



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

Processo nº 35564.000141/2006-25
Recurso nº 244.282 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-02.270 – 2ª Turma
Sessão de 08 de agosto de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DANONE LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

CUSTEIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA — PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.

Não violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(Assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

EDITADO EM: 14/08/2012

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Gonçalo Bonet Allage, Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Alexandre Naoki Nishioka, Maria Helena Cotta Cardozo, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.595/1.601), contra decisão proferida pela então Sexta Câmara do 2º CC no Acórdão nº 206-00.474 de 14/02/2008 (fls. 1.574/1.590), à Câmara Superior de Recursos Fiscais, com fulcro no art. 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007.

Saliente-se que, não obstante o aludido recurso não encontrar previsão no atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Portaria Ministerial MF nº. 256, de 22 de junho de 2009, em suas disposições transitórias (artigo 4º), prevê que os recursos com base no inciso I do art. 7º e do art. 9º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25 de junho de 2007, interpostos em face de acórdãos proferidos nas sessões de julgamento ocorridas em data anterior a 1º de julho de 2009, serão processados de acordo com o rito previsto nos arts. 15 e 16 e nos arts. 43 e 44 daquele Regimento.

O Acórdão foi recepcionado na Procuradoria da Fazenda Nacional em 23/06/2008, segundo RM nº 10.371, fls. 1.593, considerando-se intimada 30 (trinta) dias após (§§ 7º ao 9º, do artigo 23, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 11.457, de 16/03/2007, D.O.U. de 19/03/2007). Recurso especial apresentado em 27/06/2008, conforme RM nº 11.308, fls. 1.594, dentro, portanto, do prazo de 15 (quinze) dias estabelecido no caput do artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Insurge-se a Fazenda Nacional contra o r. acórdão nº 206-00.474 que, por maioria de votos, exonerou o contribuinte do lançamento efetuado por falta de recolhimento de contribuições previdenciárias.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1997 a 31/12/2004

Ementa: PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO — NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO.

Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

O sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava.

A finalidade precípua da previdência complementar é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS.

Não violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991.

Recurso Voluntário Provido.

Entende a recorrente que, não obstante a argumentação do voto condutor, o aresto merece reforma, pois incorreu em violação à legislação pátria em vigor, ou seja, violação ao Art. 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212/91.

Apresenta as seguintes razões de recurso:

Que a opção do legislador é clara, ao excluir da base de cálculo do salário de contribuição os valores pagos a título de previdência complementar se — e somente se — o programa de previdência complementar for ofertado a todos os empregados, indistintamente.

Como bem auferiu a fiscalização, a atuada não estendeu o benefício a todos os seus empregados, de modo que a exigência legal restou descumprida.

Assim, não há como negar que houve um ganho dos empregados que foram agraciados com o complemento por parte da interessada dos valores referentes ao plano de previdência privada. Este ganho se traduz em valores que devem, irremediavelmente, compor a • base de cálculo do salário de contribuição.

O dispositivo citado acima, como se sabe, deve ser interpretado restritivamente, nos termos do art. 111 do CTN.

Ademais, não merece prosperar o argumento de que a previdência complementar só deve existir para aqueles que percebam remuneração acima do teto da Previdência Social.

A expressão "complementar", seguindo a própria teleologia da lei, deve ser entendida em sentido amplo. Se não fosse assim, não haveria sentido algum de a alínea "p" mencionar expressamente a ressalva "desde que disponível à totalidade dos seus empregados e dirigentes".

A própria Lei Complementar n.º 109/01, ao tratar especificamente do regime de Previdência Complementar, em momento algum restringe a instituição do plano somente aos que percebem remuneração acima do teto do RGPS.

Transcreve, para arrematar suas alegações, parte do voto-vencido da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, às fls. 1.599.

Requer, ao final, seja admitido o presente recurso, e no mérito lhe seja dado provimento para reformar o r. acórdão hostilizado, restaurando o lançamento na parte não decaída.

Em exame de admissibilidade, o i. Presidente da 4ª Câmara, da Segunda Seção deu seguimento ao Especial interposto [fls. 1.601/1.602]:

Após análise dos autos, verifico que ficou demonstrado, fundamentadamente, em que a decisão recorrida seria contrária à lei ou à evidência dos fatos, consoante o disposto no inciso I do artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Desse modo, no uso da competência prevista no § 6º, do artigo 15 (I, CSRF, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial manejado pela Fazenda Nacional.

Intimado do *decisum* e recurso interposto, o Contribuinte apresentou contra-razões [fls. 1.614 e ss] que repisa os argumentos dispostos no acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, Relator

Primeiramente, há que ser declarada a tempestividade do Recurso Especial, tendo em vista sua interposição no prazo estabelecido pelo artigo 68, caput, do Regimento acima mencionado.

Conforme disposto no relatório de fl. 1.576, o objeto do lançamento refere-se a:

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo das empresas, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT, da parcela relativa aos segurados, bem como as contribuições destinadas a outras entidades e, fundos.

Os fatos geradores referem-se à parte custeada pela empresa referente a previdência complementar de parte de seus empregados, considerada pela fiscalização como renúncia passível de incidência de contribuição previdenciária.

O lançamento compreende competências entre o período de janeiro de 1997 a dezembro de 2004, fls. 04 a 23.

Segundo informa o agente notificante, foi constatado que a empresa contribui com a previdência complementar para os funcionários que percebem além do limite máximo do salário de contribuição do regime geral do INSS e que tais valores, extraídos da contabilidade, encontram-se planilhados por competência e por centro de custo.

[g.n.]

Dito passo ao exame da matéria tida por violada.

Castro & Lazzari (**Manual de Direito Previdenciário**. 2007, p. 123) entendem que Seguridade Social é:

A Seguridade Social, segundo o conceito ditado pela ordem jurídica vigente, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade nas áreas da saúde, previdência e assistência social, conforme previsto no Capítulo II do Título VIII da Constituição Federal, sendo organizado em Sistema Nacional, que é composto por conselhos setoriais, com representantes da União, dos Estados, do Distrito federal, dos Municípios e da Sociedade.

A Seguridade Social é uma garantia constitucional prevista na nossa Constituição Federal do Brasil de 1988, no seu art. 194, como “conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da Sociedade, destinados a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência Social”.

Pode-se dizer que é uma garantia nacional à população obreira ou não, para seu sustento e de sua família.

O art. 194 § único, da Constituição Federal de 1988, dispõe sobre os objetivos para organização da seguridade social:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I - universalidade da cobertura e do atendimento;

II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;

V - equidade na forma de participação no custeio;

VI - diversidade da base de financiamento;

VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(i) Solidariedade

O principal objetivo da Seguridade Social é o da Solidariedade, sendo ele o pilar de sustentação do regime previdenciário.

Segundo Kertzman, (**Curso Prático de Direito Previdenciário**. 2010, p. 48),

[...] define como o espírito que deve orientar a seguridade social de forma que haja necessariamente paridade entre contribuições e contraprestações securitárias. Através dele, tem-se em vista não a proteção de indivíduos isolados, mas a toda a coletividade [...].

Têm-se ainda a questão de que um contribuinte beneficia outro, em detrimento das suas contribuições. Como por exemplo, um determinado contribuinte recolhe durante 20 (vinte) anos e veio a falecer, não tendo dependentes, ou tendo contribuído durante 35 (trinta e cinco) anos (homem) e com idade de 65 (sessenta e cinco) anos e 6 (seis) meses, requereu sua aposentadoria, e apenas recebeu o benefício por 3 (três) meses, e, ressaltando mais uma vez, como não tinha dependentes, não será beneficiado, já, um outro contribuinte, apenas recolheu durante apenas 03 (três) meses sobre um acidente, e do mesmo decorre uma lesão grave, impossibilitando o mesmo a exercer suas atividades profissionais, passando então a ser usuário do benefício sem a devida contribuição.

Este princípio é visivelmente observado na área do Regime Geral da Previdência Social.

(ii) Universalidade da cobertura e do atendimento

Este objetivo traz o critério de que todos devem estar protegidos no que diz respeito à saúde e a assistência social. No que se refere à Previdência Social, este é regime contributivo de filiação obrigatória para aqueles que exercem atividade laboral lícita.

A universalidade do atendimento é subjetiva, já que o sujeito pode ser o segurado ou o seu dependente, enquanto que a universalidade da cobertura é objetiva, pois se refere à proteção da seguridade abrangendo todos os riscos sociais, que é objeto da relação jurídica, e a prestação de benefícios e serviços.

Este princípio é utilizado na fundamentação de ações ajuizadas no âmbito da saúde, tendo como fundamento a universalidade da cobertura e também é o princípio aplicável a todos os ramos da seguridade social.

(iii) Uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços entre as populações urbanas e rurais.

Este princípio igualou o benefício do trabalhador rural, (que antes era inferior) ao trabalhador urbano, elevando assim para o patamar do salário mínimo. Tratou ainda da aposentadoria por idade do trabalhador rural, reduzindo em 5 anos com relação ao trabalhador urbano, quando a aposentadoria nestes casos (homem) é com 65 anos, o rural é de

60 anos, e para as mulheres é com 60 anos no caso de trabalhadora urbana e a rural será de 55 anos.

(iv) **Seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços**

Significa dizer que será fornecido a quem realmente necessitar, desde que enquadrado nas situações em que a lei definir. Este princípio seleciona os riscos sociais carecedores de proteção o que vem a contrapor o princípio da universalidade, pois os recursos não são ilimitados, portanto tende a analisar o risco e a necessidade do beneficiário e ainda, pode se dizer que um dos mecanismos utilizados é a distribuição de renda.

O princípio da distributividade se aplica melhor à previdência e à assistência social, pois a seguridade social serve para distribuir renda entre a população através de ações do Poder Público e a previdência social de acordo com os recursos captados. Porém, este benefício tende a ser menor que o valor percebido dos trabalhadores de maneira que atenda a todos os necessitados.

(v) **Irredutibilidade do valor dos benefícios**

Este princípio visa garantir ao segurado a irredutibilidade do valor nominal, ou seja, o benefício não pode sofrer redução.

Kertzman, (2010, p. 51) ressalta que:

[...] a preservação do valor real do benefício, que busca assegurar o seu reajustamento, reservando, em caráter permanente, o seu poder aquisitivo é também indubitavelmente garantido pelo texto constitucional, não estando, contudo, inserido como um dos objetivos da seguridade social (art. 194, parágrafo único). Note-se que o artigo 201 § 4º da Constituição expressamente afirma que é segurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei [...].

(vi) **Equidade na forma de participação do custeio**

Para definir este princípio deve se levar em conta a capacidade de participação de cada contribuinte no custeio. Este princípio alinha-se ao princípio da distributividade, onde quem ganha mais deve contribuir com mais para que possa ser distribuído com quem menos percebe, e prevê contribuições iguais para quem se encontra nas mesmas condições.

(vii) **Caráter democrático e descentralizado da administração**

O Estado é o responsável direto pela administração do sistema; Os trabalhadores têm interesse em manter o sistema sólido e sustentável para dele se beneficiar no futuro; empregadores utilizam-se da sua receita para financiar o sistema e saber como seus recursos estão sendo aplicados; e por fim os aposentados que tem interesse em manter o sistema sólido e perene, pois é dele que vem seu sustento.

REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL

A Lei de Benefícios Previdenciários (L. 8.213/91) determina que, para se adquirir aposentadoria pelo Regime Geral da Previdência Social, necessário é que o segurado preencha, de acordo com o tipo de aposentadoria a qual está requerendo, ou seja, é compulsória, e deverá observar os critérios constantes nas Leis específicas.

Entende-se como benefícios da seguridade social a prestações asseguradas pelo órgão previdenciário aos beneficiários, ou seja, vem a ser as necessidades básicas de seguridade social previstas no sistema previdenciário brasileiro.

O art. 18 da Lei 8.213/91 especifica os benefícios:

[...] O Regime Geral da Previdência Social compreende as seguintes prestações, devidas inclusive em razão de eventos decorrentes de acidente de trabalho, expressas em benefícios e serviços:

I – quanto ao segurado

- a) aposentadoria por invalidez;*
- b) aposentadoria por idade;*
- c) aposentadoria por tempo de contribuição;*
- d) aposentadoria especial*
- e) auxílio-doença;*
- f) salário-família;*
- g) salário maternidade e*
- h) auxílio acidente.*

REGIME DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Previdência complementar ou seguridade complementar é a permissão do Estado para que, além do sistema oficial, venham a existir sistemas confiados à iniciativa privada com fundamento na constatação de que o Estado não tem condições de prover às necessidades de toda a população ou provê-las de modo adequado.

A previdência privada complementar é caracterizada pela autonomia de vontade. O sistema de previdência complementar é facultativo. Logo, vale a autonomia privada da vontade em contratar. A pessoa tem a possibilidade de entrar no sistema, de nele permanecer e dele retirar-se, de requerer ou não o benefício, dependendo de sua vontade. Valerá o que for contratado entre as partes (*pacta sun servanda*).

O Estado participa para regular, disciplinar, coordenar e supervisionar o referido regime como forma de garantia para os participantes, nas questões econômicas financeiras, com fins específicos de preservar a liquidez, a solvência e o equilíbrio dos referidos planos. Ressalta-se a importância no que diz respeito à acessibilidade da informação relativa à gestão dos planos, a fiscalização, a operacionalidade, e, ainda, aplicações de multas, quando em divergência com as normas regulamentadoras. Todo esse amparato do governo visa a proteção aos participantes e assistidos do plano de benefício complementar.

O art. 3º da LC 109/01 especifica a ação do Estado junto a previdência complementar.

Art. 3º A ação do Estado será exercida com o objetivo de:

I – formular a política de previdência complementar;

II – disciplinar, coordenar e supervisionar as atividades regulares por esta Lei Complementar, compatibilizando-as com as políticas previdenciária e de desenvolvimento social e econômico-financeiro;

III- determinar padrões mínimos de segurança econômico-financeira e atuarial, com fins específicos de preservar a liquidez, a solvência e o equilíbrio dos planos de benefícios, isoladamente, e de cada entidade de previdência complementar, conjunto de suas atividades;

IV- assegurar aos participantes e assistidos o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos de benefícios;

V- fiscalizar as entidades de previdência complementar, suas operações e aplicar penalidades; e

VI- proteger os interesses dos participantes e assistidos dos planos de benefícios.

Mesmo sendo setor privado, autônomo existe a necessidade do Estado como regulador, fiscalizador e controlador tanto nas entidades fechadas quanto nas entidades abertas de previdência complementar, no que diz respeito ao equilíbrio financeiro e atuarial, transparência na gestão dos recursos e proteção ao participante, como também a verificação da atuação das entidades de previdência complementar sem desvirtuamento da natureza de sua atividade.

CERNE DA QUESTÃO

O argumento utilizado pela fiscalização para não considerar cumpridos os requisitos contidos no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991 e acolhido pela ilustre relatora, no sentido de que o programa de previdência complementar não se encontrava disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, decorre do fato de que a recorrente disponibilizou o referido plano de previdência complementar aos empregados e dirigentes que percebessem remuneração superior ao limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral da Previdência Social — RGPS.

Portanto, o cerne da questão restringe-se à aplicabilidade ou não, ao presente caso, da regra contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991, *in verbis*:

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

§ 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; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

Ou seja, há de se verificar se a disponibilização do plano de previdência complementar somente aos empregados e dirigentes que percebam remuneração superior ao limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral da Previdência Social — RGPS configura ou não violação a exigência de que o referido plano seja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.

Como dito acima e tendo em vista o disposto no voto vencedor do acórdão recorrido

[...] Há de se salientar que o sistema de previdência social, no seu regime geral, básico, possui caráter universal e destina-se a todos, sendo obrigatório à população economicamente ativa, mediante atendimento de determinados requisitos e de contribuições.

Contudo, frente à massa de segurados que nesse sistema se amparam é evidente a insuficiência do modelo do Regime Geral de Previdência Social. Por outro lado, o sistema de previdência complementar, de caráter privado, facultativo e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, objetiva garantir a continuidade do padrão de bem-estar correspondente a fase em que o indivíduo laborava. [...]

Portanto, para suplementar o valor da aposentadoria social concedida pelo RGPS, algumas empresas oferecem a seus empregados e dirigentes planos de previdência privada. E, para estimular o empregador a conceder este benefício, o legislador, no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991, disciplinou expressamente que os planos de previdência complementar não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme leciona Marco André Ramos Vieira, ilustre Conselheiro da 5ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, in Manual de Direito Previdenciário — Teoria, Jurisprudência e 580 Questões, 6ª edição, Editora Impetus, fls. 192 [...]

Dito isso, entendo que o acórdão recorrido não merece qualquer reparo, pois

“a própria natureza da previdência complementar, no sentido que a sua finalidade precípua é a de complementar os benefícios de aposentadoria daqueles que auferem remuneração superior ao limite imposto para o RGPS, nos leva a concluir que não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei nº 8.212/1991, por considerar que não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da recorrente” [extraído do voto prolatado pelo Conselheiro Elias Sampaio Freire].

Processo nº 35564.000141/2006-25
Acórdão nº **9202-02.270**

CSRF-T2
Fl. 6

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto pelo **CONHECIMENTO DO RECURSO** interposto, para, então, **NEGAR PROVIMENTO**.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Júnior