



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



<b>Processo nº</b>	16682.720015/2012-48
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2402-012.327 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	6 de novembro de 2023
<b>Recorrente</b>	VALE S.A.
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. ENUNCIADO SÚMULA CARF.

Súmula CARF Nº2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de leis. Tema objeto de reserva jurisdicional.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria. Afastada, no presente caso, a incidência de contribuição sobre o plano de regime aberto e mantida a exigência relativa ao plano de regime fechado, uma vez que o reembolso da participação foi restrito aos diretores da RECORRENTE.

Recurso provido parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário interposto, cancelando-se o crédito referente ao plano de previdência complementar privada em regime aberto (Bradesco Vida e Previdência).

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Diogo Cristian Denny, Gregorio Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Ana Claudia Borges de Oliveira, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Rigo Pinheiro, Wilderson Botto (suplente convocado(a)), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária..

## Relatório

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 15-33.942 da 7<sup>a</sup> Turma da DRJ/SDR de 31 de outubro de 2013 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

### **Relatório Fiscal (fls 26/44)**

Em 24/01/2012 foram lavrados AIs com os respectivos com os lançamentos abaixo discriminados relativos às competências de 01 a 12/2007:

AI DEBCAD nº 37.321.6700 (Obrigação principal): Refere-se às contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre os valores pagos a segurados contribuintes individuais, contabilizados, a título de consultores/comitês de administração, doação dos conselhos e previdência privada da diretoria com valores individualizados, e que não foram declaradas em GFIP.

AI DEBCAD nº 37.321.6718 (Obrigação principal): Refere-se às contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre os valores pagos a segurados contribuintes individuais, referentes a plano de previdência privada da diretoria, com valores não individualizados em contabilidade e que não foram declaradas em GFIP.

AI DEBCAD nº 37.321.6726 (Obrigação principal): Refere-se às retenções de 11% (onze por cento) incidentes sobre os valores destacados como base para Previdência Social nas notas fiscais de prestação de serviços. Essas contribuições são a cargo da empresa, na qualidade de contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, conforme estabelecido no artigo 31 da Lei n.º 8212, de 24/07/1991.

O crédito tributário nº 37.321.6726 encontra-se extinto por pagamento.

### **Impugnação (fls 396/405)**

Inconformado o Sujeito Passivo apresentou impugnação em 17/02/2012, nos termos extraídos do relatório do Acórdão recorrido (fls.477/478):

**Da não identificação da hipótese de incidência atrelada aos valores contabilizados como consultores/comitês de administração.**

Aduz que o Fisco não comprova e não evidencia devidamente o fato gerador, e que é dever da autoridade lançadora demonstrar, objetivamente, a caracterização de pagamento a segurado pessoa física.

**Da ausência de fato gerador quanto à verba “doação conselhos”.**

Afirma que o valor contabilizado e pago como doação conselhos é, na realidade, uma verba paga diretamente pela Suplicante a título de doação, oriundo de renúncia parcial dos conselheiros quanto aos seus respectivos vencimentos. Justifica a não incidência no entendimento de que os valores transferidos aos conselheiros não retribuem o trabalho então constituem disponibilidade econômica ou jurídica.

**Da não incidência de contribuição sobre os pagamentos para a previdência privada.**

Descreve que foi apurada a contribuição sobre valores identificados na contabilidade e pagos, em favor dos Diretores da empresa, em razão de Plano de Previdência Privada, bem como sobre as parcelas objeto de reembolso, a estes mesmos Diretores.

Alega que a exclusão da verba destinada à Previdência Privada da base de incidência das contribuições sociais é uma decorrência direta de norma constitucional, a despeito do que dispõe o artigo 28 § 9º, da Lei 8.212/91. Colaciona jurisprudência e transcreve o artigo 202, § 4º, da CR/88 no entendimento de que as quantias destinadas à previdência privada não consistem em salário ou tampouco remuneração dos beneficiários, o que, *ipso facto*, as exclui da base de incidência prevista tanto no artigo 195, I, 'a', da CR/88 quanto do artigo 22, I e III, da Lei 8.212. Nesse mesmo entendimento, cita o art. 458, § 2º da CLT, que exclui do conceito de salário as utilidades pagas pelo empregador a título de previdência privada.

Aduz que a existência de reembolso de determinada parcela do valor vertido ao Plano não autoriza a incidência fiscal sobre o valor efetivamente destinado à Previdência, pois a natureza jurídica das contribuições para a previdência privada é excludente daquela que define a base de cálculo das contribuições (salário ou remuneração). O supracitado reembolso não modifica a natureza jurídica da parcela (contrapartida) paga diretamente pela empresa, que deriva diretamente do regime jurídico conferido pela Constituição e pela legislação especial a tal pagamento.

**Da afronta ao princípio da razoabilidade. Pagamentos ao Bradesco Vida e Previdência S/A.**

Alega afronta ao princípio da razoabilidade, haja vista que a consequência jurídica pretendida (desconsideração de todo o pagamento a título de contrapartida para a Previdência Privada) é desproporcional à sua causa (realização de reembolso das quantias descontadas, do segurado, para custear parte da Previdência Privada).

**Dos pedidos.**

Diante do exposto, requer a Autuada seja julgada procedente as presentes impugnações, cancelando-se os Autos de Infração objurgados ou, ao menos, para que se considere como base imponível da exação somente a parcela objeto de reembolso ao segurado contribuinte individual.

**Acórdão (fls.473/483)**

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir::

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REMUNERAÇÃO DA DIRETORIA.**

A natureza jurídica dos valores pagos não depende da denominação dada pelo sujeito passivo. A impugnante não comprovou que os valores considerados pela Fiscalização não visavam retribuir o trabalho.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PREVIDÊNCIA PRIVADA. REEMBOLSO DE PARTICIPAÇÃO. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA DIFERENCIADO PARA DIRETOR PRESIDENTE. INCIDÊNCIA.**

Os valores despendidos a título de reembolso de participação em plano previdência privada integram o salário de contribuição, uma vez que não se enquadram nas hipóteses exaustivas de exclusão listadas no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Quando a empresa não comprova que o plano de previdência complementar foi oferecido a todos os empregados e dirigentes, os valores pagos a título de previdência privada integram o salário de contribuição por estar em desacordo com a norma de exclusão prevista na alínea 'p' do § 9º do art. 28 da Lei de Custo da Previdência Social.

Impugnação Improcedente

### **Recurso Voluntário (fls.490/497)**

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 11/03/2014 pugnando basicamente pela NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE OS PAGAMENTOS PARA A PREVIDÊNCIA PRIVADA alegando amparo em norma constitucional (Art.202) e que o artigo 28, § 90, 'p', da Lei n.º 8.212/91 contraria . o núcleo mínimo do preceito Constitucional e que referido dispositivo apenas determina que haja disponibilidade de um plano previdenciário para todos os trabalhadores, ainda que existam distinções entre eles.

Junta jurisprudência do CARF no sentido de que não há exigência legal de que a assistência seja prestada de forma idêntica a todos os empregados (CARF, Processo n.º 15586.000523/200855, Recurso Voluntário, Acórdão n.º 2403002.163, 4<sup>a</sup> Câmara /3<sup>a</sup> Turma Ordinária, Sessão de 17 de julho de 2013).

Acrescenta ainda que:

Por fim, **ainda que se considere que o reembolso efetuado aos dirigentes tenha, de fato, de ser incluído no salário de contribuição, não pode prosperar a conclusão do r. acórdão recorrido de que há que adotar a mesma consequência para a parcela efetivamente destinada ao custeio da previdência privada, qual seja, a contrapartida da empresa ao valor descontado de seus vencimentos.**

É que o fato de se realizar o supracitado reembolso não modifica a natureza jurídica da parcela (contrapartida) paga diretamente pela empresa, que, como registrado no item 4 (quatro) do presente recurso, deriva diretamente do regime jurídico conferido pela Constituição, pela Lei n.º 8.212/91 (art. 28, § 9º,p) e pela legislação especial a tal pagamento.

Caso contrário, estar-se-ia afrontando o princípio da razoabilidade, haja vista que a consequência jurídica pretendida (desconsideração de todo o pagamento a título de contrapartida para a Previdência Privada) é desproporcional à sua causa (realização de reembolso das quantias descontadas, do segurado, para custear parte da Previdência Privada).

Razão pela qual **não é de se exigir, ao menos, a cobrança de contribuição sobre a contrapartida da empresa, reconhecida como destinada à Previdência Privada**, merecendo reforma a r. decisão vergastada.

Finaliza, pedindo a reforma do Acórdão e o cancelamento do respectivo lançamento fiscal.

Não houve contrarrazões da PGFN.

Eis o relatório.

## Voto

Conselheiro José Márcio Bitto, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Inicialmente cumpre destacar que não compete a este Conselho julgar a adequação constitucional das normas:

*Súmula CARF nº 2*

*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.*

Logo, o argumento de que o artigo 28, § 90, 'p', da Lei n.º 8.212/91 contrariaria o núcleo mínimo do preceito Constitucional não pode sequer ser apreciado.

Quanto a alegação de que o reembolso das contribuições previdenciárias destinadas apenas aos diretores não afrontaria o preceito do citado artigo, deve-se pontuar que as mais recentes decisões deste Conselho são no sentido da não obrigatoriedade de oferta do plano de previdência complementar em regime aberto a todos os seus empregados. Neste sentido transcrevo decisão da 2<sup>a</sup> Turma da CSRF, negrito:

Numero do processo: 13896.722270/2014-93

Data da sessão: Thu Nov 19 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Tue Jan 12 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009 PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

Numero da decisão: 9202-009.256

Importante aqui transcrever excerto do voto vencedor da DRJ:

### Da previdência complementar.

A discussão cinge-se na exclusão da incidência das contribuições previdenciárias sobre o reembolso da contribuição referente à participação dos diretores no plano de previdência complementar.

Defende a Impugnante que o fato da empresa reembolsar os diretores dos valores descontados referentes à contribuição para o plano de previdência privada, mesmo que esse benefício seja fornecido única e exclusivamente à Diretoria, não altera a natureza jurídica das contribuições para a previdência privada que é excludente daquela que define a base de cálculo das contribuições (salário ou remuneração).

No caso concreto, embora o plano de previdência privada VALIA fosse oferecido à totalidade de empregados e dirigentes do contribuinte, entendeu a Fiscalização que o reembolso da participação do segurado somente com relação aos diretores da empresa é fato gerador de contribuições previdenciárias.

(..)

Ademais, não há como afastar o requisito “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes”. Ou seja, é fundamental que o benefício do reembolso seja concedido nas mesmas condições a todos os empregados e diretores da empresa.

O sujeito passivo também afirma que o art. 458, §2º, inciso VI da CLT exclui expressamente a parcela paga à título de previdência privada do salário, sem estabelecer, para tanto, qualquer requisito.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar, haja vista que, com esteio no Princípio da Especialidade das Normas, uma lei trabalhista não tem o poder, nem a intenção, de suprimir as exigências contidas na lei previdenciária (art. 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91) para a não incidência de contribuições previdenciárias.

Nessa linha, verifica-se que agiu corretamente a Auditoria Fiscal ao enquadrar as verbas recebidas no conceito de salário de contribuição, por considerar a parcela relativa ao reembolso da contribuição do plano de previdência privada dos diretores como remuneração indireta não tributada pelo sujeito passivo, paga em desacordo com a legislação correlata.

(..)

**Depreende-se dos autos que a Vale S.A. possui um programa de previdência complementar composto por dois planos, sendo o plano Bradesco Vida e Previdência, entidade de previdência aberta, exclusivo do diretor presidente e o plano Valia, entidade de previdência fechada, para os demais dirigentes e funcionários.**

Reipo que, para que o plano de previdência privada seja enquadrado na condição isentiva prevista no §9º, “p”, art. 28, Lei nº 8.212/91, todos os planos previstos no programa, destarte, devem ser oferecidos a todos. Caso haja dentro do programa um plano restrito à determinada categoria, esse plano não goza de isenção previdenciária, ante a afronta ao art. 28, § 9º, “p” da Lei 8.212/91, in verbis:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

...

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Caberia ao autuado comprovar que ofertou a opção a todos os funcionários e dirigentes para que estes pudessem escolher entre os dois planos qual seria o de sua preferência.

Portanto, como não restou provado nos autos que o plano Bradesco Vida e Previdência foi oferecido a todos os empregados e dirigentes da empresa, mantendo o crédito apurado conforme lançado pela Fiscalização.

Duas conclusões a serem extraídas da decisão recorrida, merecem destaque, primeiro o fato de que o plano Bradesco Vida e Previdência é uma entidade de previdência

aberta. Segundo, que o reembolso da participação do segurado no Plano de Previdência Privada Valia, somente com relação aos diretores da empresa é fato gerador de contribuições previdenciárias. Pela leitura dos autos depreende-se que se tratam de dois planos de previdência de natureza distinta, o Bradesco Vida e Previdência de natureza aberta e o PLANO DE BENEFÍCIOS VALE MAIS DA FUNDAÇÃO VALE DO RIO DOCE DE SEGURIDADE SOCIAL VALIA, de natureza fechada, participação exclusiva dos empregados da RECORRENTE.

**Portanto, nos termos da decisão mais recente da CSRF, já transcrita, deve-se afastar a incidência de contribuição sobre o plano Bradesco Vida e Previdência e manter a exigência relativa ao plano VALIA, uma vez que, embora tenha sido oferecido a todos os empregados, o reembolso da participação foi restrito aos diretores da RECORRENTE.**

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso e voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes