



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.722270/2014-93
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.256 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 19 de novembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TICKET SERVIÇOS S/A

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso (suplente convocado, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2201-003.726, proferido na Sessão de 04 de julho de 2017, que negou provimento a Recurso de Ofício e deu provimento a Recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido.

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

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. MARCO INICIAL.

O prazo decadencial de 5 anos para o Fisco lançar as referidas contribuições previdenciárias corre a partir da data do fato gerador, nos casos de pagamento antecipado.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NECESSIDADE DE EXTENSÃO DO BENEFÍCIO A TODOS OS SEGURADOS. CABIMENTO.

Após o advento da LC n.º 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 a empresa eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, em face das disposições da novel legislação.

O recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **Incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de plano de previdência complementar não extensível a todos os empregados/dirigentes a serviço da empresa.**

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, que a interpretação conjunta dos artigos 195 e 201, § 11º da Constituição é de que o termo “folha de salário” para fins de cálculo da contribuição para a Seguridade Social abrange a totalidade dos créditos efetivamente pagos, devidos ou creditados ao empregado em razão do contrato de trabalho; que em consonância com a Constituição, a Lei n.º 8.212, de 1.991 define a base de cálculo da contribuição como sendo o total da remuneração, paga, creditada ou devida a qualquer título; que, por sua vez, o art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1.991 define o conceito de salário-de-contribuição também de forma abrangente; que o § 9º, “p” do mesmo artigo 28 exclui do conceito de salário-de-contribuição o valor efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes; que no caso dos autos, o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional; que a empresa apenas disponibiliza o plano a alguns dirigentes e empregados; que a empresa estabeleceu um óbice à extensão do programa de previdência a todos os empregados, motivo pelo qual não bode beneficiar-se da isenção prevista no § 9º, alínea “p”, do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1.991.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão Recorrido, do Recurso Especial da Procuradoria e do Despacho que lhe deu seguimento em 22/05/2018 (e-fls. 810), e, em 05/06/2018 (e-fls. 812), apresentou as Contrarrazões de e-fls. 813 a 820 nas quais defende a manutenção do decidido no Acórdão Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. dele conheço.

Quanto ao mérito, diga-se, de início, por relevante, que se trata neste caso de plano de Previdência Complementar aberto (EDENPREV - HSBC Vida e Previdência). Tratando-se de previdência complementar aberta, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que, observados os requisitos exigidos pela Lei Complementar n.º 109/2001, nos termos do caput do art. 68 e § 1º do art. 69 fica afastada a incidência de Contribuição Social Previdenciária sobre essa vantagem, aplicando-se a alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991 somente naquilo que não contraria o disposto na Lei Complementar. Cito, como exemplo, o recente julgado, proferido na Sessão de 20 de agosto de 2019, de Relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Acórdão n.º 9202-008.087:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar n.º 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.

É que, a partir da Emenda Constitucional n.º 20, a própria Constituição criou a possibilidade de que esses pagamentos deixassem de integrar a remuneração dos trabalhadores. Confira-se:

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**.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 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**. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4º deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Ou seja, o regime de previdência privada é regulado por lei complementar (art. 202, *caput*) e as condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores fica reservado a lei ordinário.

Antes mesmo da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Lei nº 8.212/1991 já previa que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não integravam a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, desde que atendidos os requisitos previstos na alínea “p” do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

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;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Sobreveio, todavia, a Lei Complementar nº 109, de 2001, que também estabeleceu condições para que as contribuições pagas a regimes privados de previdência deixassem de estar incluídas entre as hipóteses de incidência das contribuições destinadas à previdência oficial, derogando a alínea “p” do § 9º do art. 28 naquilo que não lhe é compatível. Vejamos o que reza o os artigos 68 e 69 da Lei Complementar nº 109, de 2001:

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.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

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.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (*Grifou-se*)

E neste ponto, é importante frisar que a Lei Complementar nº 109, de 2001 distingue a Previdência Privada Complementar fechada da aberta. O art. 16 dessa lei, ao tratar especificamente da Previdência Complementar Fechada reza o seguinte:

CAPÍTULO II
DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção II
Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

Art. 16. Os planos de benefícios **devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados** dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado. (*Grifou-se*)

Como se vê, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001 reproduz, quanto ao ponto, aquilo que já constava da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Já sobre a Previdência Complementar Aberta, a questão é tratada no art. 26. Confira-se:

CAPÍTULO II
DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção III
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 filiaidas.

§ 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.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.
(*Grifou-se*)

Note-se que, embora o art. 26 refira-se a grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas, em momento algum exige que o benefício seja estendido a todos os empregados ou dirigentes da empresa, diferenciando-se neste ponto da Lei nº 8.212/1991.

Cuidando-se agora do caso em apreço, verifica-se que o fundamento da autuação quanto ao ponto foi o de que os aportes da empresa para o plano de previdência são oferecidos de forma desigual entre empregados e dirigentes. É o que consta do Relatório Fiscal (e-fls. 26 a 75). E o fundamento do recorrido para afastar a exigência foi exatamente o de que, após o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001 a interpretação do dispositivo constante da Lei nº 8.212, de 1.991 deve ser interpretado em consonância com a Lei Complementar e que, nessa interpretação, tratando-se de previdência complementar em regime aberto não mais se exige que o benefício seja disponibilizado igualmente a todas as categorias.

Portanto, a partir da edição da Lei Complementar nº 109, de 2001, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos, tratando-se de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; tratando-se de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

No presente caso, como se viu, o fundamento da autuação e do Recorrido para a incidência da contribuição foi o de que o benefício não era oferecido com condições de igualdade à totalidade dos empregados.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa