



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



**Processo nº** 15504.005717/2010-24  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9202-009.744 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 24 de agosto de 2021  
**Recorrente** GLOBAL VALUE SOLUÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

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 dar-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 Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

**Relatório**

Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão n.º 2401-002.883, proferido na Sessão de 20 de fevereiro de 2013, que deu provimento parcial ao recurso Voluntário, nos termos do dispositivo a seguir reproduzido.

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 03/2005. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que não acolhia a decadência. II) Por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade; e b) no mérito, dar provimento parcial para determinar que seja adotado o critério inscrito no Parecer Normativo COSIT n.º 11/92 para fins de cálculo do tributo devido pertinente ao Levantamento AV.

O Acórdão foi assim ementado:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO E PREVIDÊNCIA PRIVADA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. OCORRÊNCIA.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, nos termos dos dispositivos legais constantes do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's n.ºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante n.º 08, disciplinando a matéria. *In casu*, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto prêmio e previdência privada, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).

LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO FUNDAMENTO LEGAL NOS ANEXOS DA NOTIFICAÇÃO/AUTUAÇÃO. NULIDADE. NÃO APLICABILIDADE. JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE.

Na esteira da jurisprudência dominante no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a falta de indicação do fundamento legal do arbitramento nos anexos da notificação/autuação, notadamente “FLD Fundamentos Legais do Débito” ou no Relatório Fiscal, não tem o condão de ensejar a nulidade do lançamento, sobretudo quando o contribuinte demonstra deter total conhecimento dos procedimentos adotados por ocasião da constituição do crédito previdenciário, entendimento que, apesar de não compartilhar, adoto em homenagem à economia processual.

SALÁRIO INDIRETO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

Somente não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais da empresa que observarem os requisitos inscritos nos dispositivos legais que regulam a matéria, notadamente artigo 28, § 9º, da Lei n.º 8.212/91, o qual, quando tratar de isenção, deverá ser interpretado de maneira literal e restritiva, conforme preceitos do artigo 111, inciso II, e 176, do Códex Tributário.

SALÁRIO INDIRETO. PRÊMIO. GRATIFICAÇÃO AJUSTADA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Com fulcro no artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91, c/c artigo 457, § 1º, da CLT, integra o salário de contribuição, a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título aos segurados empregados, objetivando retribuir o trabalho, inclusive àqueles recebidos a título de prêmio, na forma de gratificação ajustada.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NECESSIDADE EXTENSÃO À

TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. LEI N.º 8.212/91 EM CONFRONTAÇÃO COM A LEI COMPLEMENTAR N.º 109/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Os valores pagos aos funcionários da contribuinte a título de plano de previdência privada complementar somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se extensivos à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei n.º 8.212/91, a qual prevalece em relação ao disposto na Lei Complementar n.º 109/2001 em razão do princípio da especialidade, sobretudo quando àquela LC adentrou a matéria reservada à Lei Ordinária, se equiparando a esta, portanto, neste tema.

NORMAS GERAIS DIREITO TRIBUTÁRIO. APURAÇÃO CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS POR ARBITRAMENTO. NECESSIDADE MOTIVAÇÃO NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA E OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE.

Na apuração das contribuições previdenciárias por arbitramento, uma vez preenchidos os requisitos legais para tanto, havendo norma específica contemplando os parâmetros a serem admitidos por ocasião de referido procedimento, os quais, inclusive, foram observados pelo contribuinte nos recolhimentos dos tributos devidos, deve a autoridade lançadora adotá-los em detrimento a critérios aleatórios, infundados, subjetivos e/ou pessoais.

O Recurso visa rediscutir a seguinte matéria: **Incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de previdência complementar.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a presidência da Câmara de origem deu seguimento ao apelo.

Em suas razões recursais a contribuinte aduz, em síntese, que a parte final do art. 28, § 9º, “p”, da Lei n.º 8.212, de 1.991, invocado como fundamento da autuação, foi tacitamente revogado; que em 29/05/2001, dando cumprimento ao art. 202, da Constituição, com redação dada pela EC n.º 20, a LC n.º 109 determinou que os planos de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, sem nenhuma ressalva quanto à necessidade de que este planos devam ser estendidos à totalidade dos empregados/dirigentes; que embora o art. 16 da mesma Lei Complementar refira-se à disponibilização obrigatória do benefício a todos os empregados, tal dispositivo refere-se apenas aos planos de benefícios de entidades fechadas; que não havendo qualquer restrição na LC 109/01 nesse aspecto par a previdência aberta, tem-se que neste particular a LC revogou tacitamente a parte final da alínea “p” acima referida.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais propugna pelo não provimento do recurso com base, em síntese, na consideração de que a previdência complementar, aberta ou fechada, deve ser disponibilizada a todos os empregados, nos termos do art. 28, § 9º, “p”, da Lei n.º 8.212, de 1.991.

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, tratando-se de previdência complementar aberta, como neste caso, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que, observados os requisitos exigidos pela Lei Complementar nº 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 nº 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 nº 9202-008.087:

**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.

É que, a partir da Emenda Constitucional nº 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 nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 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 nº 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 nº 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 nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 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 nº 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 n.º 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 n.º 20/1998, a Lei n.º 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 n.º 9.528, de 10.12.97)

Sobreveio, todavia, a Lei Complementar n.º 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 n.º 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 n.º 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 filiadas.

§ 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, o fundamento do Recorrido, corroborado pelas Contrarrazões da Fazenda Nacional de que, tratando-se de Previdência Privada Aberta aplica-se a restrição da alínea “p”, do § 9º, do art. 28 não procede. É que, como dito acima, neste ponto, o referido dispositivo foi derogado pela Lei Complementar nº 109, de 2001 que estabelece novo disciplinamento, mais especificamente no art. 26 o qual, como se viu, não se refere à restrição de que o plano deva ser oferecido à totalidade dos empregados, como faz no caso de previdência fechada.

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, o único fundamento da autuação e do Recorrido para a incidência da contribuição foi o de que o benefício não era oferecido à totalidade dos empregados.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa