



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.007128/2008-98
ACÓRDÃO	2402-012.923 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SOLVAY DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2003

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

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 alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, não fora replicado na Lei Complementar nº 109/2001.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechamann Júnior, João Fahrion Nüske, Marcus Gaudenzi de Faria, Rodrigo Duarte Firmino e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do Acórdão da 11ª Turma da DRJ/SPOI, que entendeu por bem negar provimento à Impugnação da Recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

Referido crédito tributário tem origem no DEBCAT nº 37.160.220-3, no qual se procedeu ao lançamento de contribuições sociais patronais e do SAT/RAT, incidentes sobre os valores pagos a título de Previdência Complementar Privada, entendidos pela d. Fiscalização como salários indiretos a empregados. Nos termos do Relatório Fiscal:

“créditos previdenciários com fatos geradores caracterizados em PAGAMENTOS DE SALÁRIOS INDIRETOS referentes aos valores pagos pela pessoa jurídica a título de PREVIDENCIA COMPLEMENTAR PRIVADA AOS SEGURADOS EMPREGADOS sendo que o benefício NÃO ESTÁ DISPONÍVEL A TOTALIDADE DOS SEGURADOS EMPREGADOS DA EMPRESA caracterizando assim descumprimento da regra geral conforme determina a 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.”

Intimada, a Recorrente apresentou a competente Impugnação, sustentando, em síntese, que: a) houve cerceamento do direito de defesa; b) se operou a decadência do direito do Fisco ao referido crédito; c) o plano de previdência privado por ela instituído é regular; e d) não há incidência de contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de previdência complementar.

Ao analisar a Impugnação, a 11ª Turma da DRJ/SPOI entendeu por bem julgá-la improcedente, mantendo, assim, integralmente o lançamento fiscal levado a efeito.

Inconformada, interpôs a Recorrente Recurso Voluntário, reiterando as razões expostas em sua Impugnação. Remetidos estes autos a este Conselho, foi proferida a Resolução nº 2404-001.056 por esta Turma, no sentido de converter o julgamento em diligência para a repartição de origem, a fim de se verificar se teria havido recolhimento de contribuições sociais patronal e do SAT/RAT no período autuado (01 a 12/2003), para aferir o início do prazo decadencial suscitado pela Recorrente.

Em atendimento à Resolução e com os autos baixados para diligência, foi proferida Informação Fiscal, na qual constatou o recolhimento parcial de contribuições previdenciárias no período.

Assim, remetidos os autos novamente a este Conselho, passa-se a julgá-lo.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheira Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano.

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

Inicialmente, é importante esclarecer que a presente autuação fiscal é originária do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.99-2008-0359-8. Junto com essa autuação, foram lavrados também os seguintes autos de infração: DEBCAD nº 37.160.221-1, 37.160.217-3, 37.160.222-0 e 37.160.223-8.

É de meu conhecimento que o processo administrativo relativo ao DEBCAD nº 37.160.217-3, vinculado ao presente, já foi devidamente julgado por esta Turma e a matéria de fundo é a mesma, a saber, incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos a título de previdência complementar privada aberta, de forma que as alegações recursais ali expostas se identificam com as aqui abordadas.

Assim, em que se pese a diligência efetivada, tendo em vista que a matéria de fundo – ou seja, a suposta incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de previdência complementar privada aberta – já está pacificada neste Conselho, passo a sua análise.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA ABERTA – LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Conforme mencionado anteriormente, a presente autuação fiscal é apenas parte das aferições oriundas do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.90.99-2008-0359-8. Especialmente em relação aos valores pagos a título de previdência complementar, procedeu-se à autuação fiscal DEBCAD nº 37.160.217-3, cuja exigência recaiu sobre contribuições de terceiros.

Embora as contribuições aqui sob análise sejam as patronais e, também, as relativas ao SAT/RAT, o fundamento aplicado é o mesmo, pois a questão gira em torno da eventual aplicação da regra do art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212/91. Isto porque, no caso em concreto, conforme já mencionado nos fatos, o plano de previdência complementar privada da Recorrente não teria sido disponibilizado a todos os seus segurados empregados, fato que, no entendimento da d. Fiscalização, afastaria a exceção prevista no referido dispositivo, o qual assim preceitua:

“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;”

Ocorre que, não obstante tal dispositivo, a atual jurisprudência deste Conselho de Administração de Recursos Fiscais é no sentido de que *“com o advento da Emenda Constitucional nº 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.”*¹

Com fundamento na nova ordem constitucional, foi editada a Lei Complementar nº 109/2001, que, em seus arts. 68 e 69, § 1º, eximiu da tributação os valores vertidos para entidades de previdência complementar, destinados ao custeio de planos de benefício de natureza previdenciária. Vejamos:

“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)

Como bem trazido pelo voto proferido no Acórdão nº 9202-005.242, *“a Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 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 submeterem 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.”*

Neste contexto, tendo em vista a legislação posterior – formalmente complementar, mas materialmente ordinária nesta matéria – excluiu a restrição imposta no final da alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/91, há que se reconhecer sua sobreposição à referida norma. Assim, atualmente, os valores vertidos para os planos de previdência complementar em regime aberto não são passíveis de tributação e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

¹ Acórdão 9202-005.242. Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Trazendo ainda as palavras do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no Acórdão 9202-005.242:

*“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.” (g.n.)*

Assim, especificamente quanto aos planos de previdência complementar abertos, não se aplica a restrição prevista na alínea “p”, do § 9º, da Lei nº 8.212/91, motivo pelo qual os valores vertidos pelos patrocinadores, no caso, a Recorrente, a seus empregados em referidos planos, não estão submetidos às contribuições previdenciárias. Referido dispositivo permanece aplicável apenas aos planos de previdência complementar em regime fechado que, dadas suas características, devem obrigatoriamente ser oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores (art. 16, da Lei nº 109/2001)

Neste sentido e por unanimidade são os julgados mais recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais desta 2ª Seção, conforme se infere das ementas abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2003 a 30/11/2006

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

(Acórdão nº 9202-010.583 – Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Sessão de 30 de dezembro de 2022)

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA EXCLUSIVAMENTE AOS DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

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 9202-010.262 – Relator Marcelo Milton da Silva Risso – Sessão de 25 de julho de 2023)f

As Turmas Ordinárias têm decidido no mesmo sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

(...)

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A UM GRUPO DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001. 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 2401-011.101 – 1ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 2ª Seção – Relator Rayd Santana Ferreira – Sessão de 10 de maio de 2023)

E, conforme acima mencionado, foi neste mesmo sentido a decisão proferida por esta 2ª Turma, no julgamento do DEBCAD nº 37.160.217-3, da Recorrente, cuja base de cálculo e o período são exatamente os mesmos do ora em análise, embora a contribuição previdenciária autuada tenha sido de terceiros. Vejamos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...) 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 foram replicados na Lei Complementar nº 109/2001.

(Acórdão nº 2402-011.841 – Relatora Ana Claudia Borges de Oliveira – Sessão de 13 de julho de 2023)

Ainda, a Relatora houve por bem analisar o plano de previdência da Recorrente, a fim de verificar o seu propósito previdenciário, o que foi confirmado tanto pelo seu artigo 1º - “FINALIDADE” – quanto pela própria d. Fiscalização. Saliente-se que os termos do plano de previdência aqui são exatamente os mesmos, haja vista que os débitos lá discutidos possuem a mesma origem dos ora sob análise, e a d. Fiscalização, ao proceder com o presente lançamento,

adotou igualmente as mesmas razões, sendo que em nenhum momento suscitou que teria havido qualquer desvio de finalidade em tal plano.

A fim de que não restem dúvidas, cita-se a seguir os dispositivos do referido plano, bem com as razões que levaram a d. Fiscalização a proceder com o presente lançamento fiscal.

PLANO:

“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 A 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.”

AUTUAÇÃO FISCAL

“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 a remuneração para todos os fins e efeitos. Os segurados empregados beneficiados com os pagamentos de previdência privada percebem salários acima do teto da previdência pública, não havendo, portanto, contribuição de segurados a ser cobrada.

2.1.3) A empresa efetua pagamentos mensais de despesas geradas sob essa rubrica o e 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 os empregados.”

Nota-se, portanto, que o Plano de Previdência Complementar Privada Aberto oferecido pela Recorrente a parte de seus empregados segurados, tem como finalidade a complementação das prestações asseguradas pela Previdência Social, não havendo qualquer desvio de sua finalidade, até porque, em nenhum momento, tal desvio foi alegado pela d. Fiscalização.

Assim, os valores vertidos pela Recorrente a tal plano, independentemente de abranger todos seus empregados segurados, não são passíveis de tributação, motivo pelo qual jamais poderiam ter sido utilizados como base de cálculo para as contribuições previdenciárias em análise. Por essa razão, entendo pelo cancelamento da autuação fiscal.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto pelo provimento integral do Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano