

Verifico, ainda, constar do voto que integra o acórdão paradigma:

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

O acórdão paradigma reconheceu, em situação semelhante à dos presentes autos, a possibilidade da não incidência de contribuição previdenciária ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados, nos casos de programa de previdência complementar em regime aberto, por ser aplicável a Lei Complementar 109/2001, e não o art. 28, § 9º, alínea *p*, da Lei n. 8.212/91.

O acórdão recorrido, por sua vez, manifestou entendimento diverso para a mesma situação fática, entendendo aplicável o art. 28, § 9º, alínea *p*, da Lei 8.212/91, embora sem enfrentar sua superação por legislação posterior (no caso a Lei Complementar 109/2001).

É fato que o acórdão recorrido não discutiu o impacto que a Lei Complementar 109/2001 teria na aplicação do art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91, o que para alguns poderia ser indicativo de ausência de divergência a exigir o não conhecimento do recurso especial.

Penso diferente. O que se confronta são dois acórdãos que, diante de situações comparáveis quanto à aplicação da tese, concluíram diferentemente sobre a aplicação do art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91.

No acórdão recorrido concluiu-se que, mesmo em se tratando de planos abertos, por haver exclusão de empregados que recebiam menos do que o teto máximo da contribuição previdenciária, que tivessem idade superior a 50 anos, ou que estivessem em

período de experiência, o art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91, acima referido deveria ser aplicado em sua integralidade, sem cogitar de seu afastamento por legislação posterior.

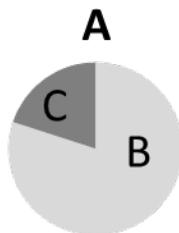
O paradigma considerou que, mesmo diante da exclusão de empregados temporários, o art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91 não deveria ser aplicado em face de legislação posterior.

Embora os critérios de inclusão ou exclusão de empregados no plano de previdência privada sejam distintos – no caso dos autos eram excluídos empregados em função da idade, do salário ou do vínculo temporário de emprego e no caso paradigma em função da temporariedade da relação de emprego – há comparabilidade quanto ao confronto de teses sobre o art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91, isto é, se a não incidência de contribuições previdenciárias se dá somente no caso da inclusão da totalidade dos empregados e dirigentes.

A título ilustrativo podemos considerar a seguinte representação:

- Universo dos empregados e dirigentes da empresa: **Grupo A**
- Grupo dos beneficiados pelo plano de previdência complementar: **Grupo B**
- Grupo dos não beneficiados: **Grupo C**

Graficamente teríamos:



O acórdão paradigma entendeu que não deveria ser aplicada a restrição do art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91 ainda que apenas uma parcela dos empregados e/ou dirigentes (i.e. integrantes do Grupo B) fosse beneficiada com contribuições ao plano de previdência complementar pela empresa. Em outras palavras, para o acórdão paradigma não incide contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de previdência complementar para beneficiários constantes de um grupo específico de empregados e/ou dirigentes (e.g. Grupo B) ainda que este grupo não seja idêntico à totalidade deles (e.g. Grupo A) e haja empregados e/ou dirigentes excluídos do plano (e.g. Grupo C).

O acórdão recorrido, por sua vez, entendeu que a condição estabelecida no referido art. 28, § 9º, *p*, da Lei 8.212/91 deve ser atendida para a não incidência de contribuição previdenciária sobre a participação da empresa no plano de previdência complementar do empregado ou dirigente. Conseqüentemente, decidiu o acórdão recorrido que deve incidir contribuição previdenciária sobre a participação da empresa quando apenas uma parcela de empregados e/ou dirigentes (i.e. Grupo B, que corresponde ao Grupo A excluídos os integrantes do Grupo C). Em outras palavras, somente não incidiria contribuição previdenciária se o benefício fosse concedido a todos os empregados (e.g. Grupo A) e deveria haver incidência se o benefício fosse concedido a um grupo específico (e.g. Grupo B, que corresponde ao Grupo A – Grupo C).

Diante do exposto, conclui-se que aplicada a tese do paradigma aos fatos do caso dos autos, haveria reversão do resultado do julgamento proferido pelo acórdão recorrido.

Nisto reside, para mim, a divergência apta ao confronto de teses. Resultados jurídicos diversos a partir da interpretação da legislação, considerada esta no seu todo, como sistema, para quadrantes fáticos comparáveis. O papel desta instância especial é precisamente o de solucionar tal divergência.

Entendo, portanto, caracterizada a divergência de interpretação, razão pela qual conheço do recurso especial interposto.

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, conseqüentemente, 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 transcrito 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:***

Documento assinado digitalmente em 22/08/2014 por MARCELO OLIVEIRA, nº 200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/07/2014 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 01/07/2014 por

MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 29/07/2014 por GUSTAVO LIAN HADDAD, Assinado digitalment

e em 29/07/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 30/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 4.071-5 (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 transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

Esse mesmo entendimento foi consignado no voto proferido pelo Ilmo. Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, no Acórdão nº 2402-002.806:

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

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

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

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

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

eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.”(Destques originais)

(Acórdão 2402-002.806, de 21 de junho de 2012 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária / Segunda Seção de Julgamento)

No caso presente, a Recorrente Serasa instituiu dois planos habituais em favor de seus empregados – um básico e um complementar, ambos com contribuições regulares e limitadas nos termos do Plano de fls. 291 e seguintes. Foram instituídos junto a duas instituições financeiras, sendo a eles elegíveis todos os funcionários com idade entre 18 e 50 anos, que tenham ultrapassado o período de experiência e que recebem acima do limite da previdência social (oficial).

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.

Ante o exposto, encaminho meu voto no sentido de conhecer o recurso especial interposto pela Recorrente nos limites em que admitido pelos Despachos nº 2400-449/2011, de 12/09/2011 (fls. 556), e nº 2400-518R/2011, de 28/11/2011 (fls.561), para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO para excluir da exigência a parcela relativa aos planos abertos de previdência privada em regime aberto.

(Assinado digitalmente)

Gustavo Lian Haddad

Declaração de Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira.

Com todo respeito ao nobre Relator, divirjo de seu entendimento.

Como muito bem destacado no voto do Relator, a Lei 8.212/991, Lei específica sobre o custeio das contribuições para a Previdência Social, possui determinação sobre a incidência, ou não, de contribuições previdenciárias.

Basicamente, toda a remuneração auferida por pessoas físicas, destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição, conceitua-se como Salário de Contribuição (SC), que é o fato gerador e a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Lei 8.212/1991:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

...

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Só para destaque, pois não estamos discutindo esta questão, claro que verbas como indenizações e ressarcimentos não integram o SC, pois não retribuem o trabalho.

Seguindo em frente, o legislador, na Lei 8.212/1991, definiu algumas verbas que são isentas de incidência da contribuição, desde que atendam requisitos.

Dentre elas estão os valores recebidos pelos segurados para previdência privada.

Lei 8.212/1991:

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;*

Para a determinação legal acima, não integra o SC os valores vertidos para previdência privada, desde que o programa esteja disponível a todos seus empregados e dirigentes.

Para o relator, em síntese, não haveria mais incidência do tributo federal previdenciário para esse tipo de verba remuneratória, pois legislação complementar posterior não manteve a exigência – para tanto - de disponibilidade a todos os empregados e dirigentes.

Lei Complementar 109/2001:

“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.

Com todo respeito ao nobre relator, não concordamos com sua decisão.

Em primeiro lugar, a determinação contida na Lei 8.212/1991 está vigente, não tendo sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF), o que, por súmula do CARF, impede sua inobservância.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Uma das hipóteses para afastar a aplicação de uma norma legal em vigor é declará-la inconstitucional e o CARF não possui competência para tanto.

Portanto, não há como deixar de aplicar a Lei 8.212/1991 ao caso, motivo da discordância em relação ao voto do Relator.

Outra hipótese de se afastar a aplicação de uma norma legal em vigor é se esta estiver em discordância com outra, situação em que caberia ao julgador interpretar qual é a legislação que se aplica ao caso.

Ocorrer que esse fato também não acontece com a incidência da contribuição em discussão.

Pela interpretação das legislações acima, verificamos que elas não estão em conflito.

A Lei 8.212/1991, assim como a Lei Complementar 109/2001, determina que não integra o SC o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado.

A lei 8.212/1991, específica sobre o tema, só determina uma condição, a disponibilidade do programa a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Soma-se a esse fato que a Constituição Federal de 1988 (CF/1988) não determinou que a regulação desse benefício fiscal fosse por Lei Complementar.

CF/1988:

“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.***

Portanto, por não estarem em conflito, não há como afastar a aplicação da Lei 8.212/1991.

Devemos destacar, também, que a entrada em vigor da Lei Complementar 109/2001 não afastou a aplicação da Lei 8.212/1991, pois esta é lei especial e, por este critério (*lex specialis derogat legi generali*), não havendo conflito entre as legislações, também não há como afastá-la.

Por fim, destaque-se que a jurisprudência dominante do CARF não compactua com a decisão expressa no voto do Relator:

“PREVIDÊNCIA PRIVADA. DISPONIBILIDADE A TODOS OS EMPREGADOS COMO CONDIÇÃO PARA A ISENÇÃO.

Estar disponível a todos os empregados é condição presente em lei especial em relação à LC 109/2001 que, por contribuir para realizar os desígnios constitucionais com limitações razoáveis e logicamente relacionadas à finalidade social do amparo previdenciário, em nada ofende a proporcionalidade, sendo, portanto, condição inafastável para que os pagamentos a plano de previdência complementar que beneficiam os empregados estejam sob o albrigue da isenção. (Processo 10680.723654/2010-37, Mauro José Silva)

...

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NECESSIDADE EXTENSÃO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. LEI Nº 8.212/91 EM CONFRONTAÇÃO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 109/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Os valores pagos aos funcionários da contribuinte a título de plano de previdência privada complementar somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se extensivos à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, a qual prevalece em relação ao disposto na Lei Complementar nº 109/2001 em razão do princípio da especialidade, sobretudo quando àquela LC adentrou a matéria reservada à Lei Ordinária, se

*equiparando a esta, portanto, neste tema. (15504.005717/2010-2
4, Rycardo Henrique Magalhães Oliveira)*

Conseqüentemente, como a regra condicional para a isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos referentes à previdência privada está em pleno vigor e não está em conflito com norma alguma, não há motivos para o provimento do recurso do sujeito passivo sobre esse prisma.

CONCLUSÃO:

Pelos motivos expostos, voto em negar provimento ao recurso do sujeito passivo, nos termos do voto.

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira