



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

Processo n° 15504.005718/2010-79
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-006.133 – 2ª Turma
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria 67.643.4261 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - VEÍCULOS.
67.643.9999. CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS -SALÁRIO INDIRETO - OUTROS
Recorrente GLOBAL VALUE SOLUÇÕES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. REMUNERAÇÃO. PRÊMIO. CARÁTER NÃO EVENTUAL.

A totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias por definição da legislação previdenciária.

As importâncias recebidas a título de ganhos eventuais encontram-se excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias por definição da legislação a elas atinente.

A habitualidade é requisito para que a prestação *in natura*, integre o salário-de-contribuição e diz respeito à frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, diz respeito à ocorrência de caso fortuito ou incerto.

No presente caso há de se assinalar que foram realizados pagamentos em pecúnia a título de prêmio, o que afasta a necessidade de se indagar a habitualidade com que o pagamento foi realizado, bastando que ele não fosse fortuito para que incidisse a tributação previdenciária.

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.

REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A EMPREGADOS COM CARGO DE GESTÃO.

Integram o salário-de-contribuição os valores das utilidades oferecidas com habitualidade aos empregados em posição de gerência, decorrentes da relação laboral com a empresa, ainda que não se enquadrassem no conceito de salário para os fins do Direito do Trabalho.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para afastar a tributação dos valores relacionados à previdência privada aberta, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral. Votou pelas conclusões a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz (suplente convocada).

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator

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

Relatório

Do AI até a Decisão Recorrida

Trata o presente processo de auto de infração - AI, DEBCAD nº 37.097.956-7, à e-fl. 10, no qual foram constituídos créditos referentes a contribuições destinada as Outras Entidades e Fundos, denominados "Terceiros" (Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), devida pela empresa, incidentes sobre remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados.

O crédito lançado tem por base o pagamento de valores relativos a prêmios, previdência privada e aluguel de veículos. A empresa colocava veículos à disposição de alguns empregados, 24 horas por dia e pagava o aluguel destes veículos, diretamente à empresa locadora. Como o automóvel encontrava-se 24 horas por dia à disposição do empregado, a fiscalização considerou como valor mensal, 720 horas (24X30) e como valor sem incidência de contribuição (horas para o trabalho) 220 horas (10X22), que correspondia a 10 horas por dia durante 22 dias úteis. A diferença entre o valor mensal e o valor sem incidência de contribuição era o valor sobre o qual deveria incidir a contribuição previdenciária. Além disso, os valores pagos ou creditados pela empresa a alguns empregados a título de Prêmio com IRRF não integravam o salário de contribuição dos mesmos; a empresa, incorretamente, considerava o ganho como eventual. Por fim, também os valores pagos ou creditados pela empresa a alguns

empregados a título de previdência privada não integravam o salário de contribuição dos mesmos.

O AI foi cientificado à contribuinte em 09/04/2010 (e-fl. 134) e constituiu crédito com multa e juros no valor de R\$ 37.138,58, consolidados em 31/03/2010, e tem seu relatório fiscal de infração posto às e-fls. 86 a 96.

O auto de infração foi impugnado, às e-fls. 140 a 170, em 05/05/2010. Já a 8ª Turma da DRJ/BHE, no acórdão nº 02-32.456, prolatado em 25/05/2011, às e-fls. 260 a 269, considerou, por unanimidade, procedente em parte a impugnação, com exclusão dos créditos exigidos relativamente aos alugueis de veículos das competências de 01/05 a 03/05, por decadência, com base na contagem definida no § 4º do art. 150 do CTN, em face de pagamentos parciais havidos para aquelas competências.

Inconformada, em 26/08/2011, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 321 a 341. Essa contestação teve, em apertado resumo, o seguinte conteúdo :

a) há decadência da totalidade do crédito tributário lançado no período de janeiro a março de 2005 e não apenas e isoladamente com relação à rubrica de aluguel de veículos;

b) é nulo o lançamento como relação aos lançamentos relativos às despesas incorridas a título de aluguel de veículos para cargos gerenciais, por falta de fundamentação legal que apoiasse o procedimento ou mesmo a motivação para utilização de aferição indireta;

c) embora os veículos concedidos pela recorrente aos empregados com funções gerenciais tivessem utilização mista (ou seja, para o trabalho e para o uso pessoal), tais valores não integram o salário e, portanto, não devem compor a base de cálculo das contribuições;

d) ainda que assim não fosse, os critérios adotados pela fiscalização na apuração da base de cálculo das contribuições estão equivocados, pois não obedecem nem mesmo ao Parecer COSIT nº 11/92, única norma fiscal que trata de situação de fato idêntica à dos autos, determinando a apuração apenas com base no aluguel correspondente ao período referente aos dias não úteis de disponibilização dos veículos;

e) ainda que se acate que infração houve com relação ao aluguel de veículos, tendo em vista que a contribuinte agiu com observância das disposições do Parecer COSIT nº 11/92, ficariam excluídas as penalidades e juros moratórios exigidos, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN;

f) não são sujeitos à tributação por contribuições previdenciárias os valores de ganhos eventuais pagos aos beneficiários, nos termos do art. 28, § 9º, alínea e), item 7., da Lei nº 8.212/1991, até mesmo porque não repercutirão em benefícios futuros na seguridade social do trabalhador;

g) não incidem contribuições sobre pagamento de previdência privada complementar aberta, independentemente de esse

benefício ser, ou não, extensível à totalidade dos empregados da recorrente, por força das regras da LC n° 109, de 29/05/2001, que revogou tacitamente parte da alínea p), § 9º, art. 28, da Lei n° 8.212/1991;

h) há que se aplicar a retroatividade benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea c), do CTN, afastando-se a multa de mora aplicada de acordo com a legislação anterior à vigência da MP n° 449/2008, ou, limitado-a a 20% em decorrência do disposto no artigo 35 da nova norma.

O recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 10/02/2015, resultando no acórdão n° 2402-004.546, às e-fls. 393 a 415, que (a) reconheceu a decadência até 03/2005, (b) determinou a observância do Parecer Normativo CPSIT n° 11/92 no cálculo da contribuição incidente sobre a parcela relativa à cessão de veículos aos empregados e (c) excluiu do lançamento os valores relativos a prêmios de previdência privada. A seguir, encontram-se reproduzidos a ementa e o dispositivo do acórdão:

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é o regido pelo Código Tributário Nacional, nos termos da Súmula Vinculante n° 8 do Supremo Tribunal Federal.

Salvo fraude, dolo ou simulação, havendo antecipação de pagamento, o prazo decadencial é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, caso contrário, a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, de reprodução obrigatória pelo CARF.

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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração. Inteligência da Súmula CARF n° 99.

VALIDADE DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA.

O custo do aluguel do veículo pago pela empresa é grandeza diretamente relacionada à base de cálculo do salário utilidade relativo ao uso, pelos empregados, de automóveis cedidos pela empresa, não havendo que se falar em arbitramento da base de cálculo.

Não desnatura o critério de aferição direta, a adoção, pela fiscalização, de tempo de uso particular do veículo diferente do considerado pela empresa, que decorre da regular atividade de fiscalizar, avaliando a adequação entre os fatos e a interpretação do contribuinte.

SALÁRIO INDIRETO. AUTOMÓVEIS CEDIDOS A EMPREGADOS COM CARGO DE GESTÃO.

Integram o salário de contribuição as parcelas in natura oferecidas aos empregados com habitualidade e com caráter contraprestativo.

Não ficou comprovado que os veículos oferecidos aos empregados com cargo de gestão eram indispensáveis para o trabalho.

O salário utilidade relativo aos veículos disponibilizados exclusivamente para os empregados com cargo de gestão, utilizados para fins corporativos e para fins pessoais, deve ser apurado com base no custo do aluguel dos dias não úteis, conforme Parecer Normativo nº COSIT nº 11, de 30/09/1992.

SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIOS. NÃO EVENTUALIDADE.

O conceito de eventualidade está associado a um acontecimento incerto, casual, fortuito e não a um acontecimento descontínuo.

Os prêmios não coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, sendo devidos quando da implementação da condição estipulada pelo empregador.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR ABERTA DESTINADA A UM GRUPO DE EMPREGADOS. ISENÇÃO.

Após o advento da LC nº 109/2001, somente no regime fechado a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como uma gratificação.

É isenta a previdência complementar aberta destinada ao grupo de empregados exercentes de cargos de gestão desprovida do caráter de gratificação.

MULTA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa de que trata o art. 35 da Lei 8.212/91 com a redação da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2000, é aplicável em caso de falta de pagamento espontâneo e não sobre contribuições incluídas em lançamento tributário.

O acórdão teve o seguinte teor:

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecimento da decadência até 03/2005 e para observância do Parecer Normativo COSIT nº 11/92 no cálculo da contribuição incidente sobre a parcela relativa à cessão de veículos aos empregados, levantamento AV. Por maioria de votos, para exclusão dos

valores relativos ao levantamento PP (Previdência Privada), vencido o Conselheiro Thiago Taborda Simões que também excluía os valores relativos ao pagamento do prêmio quando pago uma vez ao ano.

RE da contribuinte

Ciente da Intimação nº 1.115 (e-fl. 420) e do acórdão nº 2402-004.546 em 12/06/2015 (e-fl. 423), no dia 18 do mesmo mês a empresa manejou recurso especial de divergência (e-fls. 425 a 434) ao citado acórdão, entendendo que o aresto diverge de entendimento firmado no CARF em duas matérias:

- a) o pagamento de prêmios sem habitualidade, os quais no acórdão recorrido foram considerados não conformes ao conceito de eventualidade, sujeitando-os à tributação de contribuição previdenciária, enquanto nos acórdãos paradigmas nº 2403-002.243 e nº 2301-003.762, para matéria similar, até três pagamentos em cinco anos, ou mesmo pagamentos não contínuos evidenciarão a sua não habitualidade e eventualidade, afastando a incidência tributária; e
- b) as despesas com locação de veículos para os gerentes, destinados tanto ao uso corporativo quanto particular, foram consideradas parcelas remuneratórias *in natura*, oferecidas aos empregados com caráter de contraprestação habitual pelo trabalho, enquanto no acórdão paradigma nº 2401-003.809, a utilização de veículos em finais de semana não caracterizaria benefício indireto ao empregado, até mesmo com base na Súmula nº 367 do TST.

Com base nas divergências e argumentos aduzidos, requer o conhecimento do seu recurso especial, para integral provimento e consequente cancelamento da integralidade da autuação combatida.

O recurso especial de divergência da contribuinte foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, que, nos termos dos arts. 67e 68 do ANexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, por meio do despacho de e-fls. 535 a 542, datado de 14/06/2016, deu seguimento, às divergências arguidas.

Contrarrrazões da Fazenda

A Fazenda Nacional foi cientificada do referido despacho em 08/08/2016 (e-fl. 543) e, em 23/08/2016, manejou contrarrrazões ao recurso especial da contribuinte, às e-fls. 544 a 548, nas quais afirma que, relativamente às matérias:

- a) ausência de continuidade nos pagamentos não caracterizam sua eventualidade, mas sim o fato deste ser incerto, casual e fortuito e mesmo os ganhos não habituais seriam tributáveis de acordo com o art. 22, inc. I, c/c art. 28, ambos da Lei nº 8.212/1991, desde que não excluídos no § 9º do mesmo art. 28, ou caracterizados como indenização;
- b) quanto aos veículos alugados disponibilizados aos gerentes, esses teriam caráter de contraprestação remuneratória, pois, retomando a fundamentação do acórdão *a quo*, a contribuinte deixou de comprovar que o uso dos veículos era indispensável para realização do trabalho dos gerentes, tendo alguns deles até mesmo dois veículos à disposição.

Com base nesse arrazoado, requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

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

Passo a analisar as duas matérias recorridas.

Disponibilização de veículos a gerentes

Entendo que nessa seara a sorte não assiste à contribuinte.

Como fundamentação, me utilizo do voto do i. Conselheiro Elias Sampaio Freire no acórdão nº 9202-003.044, que distingue os conceito de remuneração e salário-de-contribuição, com suas peculiaridades, em relação ao conceito de salário para o Direito do Trabalho, com a seguinte dicção:

A Constituição Federal, sobre o financiamento da Previdência Social, preceitua, que dente outras fontes, a seguridade social será financiada por contribuições sociais do trabalhador e dos demais segurados da previdência social e do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 195, I, "a" e II)

Por seu turno, o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias (art. 22, I, II e III da Lei nº 8.212/91).

Especificamente, com relação a hipótese de incidência, constitucionalmente prevista, incidentes sobre a folha de salários dos empregados, temos sua previsão legal insculpida no art. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos.

"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)"

Note-se que os citados dispositivos ao descreverem a remuneração (salário-de-contribuição) como sendo a base impositiva da contribuição previdenciária não desceu a pormenorização acerca das parcelas remuneratórias. Portanto, haverá incidência sobre a remuneração, inclusive as gorjetas, sobre ganhos habituais sob a forma de utilidades, sobre os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial e, ainda, sobre outras espécies de remuneração, qualquer que seja sua forma.

Entretanto, a incidência deverá restringir-se-á às hipóteses nas quais as parcelas pagas, devidas ou creditadas destinem-se a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador. Portanto, a incidência tributária das contribuições sociais previdenciárias está restrita as importâncias destinadas a retribuir o trabalho, ou seja, que venham a caracterizar-se como remuneração.

Assim sendo, prevê o Regulamento da Previdência Social RPS (art. 201, § 1º), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999, que considera-se remuneração: “as importâncias auferidas 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 os ganhos habituais sob a forma de utilidades”.

A remuneração é instituto que deriva do Direito do Trabalho, com conotação específica. É adotada pelo Direito Previdenciário, observando as peculiaridades que são próprias deste ramo do Direito.

Há de se ressaltar que a CLT ao tratar de remuneração o faz especificamente para disciplinar a relação de trabalho dos trabalhadores com vínculo empregatício.

Por outro lado, a Lei nº 8.212/91 ao se utilizar da expressão remuneração como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, o faz no sentido de corroborar a sua incidência sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício (art. 22, I e III).

Neste ponto há de se perquirir se a base de cálculo da contribuição social previdenciária, assim prescrita no art. 22, inciso I e III, da Lei nº 8.212/91 recebe o influxo de regras jurídicas do Direito do Trabalho.

Entendo que esta investigação tenha solução calcada na autonomia do Direito Previdenciário em relação ao Direito do Trabalho e demais ramos do Direito. Em atendimento ao princípio da especificidade das normas, a lei trabalhista deve ser apreciada com cautela quando se conflitar com o ordenamento legal previdenciário.

O Supremo Tribunal Federal (STF), sob a égide da redação original do art. 195, I da CF, que previa, à época, a incidência de contribuições sociais previdenciárias como sendo “dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários (...)” decidiu que a relação jurídica mantida entre o tomador de serviços e os administradores e autônomos não resultam de contrato de trabalho, formalizado à luz da CLT, impossibilitando de se dizer que o tomador dos serviços destas pessoas físicas qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado, portanto o enquadramento no inciso I do art. 195 da CF. Naquela ocasião, o STF manifestou entendimento no sentido de que outras contribuições que não estivessem enquadradas no conceito de folha de salários decorrentes de uma relação de trabalho conforme disciplinado pela CLT deveriam ser instituídas por lei complementar, conforme previsto no art. 195, § 4º da CF¹.

Ocorre que, com a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, o atual texto constitucional que trata destas contribuições menciona que sua incidência dar-se-á “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pelo empregador, pela empresa ou pela entidade a ela equiparada, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, o que tornou possível a lei ordinária fazer incidir contribuições sociais previdenciárias sobre parcelas que não sejam necessariamente incidentes sobre folha de salários.

O que corrobora o entendimento de que a sua incidência não se restringe aos conceitos de salário e de remuneração previstos na CLT. Não se trata de alteração no conteúdo técnico de expressão jurídica, e sim, de ampliação da hipótese de incidência prevista

¹ STF, Pleno, RE 166772/RS, Ministro MARCO AURÉLIO DE MELLO, DJ 16/12/1994.

na própria Constituição, que não se restringe mais a amplitude conceitual de folha de salários, que decorre de relação de emprego disciplinada pela CLT.

Verifica-se, dos dispositivos transcritos, que a contribuição pode incidir, na autorização constitucional, sobre salários e, também, demais rendimentos do trabalho, conceito do qual não discrepa a lei: “incide sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho”.

Portanto, equivocadas são as lições dos que atribuem ao instituto da remuneração, conforme previsto da CLT, que se restringe a disciplinar exclusivamente as relações entre empregado e empregador, a condição de base de cálculo de contribuições previdenciárias, que alcança a além daquele sujeito a relação de emprego outras pessoas físicas prestadoras de serviços, discriminadas na Lei nº 8.212/91 na condição de segurados obrigatórios da previdência social (art. 12).

Conforme demonstrado, a remuneração como base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias em muito se assemelha – porém, não se confunde com conceito de trabalhista de remuneração. Significa dizer que, em regra, as parcelas consideradas ou não consideradas remuneração pela legislação trabalhista irão, respectivamente, integrar ou não integrar a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. O que leva a doutrinadores e a jurisprudência previdenciária a valer-se de conceitos próprios do Direito do Trabalho para seus estudos e solução de litígios na esfera tributária previdenciária.

(Negritei.)

Dessarte, ao socorrer-se da Súmula nº 367 do TST, a contribuinte buscou conforto em definições do direito do trabalho com base na CLT, que são extrapoladas na seara tributária e previdenciária, sendo tributados os valores correspondentes à utilidade que representam os veículos alugados disponibilizados aos gerentes da contribuinte fora da necessidade de trabalho, porém decorrentes de sua relação de prestação de serviços à empresa com vínculo trabalhista.

Quanto à apuração desses valores, os critérios do Parecer COSIT nº 11/92 já foram adotados na decisão recorrida, atendendo à demanda da contribuinte em seu recurso voluntário.

Por essas razões, entendo que não se deva prover o recurso nessa matéria.

Pagamento de prêmios

Aqui também, sigo o entendimento sobre a tributação de contribuição previdenciária expressa no mesmo voto acima citado, o qual ensina:

Apesar de na grande maioria das situações haver uma coincidência entre as normas trabalhistas e as normas previdenciárias no que diz respeito a remuneração de cunho puramente social quando apreciada pelo Direito do Trabalho e de cunho tributário, apesar do viés social, quando apreciada

pelo Direito Previdenciário – há situações em que esta coincidência não ocorre, especialmente nas hipóteses nas quais a legislação trabalhista considera que determinada parcela não é considerada salário (art. 458, § 2º da CLT) e a legislação previdenciária, por exemplo, faz exigência no sentido de que aquelas parcelas somente não integrarão a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se houver acesso do benefício a todos empregados da empresa (art. 22, § 2º e art. 28, § 9º da Lei 8.212/91).

No mesmo sentido leciona Fábio Zambitte Ibrahim²:

“Uma causa de grandes prejuízos à autonomia didática do Direito Previdenciário é propiciada pela própria Lei nº 8.212/91, ao definir que o salário de contribuição é, em regra, equivalentemente à remuneração do trabalhador. Devido a esta conceituação, freqüentemente a base de cálculo previdenciária é vista como mero sinônimo da própria remuneração, sendo esta analisada exclusivamente perante o prisma trabalhista.

É evidente que o Direito do Trabalho é fonte da maior relevância. Entretanto, não se pode, de pronto, admitir que conceitos trabalhistas tenham exatamente o mesmo significado no âmbito previdenciário, embora seja o defendido pela maioria.

Como fonte do Direito Previdenciário, é lícito ao aplicador do Direito buscar uma predefinição do conceito de salário-de-contribuição, a partir de um conceito trabalhista de remuneração, mas sem aceitar de imediato a similitude. Se o legislador criou instituto próprio previdenciário, como o salário-de-contribuição, cabe ao intérprete subentender que existe uma razão para tanto, pois, se assim não fosse, seria mais fácil utilizar-se de pronto signo remuneração”

Portanto, há de se concluir que o legislador elegeu a remuneração como elemento nuclear na definição do elemento quantitativo do fato gerador das contribuições sociais previdenciárias, que é o salário-de-contribuição. (art. 22, I e 28, I da Lei nº 8.212/91).

Como se vê, da leitura do art. 22, I e do art. 28, I da Lei nº 8.212/91 e do art. 201, § 1º do RPS, que somente é exigido o requisito da habitualidade no que diz respeito ao “salário in natura”, por incluir, expressamente, no conceito de remuneração os “ganhos habituais sob a forma de utilidades”, sem fazer menção ao requisito habitualidade para os pagamentos em espécie.

Ou seja, no campo de incidência das contribuições previdenciárias encontram-se:

a) a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho,

² IBRAHIM, Fábio Zambitte, Curso de Direito Previdenciário. 15ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2010, p. 348.

inclusive gorjetas (salário em espécie); e b) os ganhos habituais sob a forma de utilidades (salário in natura).

Pode-se, então, concluir que a lei, ao definir a hipótese de incidência da contribuição previdenciária, exige o requisito da habitualidade tão somente para o salário in natura.

*Por seu turno, o art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7” prevê expressamente que **as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais** são **isentas** de contribuições sociais previdenciárias: “Não integram o salário-de-contribuição (remuneração) para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)as importâncias: (...)recebidas a título de ganhos eventuais (...)” Assim sendo, pode-se afirmar que “a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho”, independentemente de serem ou não habituais, encontram-se no campo de incidência das contribuições previdenciárias.*

Entretanto, “as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais” encontram-se excluídas da sua base de cálculo por se tratarem de importâncias atingidas pela isenção.

Entendo que está sendo criada uma grande confusão ao tentarem comparar os conceitos de “habitualidade com o de não eventualidade” ou o “não habitualidade com o de eventualidade”.

Para o Dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual - 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual - 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

De acordo com o Vocabuário Jurídico de Plácido e Silva:

Habitualidade - De habitual, entende-se a repetição, a sucessividade, a constância, a iteração, na prática ou no exercício de certos e determinados atos, em regra da mesma espécie ou natureza, com a preconcebida intenção de fruir resultados materiais ou de gozo.

Eventualidade - De evento, significa o caráter e a condição do que é eventual, mostrando assim a possibilidade e a probabilidade do fato, cuja realização é esperada ou aguardada.

A habitualidade, como requisito para que a prestação in natura, integre o salário-de-contribuição, diz respeito a frequência da concessão da referida prestação.

Já a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, ou seja, que decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, dizem respeito a ocorrência de caso fortuito.

Nesse diapasão, verifica-se im procedente o argumento da contribuinte de que esses prêmios não seriam tributáveis para fins de previdência por falta de habitualidade.

Entretanto, cumpre referir que, na acusação inicial, os valores atinentes à previdência privada foram, pela autoridade fiscal autuante, considerados tributáveis por não terem sido disponibilizados à totalidade dos dirigentes e empregados, nos termos do relatório de auditoria fiscal, a seguir reproduzidos:

09 — Também os valores pagos ou creditados pela empresa a alguns empregados a título de Previdência Privada não integraram o salário de contribuição dos mesmos. Os valores relativos a este levantamento foram apurados com base nas planilhas emitidas para os pagamentos, através de boletos bancários ao Unibanco — AIG S.A — Seguros e Previdência, conforme contrato em anexo. Os valores relativos à participação dos empregados foram deduzidos, restando apenas os valores que representam a complementação salarial, conforme planilha III com a relação dos beneficiários em anexo.

10 — Tais benefícios foram concedidos apenas a alguns empregados, detentores de cargos executivos, não estando disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes, passando a integrar o salário de contribuição dos mesmos nos termos do Art 28 — inciso I, da Lei 8.212, de 24/07/91 c/c art. 214, inciso I e parágrafo 9º, XV, e parágrafo 10º do RPS.:

...

11 - A alíquota utilizada ...

Considerando que a matéria devolvida a este colegiado foi a tributação - ou não - de valores referentes a previdência privada aberta, não disponibilizada a todos os dirigentes e empregados, faz-se necessário referir que esta matéria já foi objeto de profunda discussão no âmbito do colegiado e, em ocasião anterior, já tive a oportunidade de me debruçar sobre ele e me posicionar. Com efeito, nos termos do acórdão nº 9202-005.317, de minha autoria, esta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais entendeu, por unanimidade de votos, que, com base na Lei Complementar nº 109, de 2001, não incidem contribuições previdenciárias sobre valores relativos a previdência privada aberta, independentemente de sua disponibilização a todos ou apenas a parcela dos empregados e dirigentes.

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, 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:

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 transmutar 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

Processo nº 15504.005718/2010-79
Acórdão n.º **9202-006.133**

CSRF-T2
Fl. 558

pudesse transmudar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados.

Assim, entendo que deva ser conhecido o recurso especial da contribuinte e, no mérito, dar-lhe provimento.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte, para dar-lhe provimento parcial, para afastar a tributação dos valores relacionados à previdência privada aberta.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos