



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



**Processo nº** 19515.007126/2008-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-011.841 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de julho de 2023  
**Recorrente** SOLVAY DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2003 a 28/02/2003

DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. TERMO INICIAL. DATA DO FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Nos casos em que há pagamento antecipado, e ausente a comprovação da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial é a data do fato gerador na forma do § 4º do art. 150 do CTN.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

As contribuições que o empregador verte ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração, pois o requisito enumerado alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212.91 não fora replicado na Lei Complementar de nº 109/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Diogo Cristian Denny, Gregório Rechmann Junior, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado). Ausente o conselheiro José Marcio Bittes substituído pelo conselheiro Marcelo Rocha Paura (suplente convocado).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em face da Decisão (fls. 258 a 289) que julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento por meio do Auto de Infração DEBCAD nº 37.160.217-3, lavrado em face ao contribuinte identificado, referente a contribuição previdenciária destinada a terceiros, no período de 1 a 12/2003, no valor principal de R\$ 57.353,64, acrescido de multa e juros, em face ao pagamento de previdência privada complementar em descompasso com o art. 28, §9º, 'p', da Lei nº 8.212/91. A ciência pessoal ocorreu em 3/12/2008, fls. 6.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 36 a 40), foram lançadas contribuições devidas a Terceiros sobre os valores pagos pela pessoa jurídica a título de previdência complementar privada, caracterizados como salários indiretos.

A contribuinte foi cientificada da decisão recorrida em 08/02/2010 (fl. 293) e apresentou recurso voluntário em 05/03/2010 (fls. 296 a 396) sustentando: a) cerceamento do direito de defesa; b) decadência; c) não incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de previdência privada complementar e; d) ausência de prova, pela fiscalização, de que houve irregularidade nos pagamentos.

Os autos vieram a julgamento e esta Turma julgadora decidiu, por meio da Resolução nº 2402-001.057 (fls. 410 e 411) pela conversão em diligência para a Unidade de Origem informar a existência de pagamento antecipado nas competências 01 a 12/2003.

Em resposta, sobreveio as informações (fls. 424) concluindo pela existência de recolhimentos antecipados nas competências 01 a 12/2003 e que *“analisando os autos do processo em questão verificamos que trata-se de apuração de contribuições previdenciárias relativas a pagamentos de salários indiretos a empregados, a título de previdência complementar privada, e não informadas nas GFIP entregues pela empresa. Não constam no relatório DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, do Auto de Infração, abatimentos por recolhimento mediante GPS. Não havendo GPS para abatimento dos créditos apurados neste Auto de Infração, não foram emitidos os relatórios RDA e RADA”*.

Intimado, o contribuinte não apresentou manifestação.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

### Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

### Das alegações recursais

#### 1. Da decadência

O Auto de Infração DEBCAD 37.160.217-3, lavrado em face ao contribuinte identificado, referente a contribuição previdenciária destinada a terceiros, no período de 1 a 12/2003, no valor principal de R\$ 57.353,64, acrescido de multa e juros, em face ao pagamento

de previdência privada complementar em descompasso com o art. 28, §9º, 'p', da Lei nº 8.212/91. A ciência pessoal ocorreu em 3/12/2008, fls. 6.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional (CTN).

Para o emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN. O critério de determinação é a existência de pagamento antecipado do tributo, ainda que parcial.

Nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º do art. 150 do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento ou **se comprovada à ocorrência de dolo, fraude ou simulação**, o *dies a quo* é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o art. 173, I, do mesmo Código.

O entendimento encontra-se consolidado conforme julgado proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 973.733/SC, processado sob o rito dos recursos representativos de controvérsia, de aplicação obrigatória no âmbito do CARF, conforme o art. 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015.

Caracteriza pagamento antecipado, qualquer recolhimento de contribuição na competência do fato gerador, independentemente de ter sido incluída na base de cálculo do recolhimento a rubrica específica exigida no lançamento, nos termos da Súmula 99 do CARF.: *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.*

Os autos vieram a julgamento e esta Turma julgadora decidiu, por meio da Resolução nº 2402-001.057 (fls. 410 e 411) pela conversão em diligência para a Unidade de Origem informar a existência de pagamento antecipado nas competências 01 a 12/2003.

Em resposta, sobreveio as informações (fls. 424) concluindo pela existência de recolhimentos antecipados nas competências 01 a 12/2003 e que *“analisando os autos do processo em questão verificamos que trata-se de apuração de contribuições previdenciárias relativas a pagamentos de salários indiretos a empregados, a título de previdenciária complementar privada, e não informadas nas GFIP entregues pela empresa. Não constam no relatório DAD - DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, do Auto de Infração, abatimentos por recolhimento mediante GPS. Não havendo GPS para abatimento dos créditos apurados neste Auto de Infração, não foram emitidos os relatórios RDA e RADA”*. Confira-se:

1. Atendendo a Resolução 2402-001.057, que converteu o julgamento do presente processo em diligência, informamos que:

i) consta no banco de dados da RFB que nas competências de 01/2013 a 12/2013 (13ª inclusive) a recorrente efetuou os seguintes recolhimentos, mediante Guia de Recolhimento da Previdência – GPS, no qual foram constatados pagamentos aos fundos e entidades denominados TERCEIROS:

| COMP.   | CÓDIGO PGTO. | DIA DO PGTO. | Nº DO DOCUMENTO    | INSS      | TERCEIROS | TOTAL     |
|---------|--------------|--------------|--------------------|-----------|-----------|-----------|
| 01/2003 | 2100         | 03/02/2003   | 00964.1999.0039136 | 56.718,89 | 14.153,67 | 70.872,56 |
| 02/2003 | 2100         | 06/03/2003   | 00985.1999.0013722 | 77.314,60 | 19.882,88 | 97.197,48 |
| 03/2003 | 2100         | 02/04/2003   | 01004.1999.0036648 | 52.969,84 | 13.111,65 | 66.081,49 |
| 04/2003 | 2100         | 02/05/2003   | 01023.1999.0037872 | 53.742,71 | 13.325,11 | 67.067,82 |
| 05/2003 | 2100         | 02/06/2003   | 01044.1999.0044405 | 55.160,46 | 13.716,68 | 68.877,14 |
| 06/2003 | 2100         | 02/07/2003   | 01065.1999.0040580 | 56.848,87 | 13.883,83 | 70.732,70 |
| 07/2003 | 2100         | 04/08/2003   | 01088.1999.0042157 | 49.389,77 | 11.880,49 | 61.270,26 |
| 08/2003 | 2100         | 02/09/2003   | 01109.1999.0042381 | 49.761,51 | 11.983,15 | 61.744,66 |
| 09/2003 | 2100         | 02/10/2003   | 01131.1999.0043295 | 48.703,53 | 11.619,83 | 60.323,36 |
| 10/2003 | 2100         | 03/11/2003   | 01153.1999.0047129 | 48.319,11 | 11.584,79 | 59.903,90 |
| 11/2003 | 2100         | 02/12/2003   | 01174.1999.0044097 | 53.095,89 | 12.904,08 | 65.999,97 |
| 12/2003 | 2100         | 02/01/2004   | 01195.1999.0035322 | 57.565,75 | 14.081,58 | 71.647,33 |
| 13/2003 | 2100         | 19/12/2003   | 01187.1999.0022342 | 51.556,76 | 12.520,01 | 64.076,77 |

ii) analisando os autos do processo em questão verificamos que trata-se de apuração de contribuições previdenciárias relativas a pagamentos de salários indiretos a empregados, a título de previdenciária complementar privada, e não informadas nas GFIP entregues pela empresa. Não constam no relatório DAD – DISCRIMINATIVO ANALÍTICO DE DÉBITO, do Auto de Infração, abatimentos por recolhimento mediante GPS. Não havendo GPS para abatimento dos créditos apurados neste Auto de Infração, não foram emitidos os relatórios RDA e RADA.

Assim, verifica-se a extinção do débito em relação às competências 01 a 11/2003, face da ocorrência do prazo decadencial.

Diante do exposto, o recurso voluntário deve ser parcialmente provido, restando a análise da competência 12/2003.

## 2. Das contribuições lançadas

A Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais a serem pagas pelo trabalhador e demais segurados da previdência social e pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada; incidindo 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 – arts. 149 e 195.

No plano infraconstitucional, a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, instituiu as contribuições à seguridade social a cargo do empregado e do trabalhador avulso (art. 20); e a cargo do contribuinte individual e facultativo (art. 21) sobre o salário-de-contribuição.

Outrossim, instituiu as contribuições a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, 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; e para o financiamento dos benefícios previstos nos arts. 57e 58 da Lei nº 8.213/91 e aqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações (art. 22).

Do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal extrai-se que **apenas os rendimentos do trabalho** podem servir de base de cálculo para as contribuições sob comento<sup>1</sup>.

Cabe, então, perquirir a natureza jurídica da verba paga para concluir pela composição, ou não, da base de cálculo da exação.

<sup>1</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) 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;

O art. 28 da Lei nº 8.212/91, que aponta a composição do salário-de-contribuição, elenca em seu parágrafo do 9º, alínea “e”, item “7” as verbas que não integram o salário de contribuição, onde inclui as recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

§ 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; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 36 a 40), foram lançadas contribuições devidas a Terceiros sobre os valores pagos pela pessoa jurídica a título de previdência complementar privada, caracterizados como salários indiretos.

Assim menciona:

2.1) créditos previdenciários com fatos geradores caracterizados em PAGAMENTOS DE SALÁRIOS INDIRETOS referentes aos valores pagos pela pessoa jurídica a título de PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA AOS SEGURADOS EMPREGADOS sendo que o benefício NÃO ESTÁ DISPONÍVEL A TOTALIDADE DOS SEGURADOS EMPREGADOS DA EMPRESA caracterizando assim descumprimento da regra legal conforme Lei n. 8.212/91, art. 28 I, parágrafo 9, “p”; RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06/05/1999 e alterações posteriores, art. 214, I, parágrafo 9, XV; IN INSS/DC n. 100/03- art. 75, I, art. 77, I; IN SRP n. 03/05 - art. 69, I art. 71, I.

2.1.2) A empresa adota o critério de pagamento de previdência privada complementar para os segurados empregados que percebem salários acima do teto de pagamento da Previdência Pública ou seja, os segurados empregados que percebem salários abaixo desse teto são excluídos do plano de previdência complementar. A exclusão caracteriza pagamento em desacordo com a legislação pertinente, integrando o benefício a remuneração para todos os fins e efeitos.

2.1.3) A empresa efetua pagamentos mensais de despesas geradas sob essa rubrica e o custeio encontra-se lançado nos livros contábeis diário e razões do período fiscalizado. A fiscalização considerou para a base de cálculo os valores pagos e registrados na contabilidade como despesas assumidas pela pessoa jurídica. Não integrou a base de cálculo eventuais pagamentos assumidos pelos segurados empregados.

Conforme jurisprudência do CARF, “os valores dos aportes a planos coletivos de previdência complementar de entidade aberta, ainda que ofertado plano diferenciado a grupo ou categoria distinta de trabalhadores da empresa, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, mas desde que não utilizados como instrumento de incentivo ao trabalho, concedidos a título de gratificação, bônus ou prêmio. A falta de comprovação do propósito previdenciário do plano, que deve destinar-se à formação de reservas para garantia dos benefícios contratados, implica a tributação das contribuições efetuadas pela empresa instituidora ao plano de previdência privada aberta” (Acórdão nº 2301-010.407, Relatora Conselheira Fernanda Melo Leal, publicado em 16/05/2023).

Isso porque, “Com o advento da Lei Complementar 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” (Acórdão nº 2401-011.101, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, publicado em 31/05/2023).

Nesse mesmo sentido:

CARÊNCIA DE LEGITIMIDADE PARA EXIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO ANTE CONVÊNIO E ILEGALIDADE DE INCLUSÃO DOS DIRETORES NO RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. PRECLUSÃO.

Por não ter sido renovada em sede recursal, estão preclusas, as discussões acerca da de carência de legitimidade para exigência das contribuições ante convênio firmada e da ilegalidade de inclusão dos diretores no relatório de representantes legais.

**PRELIMINAR DE NULIDADE POR CARÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA MATERIALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. REJEIÇÃO.**

Não é possível acolher preliminares de nulidade cujas teses suscitadas estão umbilicalmente atreladas a questões de natureza meritória, uma vez presentes os requisitos do art. 11 do Decreto nº 70.235/72 e ausentes as causas de nulidade prevista no art. 59.

**NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR.**

As contribuições que o empregador verte ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração, pois o requisito enumerado na al. "p" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212.91 não fora replicado na Lei Complementar de nº 109/2001.

**PLANOS ABERTOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BENEFICIÁRIOS.**

A Lei Complementar nº 109/2001 expressamente permite sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados elencados no art. 26.

(Acórdão 2202-009.005, publicado 05/01/2022)

A controvérsia cinge-se em saber se o plano tinha propósito previdenciário, prescindindo a análise de ser ofertado plano diferenciado a grupo ou categoria distinta de trabalhadores da empresa.

O Plano de Previdência Complementar da recorrente encontra-se às fls. 218 a , mencionando tratar-se de plano de previdência privada aberto com a finalidade de complementar as prestações asseguradas pela previdência social aos empregados.

**ARTIGO 1º - FINALIDADES**

O presente Regulamento tem como finalidades primordiais:

- formalizar a instituição de um Plano de Previdência Privada Aberto destinado a complementar as prestações asseguradas pela Previdência Social aos empregados de subsidiárias e associadas brasileiras, direta ou indiretamente, da sociedade SOLVAY S.A. sediada na Bélgica;
- definir as normas e procedimentos ligados à complementação dessas prestações, sob a forma de benefícios de Aposentadoria por Tempo de Participação, Aposentadoria por Invalidez e Pensão à Viúva e/ou Filhos Menores de 18 anos e/ou Filhos Inválidos, determinados em função da remuneração e do tempo de serviço dos participantes.

**ARTIGO 5º - BENEFÍCIOS**

Conforme indicado inicialmente, os benefícios assegurados no âmbito deste Plano de Previdência Privada aberta são:

**Para os Participantes:**

- complementação de Aposentadoria por Tempo de Participação e/ou idade;
- complementação de Aposentadoria por Invalidez Total e Permanente.

Da leitura, observa-se que o plano tinha propósito previdenciário, situação confirmada pela Fiscalização que realizou o lançamento tão somente por entender que o plano deveria ser estendidos a todos (fl. 36):

2.1.2) A empresa adota o critério de pagamento de previdência privada complementar para os segurados empregados que percebem salários acima do teto de pagamento da Previdência Pública ou seja, os segurados empregados que percebem salários abaixo desse teto são excluídos do plano de previdência complementar. A exclusão caracteriza pagamento em desacordo com a legislação pertinente, integrando o benefício a remuneração para todos os fins e efeitos.

2.1.3) A empresa efetua pagamentos mensais de despesas geradas sob essa rubrica e o custeio encontra-se lançado nos livros contábeis diário e razões do período fiscalizado. A fiscalização considerou para a base de cálculo os valores pagos e registrados na contabilidade como despesas assumidas pela pessoa jurídica. Não integrou a base de cálculo eventuais pagamentos assumidos pelos segurados empregados.

Nesse sentido, não há que se falar em incidência de contribuições a Terceiros.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira