



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

Processo nº 10783.723424/2011-09
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.317 – 2ª Turma
Sessão de 29 de março de 2017
Matéria PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR E RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CEDTEC CENTRO DE DESENVOLVIMENTO TÉCNICO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NORMA NOVA. ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. APLICAÇÃO.

A definição de salário-de-contribuição, fixada na Lei nº 8.212, de 1991, pode ser revista à luz da Lei Complementar nº 109, de 2001, no que tange a previdência complementar em regime aberto, desde que a não extensão à totalidade dos empregados e dirigentes seja o único óbice à exclusão da base de cálculo das contribuições.

PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PERDA DE OBJETO.

Excluída a exigência das contribuições previdenciárias, a parte do Recurso Especial que pede a manutenção das respectivas penalidades perde o seu objeto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto à previdência complementar e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de exigência de contribuições previdenciárias e contribuições devidas a outras entidades e fundos por força de convênio, incidentes sobre previdência complementar privada em regime aberto, contratada da Icatu Hartford Seguros S.A e Porto Seguro Vida e Previdência. A fiscalização entendeu que o benefício integrava a base de cálculo das contribuições, por não ser extensivo à totalidade dos dirigentes e empregados. No caso, a recorrente não suportava os custos para os empregados administrativos e dirigentes.

Em sessão plenária de 16/07/2013, foi julgado o Recurso Voluntário s/n, prolatando-se o Acórdão nº 2402-003.661 (fls. 544 a 563), assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

Após o advento da LC 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, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como uma gratificação.

MULTA DE MORA.

Aplica-se aos processos de lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos antes da vigência da MP 449 e declarados em GFIP o artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN para que as multas de mora sejam adequadas às regras do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No caso da falta de declaração, a multa aplicável é a prevista no artigo 35 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 limitada a 75%, nos percentuais vigentes à época de ocorrência dos fatos geradores.

Recurso Voluntário Provido."

O processo foi encaminhado à PGFN em 19/08/2013 (Despacho de Encaminhamento de fls. 5649). Assim, conforme o art. 7º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a Fazenda Nacional poderia interpor Recurso Especial até 03/10/2013, o que foi feito em 24/09/2013 (fls. 565 a 587), conforme o Despacho de Encaminhamento de fls. 588.

O recurso foi fundamentado nos artigos 64, II, e 67, do Anexo II, do Ricarf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, e visa rediscutir as seguintes matérias:

- tributação de valores correspondentes a previdência complementar em regime aberto, não disponível a todos os empregados;

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho nº 2400-235/2014, de 24/02/2014 (fls. 590 a 594).

Relativamente à primeira matéria, a Fazenda Nacional alega, em síntese:

- segundo dispõe a Constituição Federal, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, por meio das seguintes contribuições:

"Art. 195. omissis.

*I - **do empregador**, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, **incidentes sobre:** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

*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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (destacou-se)*

- por sua vez, o art. 201, §1º do Texto Maior definindo os contornos da base de cálculo da contribuição previdenciária determina que "*Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*" (destacou-se);

- a interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais citados, leva, irrefutavelmente, à conclusão de que o termo "folha de salários", para efeito de cálculo da contribuição para a Seguridade Social, abrange não somente salário, no sentido estrito do termo, mas o *quantum* total efetivamente pago, devido ou creditado ao empregado em razão do contrato de trabalho, independentemente da titulação atribuída à parcela salarial ou remuneratória;

- em perfeita consonância com essa diretriz constitucional, a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, estabelece a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários a cargo da empresa da seguinte forma, *verbis*:

"Art. 22. omissis.

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos 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, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa." (destacou-se)

- a seu turno, o art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, define que o salário-de-contribuição do empregado e trabalhador avulso será formado pela:

*"remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a **totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título**, durante o mês, destinados 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**, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa". (destacou-se)*

- e o § 9º do art. 28 desse diploma legal, aplicável tanto à contribuição do empregador quanto do empregado, prevê que estarão excluídas da incidência da contribuição previdenciária as seguintes parcelas:

"§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela 'in natura' recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

e) as importâncias: (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

5. recebidas a título de incentivo à demissão; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

9 recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; l) o abono do Programa de Integração Social - PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público - PASEP; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870,

de 1º de dezembro de 1965; (Incluído 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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20.11.98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

- com efeito, no caso do preceptivo legal citado não se mostra por demais enfatizar que face ao seu caráter isentivo deve, a teor do artigo 111 do Código Tributário Nacional, ser interpretado literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma;

- analisando o caso dos autos à luz dos regramentos legais transcritos, outra conclusão não há senão aquela que conduz à impossibilidade de exclusão dos valores pagos com habitualidade pelo empregador a alguns de seus empregados a título de previdência complementar;

- como visto, o legislador constitucional e ordinário previu que a base de cálculo contribuição previdenciária é composta pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados a qualquer título;

- no caso das parcelas pagas pelo empregador ao empregado a título de previdência complementar somente não haverá incidência da exação quando programa em questão for oferecido à totalidade de seus empregados, sem qualquer exceção (art. 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212, de 1991);

- nesse diapasão, é válido transcrever as palavras do ilustre Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, proferidas no Acórdão 2302-002.553, *verbis*:

"A alínea 'p' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatui, de forma expressa, que não integra o Salário de contribuição o valor das contribuições efetivamente pagas pela pessoa jurídica relativas a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Registre-se por fundamental que a exclusão de tais parcelas da base de incidência das contribuições previdenciárias não é incondicionada. Para que se obste a incidência da contribuição em apreço, mostra-se imperioso que o capital em realce seja destinado a programa de previdência complementar aberto ou fechado, e, ainda assim, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes." (grifos nossos)

- na hipótese dos autos, é cristalino que o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional;

- como enfatiza a fiscalização em seu relatório fiscal, ao criar esse requisito de adesão, a empresa findou estabelecer um óbice à extensão do programa de previdência privada a todos os empregados da empresa, motivo pelo qual não pode ser beneficiar da isenção prevista no §9º alínea "d" do art. 28 da Lei nº 8.212/91;

- tudo considerado, o lançamento da contribuição previdenciária deve ser mantido, visto que: a) o benefício de previdência complementar implantado pela empresa não é oferecido à totalidade de seus empregados logo, não se aplica ao caso a norma isentiva prevista no §9º, d, art. 28, Lei nº 8.212/91; b) os valores pagos pelo empregador aos empregados beneficiários programa de previdência privada possuem natureza salarial, pois decorrem do contrato de trabalho.

No que tange à segunda matéria - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - a Fazenda Nacional pede que, na execução do julgado, se verifique qual a opção mais benéfica ao Contribuinte:

- somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à Lei nº 11.941, de 2009; e

- multa aplicada de ofício, nos termos do art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

Cientificada em 13/11/2014 (AR - Aviso de Recebimento de fls. 600/601), a Contribuinte ofereceu, em 27/11/2014, as Contrarrazões de fls. 606 a 626, pedindo que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, com a manutenção do acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

Trata-se de exigência de contribuições previdenciárias e contribuições devidas a outras entidades e fundos por força de convênio, incidentes sobre previdência complementar privada em regime aberto, contratada da Icatu Hartford Seguros S.A e Porto Seguro Vida e Previdência. A fiscalização entendeu que o benefício integrava a base de cálculo das contribuições, por não ser extensivo à totalidade dos dirigentes e empregados. No caso, a recorrente não suportava os custos para os empregados administrativos e dirigentes.

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- tributação de valores correspondentes a previdência complementar em regime aberto, não disponível a todos os empregados;

- aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009.

Relativamente à primeira matéria, de plano esclareça-se que o único óbice à exclusão dos respectivos valores do salário-de-contribuição, tratado tanto no acórdão recorrido como no Recurso Especial, foi o fato de o benefício não ser extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa. Com efeito, nada se disse sobre eventual desvirtuamento da natureza dos pagamentos, tampouco sobre eventual discriminação dentro de uma mesma categoria de beneficiários.

A matéria não é nova nesta Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo sido exaustivamente discutida nas sessões de 07/05/2014 e 22/02/2017, prolatando-se, respectivamente, os Acórdãos nºs 9202-003.193 e 9202-005.241, da lavra dos Ilustres Conselheiros Gustavo Lian Haddad (o primeiro) e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (o segundo).

Em ambas as oportunidades, acompanhei os Ilustres Relatores e, por concordar com eles, adoto os fundamentos do Acórdão nº 9202-003.193, de 07/05/2014 (que inclusive se reporta ao Acórdão nº 9202-003.193), que ora trago à colação como minhas razões de decidir, efetuando as necessárias adaptações ao presente caso:

"A discussão cinge-se à possibilidade de o contribuinte excluir, do salário-de-contribuição, os valores pagos a título de previdência complementar a seus funcionários, por ser este um

plano de benefício de entidade aberta; essa é a linha de argumentação do acórdão recorrido.

Esta matéria já foi debatida por esta 2ª Turma da CSRF, no acórdão 9202-003.193.

Naquela oportunidade acompanhei o entendimento do então relator, Dr. Gustavo Lian Haddad, que, no voto condutor argumentou que o advento da Lei Complementar nº 109, de 2001, dando tratamento novo e completo ao caso de planos de previdência privada abertos, teria derogado o art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, no tocante à condição de oferecimento do plano a todos os empregados e diretores para fins de exclusão de seu valor da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A seguir, para fins de ilustração, reproduzo as razões de decidir do referido acórdão 9202-003.193, que na época acompanhei e que agora utilizo para fundamentar meu voto.

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário de contribuição e, conseqüentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. In verbis:

'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;" (Destaquei)

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997. Nada obstante o dispositivo acima transcrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 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, in verbis:

“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. (...)”

§ 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.**”(Destaquei)

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

“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)

Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91. Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (...), a Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:

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 filiais.**

§ 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.(Destaquei).

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 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 submetem 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.

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.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN 4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste modo, entendo que a condição estabelecida pelo artigo 28, §9º, p, da Lei 8.212/91, isto é, a cláusula 'desde que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, esteja disponível à totalidade de empregados e dirigentes' para que a contribuição do empregador a plano de previdência complementar não sofra incidência de contribuição previdenciária não é aplicável aos casos de previdência privada complementar em regime aberto coletivo, uma vez que legislação posterior (arts 68 e 69 c/c art. 26, §§2º e 3º, todos da Lei Complementar 109/2001 e transcritos acima) deixou de prever tal condição e, além disto, expressamente previu a possibilidade de o empregador contratar a previdência privada para grupos ou categorias específicas de empregados.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

(...)

A meu ver, as exclusões de elegibilidade em questão se aplicam a categorias específicas de empregados, estando dentro dos limites da faculdade conferida ao empregador pelo art. 26, §3º da Lei Complementar 109/2001, não constituindo discriminação ou escolha aleatória ou subjetiva de pessoas pelo empregador que pudesse transmutar a contribuição para a previdência privada em prêmio, mas eleição de uma ou mais classes ou categorias de empregados a serem beneficiados."

Diante do exposto, reiterando-se que o único óbice à exclusão do salário-de-contribuição foi o fato de o benefício não se estender à totalidade dos empregados e dirigentes, sem qualquer referência a descaracterização da natureza da verba, tampouco de discriminação dentro do grupo beneficiários, nego provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, nesta parte.

Relativamente à segunda matéria suscitada - **aplicação da retroatividade benigna, em face das penalidades previstas na Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações promovidas pela MP 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009** - esta perde o seu objeto, tendo em vista a exclusão da exigência relativa às contribuições previdenciárias.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que tange à previdência complementar e, nesta parte, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Processo nº 10783.723424/2011-09
Acórdão n.º **9202-005.317**

CSRF-T2
Fl. 642
