



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10909.005435/2007-55
Recurso n° 515750 Voluntário
Acórdão n° **2301-02.684 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 17 de abril de 2012
Matéria CONT. PREV. SALÁRIO UTILIDADE.
Recorrente BRASKARNE COMÉRCIO E ARMAZÉNS GERAIS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/07/2007

ISENÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. APLICAÇÃO AO ASPECTO DO FATO GERADOR MUTILADO E NÃO AOS REQUISITOS PARA DESFRUTE DO BENEFÍCIO. BOLSA AUXÍLIO EDUCAÇÃO, CONVÊNIO SAÚDE E PREVIDÊNCIA PRIVADA..

A interpretação restritiva para as normas isencionais exigida pelo art. 111 do CTN diz respeito ao aspecto do fato gerador mutilado e não aos requisitos para desfrute do benefício. As eventuais condições de isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade da norma sob pena de negarmos a finalidade do dispositivo. Se a norma isencional exige que o benefício seja oferecido a todos os empregados, uma exigência de um tempo mínimo na empresa guarda relação lógica com a finalidade do benefício fiscal no que se refere à bolsa auxílio educação, ao convênio saúde e ao pagamento de previdência privada, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção. Havendo provas do cumprimento de outros requisitos, a isenção deve ser reconhecida.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em conhecer parcialmente do recurso, devido a pedido de desistência por parte da Recorrente, nos termos do voto do Relator; b) na parte conhecida, em dar provimento ao recurso, no mérito, na questão da não integração ao Salário de Contribuição dos valores pagos aos segurados referentes ao auxílio educação, previdência privada e convênio saúde, nos termos do voto do Relator. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes. Sustentação oral: Reginaldo de Lima Barbosa. OAB: 311.598/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Declaração de Voto

Participaram do presente julgamento a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Lançamento, lavrado em 28/11/2007, que constituiu crédito tributário, segundo Relatório Fiscal, fls. 126/131, referente a contribuição da empresa, contribuição dos empregados, contribuição ao SAT, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho(GILRAT) e as contribuições de terceiros incidentes sobre parcelas remuneratórias referentes a bolsas auxílio educação, convênio saúde, previdência complementar (SearaPrev) e reembolso farmácia, no período 01/2002 a 07/2007, tendo resultado na constituição de crédito tributário de R\$ 788.566,83. O lançamento incluiu a cobrança de diferenças do INCRA.

A fiscalização apresentou as seguintes razões para o lançamento:

- A bolsa auxílio educação era fornecida apenas para empregados após 6 meses na empresa, o que violaria o requisito isencional;
- O convênio saúde era fornecido para empregados após 120 dias na empresa, o que violaria o requisito isencional;
- O Plano de Previdência não estaria extensivo a todos os empregados., Embora todos sejam participantes, apenas alguns contribuem e tem direito a aposentadoria;
- a empresa oferece reembolso farmácia de 30% não extensível a todos os empregados;
- no período de 12/2006 a 07/2007 a empresa não recolheu a Contribuição ao INCRA;
- a mesma contribuição deixou de ser recolhida sobre valores acima do salário de contribuição de 01/2002 a 11/2006;

Após tomar ciência postal da autuação em 28/11/2007, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 134/177, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Florianópolis, no Acórdão de fls. 278/283, julgou o lançamento procedente em parte, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 26/06/2009, fls. 285. A decisão *a quo* reconheceu a decadência pelo art. 150, §4º do CTN, afastando os fatos geradores até 10/2002.

O recurso voluntário, protocolizado em 27/07/2009, fls. 287/322, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Ressalta que todos os funcionários, indistintamente e independe de seu cargo, podem aderir e se beneficiar do auxílio educação e convênio saúde., com idênticas condições. Há apenas a exigência de um prazo mínimo na empresa para iniciar no gozo do benefício.

Ademais, não há retributividade ou contraprestação do funcionário. Os benéficos não estão associados aos feitos individuais do empregado.

Colaciona diversos precedentes jurisprudenciais para apoiar suas teses.

Insiste que a Previdência Complementar oferecida está disponível à totalidade dos empregados e faz jus à isenção do art. 28, §9º, alínea “p”. Não concorda com o argumento da decisão *a quo* no sentido de apontar empecilho à isenção no fato de existir carência de 90 dias e de haver participação da empresa somente para aqueles com salário maior que 10UR.

Prossegue sustentando a ilegalidade da contribuição destinada ao INCRA, colacionando jurisprudência sobre ao assunto.

Sustenta que existe limite de números de salário de contribuição para a Contribuição ao INCRA, conforme previsto Tal limite só teria sido alterado para as contribuições da empresa para a previdência social.

Em 01/03/2010, a recorrente protocolizou desistência em relação aos levantamentos Reembolso Farmácia, INCRA e INCRA acima do teto, fls. 332/338.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RELATOR, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento apenas em parte, em vista da desistência parcial de fls. 332/338. Deixamos de conhecer a parte do recurso referente ao levantamento 308, CIN e INC.

Incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos de bolsa de estudo. Requisitos para a isenção.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre fornecimento de bolsas de estudo tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória,

observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre

contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos fornecimentos de bolsas de estudo (educação), quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91. A habitualidade, frisamos, é característica comum nesse tipo de utilidade.

Estando no campo de incidência da contribuição, devemos observar quais os requisitos para a isenção e como devemos interpretá-los.

Os requisitos da isenção estão insertos no art. 28, §9º, alínea “t”, mas, antes de tomar o conteúdo da norma isencional, cabe-nos estabelecer nossa metodologia de interpretação.

Como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Mas restritivo em que? Se adotarmos a corrente doutrinária de Paulo de Barros Carvalho para compreendermos a isenção, teremos que a isenção é a mutilação de um dos aspectos(o autor fala em critérios) do fato gerador – material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo.

No caso da isenção da contribuição previdenciária incidente sobre as bolsas de estudo, temos uma situação de mutilação de um aspecto material (ganhos habituais sob a forma da utilidade bolsa de estudo), se obedecidas determinadas condições. O que devemos esclarecer é em que medida devemos ser restritivos. Restritivos quanto ao aspecto do fato gerador mutilado ou quanto ao requisito eventualmente existente para o gozo da isenção?

Considerando que a isenção é categoria técnica de tributação que não pode ser interpretada dissociada dos desígnios constitucionais que permeiam todo o ordenamento jurídico, não seria apropriado que o resultado hermenêutico, a título de obedecer ao comando restritivo, negasse a finalidade da norma isencional que aponta para algum valor constitucionalmente protegido. Isso já nos aponta algum caminho. A finalidade da norma isencional é definida pelo aspecto do fato gerador mutilado e este há de ser restritivo. Mas as eventuais condições da isenção não devem se submeter à uma restrição excessivamente rigorosa advinda da literalidade sob pena de negarmos a finalidade do norma isencional. Logo, se a isenção é para bolsas de estudo do ensino básico e outras relacionadas com capacitação do profissional, não seria adequado ao comando do art. 111 do CTN, por exemplo, estendermos seu alcance para bolsas de estudo para cursos não regulares e não relacionados diretamente com capacitação do empregado. Ou mesmo não seria adequado ao referido comando a extensão do benefício aos dependentes dos empregados. Eis a maneira de aplicarmos a interpretação restritiva para a isenção. De outro lado, se o benefício está dentro do alcance normal previsto na norma, mas vem a ser questionado quanto ao atendimento das condições legais, podemos interpretar estas considerando a razoabilidade para que não nos afastemos da finalidade para a qual a isenção foi criada sem que isso representa uma ofensa ao art. 111 do CTN.

Para prosseguirmos, vejamos o texto legal:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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 1998);

Como podemos extrair do dispositivo isencional, são dois os requisitos: a utilidade bolsa de estudo não pode ser utilizada em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo.

O primeiro requisito exige dilação probatória casuística que não diz respeito ao presente processo.

O segundo requisito é o cerne da discussão: todos os empregados e dirigentes devem ter acesso ao benefício.

Parece-nos que condição pretende afastar a discriminação odiosa, aquela que não guarda, seguindo as lições de Celso Antonio Bandeira de Mello, “*correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele*” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. *O Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 37).

Se a empresa adota como critério de discrimen o cargo ocupado, isso representa à toda vista, uma discriminação injustificada, pois o cargo não possui qualquer relação lógica com a necessidade ou não de uma maior capacitação para o trabalho, pois, afinal, todos os cargos serão melhor desempenhados se os empregados que os exercem alcançarem maior capacitação.

Por outro lado, se a empresa coloca como discrimen um tempo mínimo de trabalho na empresa – um ano, por exemplo – é fácil concluir que tal discrimen possui relação lógica com a melhor capacitação para o trabalho daqueles empregados que já revelam a intenção de permanecer prestando serviço ao empregador que lhe concede o benefício.

É esse exatamente o caso dos autos. A fiscalização entendeu que exigir um prazo de seis meses na empresa para disponibilizar o benefício bolsa auxílio educação violava a norma isencional, porém, como vimos, nossa interpretação nos conduz para conclusão diversa. O requisito temporal razoável não representa discrimen vedado pela norma isencional. Assim sendo, tais pagamentos desfrutam da isenção e devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos em questão.

Tudo o que dissemos para a bolsa auxílio educação pode ser aplicado ao convênio saúde, tendo em vista que o requisito para desfrutar da isenção do art. 28, §9º, alínea “q” é similar, ou seja, referida isenção tem como requisito: “a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa”. Também nessa hipótese, a exigência de 120 dias na empresa não se revela ilógica ou discriminatória. Logo, tais pagamentos desfrutam da isenção e devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos em questão.

Incidência da contribuição previdenciária sobre a pagamentos a planos de previdência complementar. Existência de isenção com requisitos para seu desfrute mesmo após o advento da LC 109/2001.

Iniciamos a análise sobre a incidência da contribuição previdenciária instituída pela Lei 8.212/91 sobre pagamentos de planos de previdência complementar tomando o dispositivo constitucional que outorgou competência para a União instituir tal contribuição.

Os dispositivos que tratam do assunto estão, primordialmente, no art. 195, no entanto, não podemos desconhecer o conteúdo do §art. 201

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 11. 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. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Como se vê, a Constituição conferiu competência à União para instituir contribuição para financiar a seguridade social – incluída nesta a previdência social, conforme o caput do art. 194 – que pode incidir, no caso do empregador, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; e, no caso, do trabalhador, sobre base de cálculo com relação à qual não houve expressa previsão de limites. Importante atentar para o fato de o §11º do art. 2001 ter autorizado a instituição de incidência da contribuição previdenciária sobre os ganhos habituais a qualquer título.

Portanto, para as contribuições previdenciárias, temos que, desde de pelo menos a edição da emenda 20/98, a incidência destas estava autorizada, entre outros, para os seguintes fatos geradores:

- No caso dos empregadores, sobre a folha de salários e demais itens remuneratórios (rendimentos) pagos à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como sobre os ganhos habituais do empregado pagos a qualquer título;
- No caso dos trabalhadores, não há expressa delimitação dos fatos geradores.

Como é cediço, a constituição apenas autoriza a criação de tributos, deixando para a Lei Ordinária do ente federativo a tarefa de criar a exação autorizada pelo Texto Magno. No caso das contribuições para a seguridade social é a Lei 8.212/91 que cumpre esse papel de forma mais específica, apesar de existirem outras contribuições destinadas a financiar a seguridade social criadas por outras leis (PIS, COFINS e CSLL, por exemplo).

A referida lei determinou, em seu art. 11, que os empregadores, a quem denominou de empresas, seriam contribuintes de contribuições sociais “incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea “a”), sendo segurados aquelas pessoas enumeradas no art. 12. Para os trabalhadores, a lei definiu que a contribuição incidiria o salário-de-contribuição, sendo este definido no art. 28.

A definição das hipóteses de incidência da contribuição das empresas é encontrada no art. 22, o qual em seus quatro incisos estabelece a incidência de uma contribuição previdenciária geral sobre a remuneração dos empregados, uma contribuição previdenciária relacionada aos riscos do trabalho, uma contribuição previdenciária sobre contribuintes individuais e uma contribuição previdenciária devida sobre pagamentos a cooperativas de trabalho.

Interessa-nos para o momento a contribuição previdenciária das empresas cuja hipótese está presente no inciso I do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999)

Analisando o referido dispositivo, podemos constatar, portanto, que três são as hipóteses de incidência do inciso I: remunerações, ganhos habituais sobre a forma de utilidades e adiantamentos decorrentes de reajuste salarial.

Logo, cabe-nos verificar se os pagamentos feitos pelo empregador a título de previdência complementar estão alcançados por algumas incidências do inciso I do art. 22.

Para tanto, em obediência ao art. 110 do CTN, iremos buscar o alcance das expressões constantes em tais hipóteses de incidência na legislação trabalhista.

Assim, remuneração será aquilo que a CLT assim o considera. Sistematizando o conteúdo dos arts. 457 e 458 do código trabalhista, temos que remuneração é gênero do qual o salário *lato sensu* e as gorjetas são espécies. Ao seu turno, o salário *lato sensu* compreende o salário *stricto sensu*, as comissões, as porcentagens, as diárias e ajudas de custo que ultrapassam 50% do salário *stricto sensu*, as gratificações ajustadas, os abonos e as utilidades não excepcionadas pela lei trabalhista.

A essa altura podemos concluir que as *utilidades* excepcionadas pela CLT não estão abrangidas pelo conceito de remuneração.

No entanto, conforme esclarecido anteriormente, a Constituição autorizou a incidência da contribuição previdenciária não só sobre a remuneração como também sobre os ganhos habituais dos empregados a qualquer título, ao passo que a Lei 8.212/91 instituiu a incidência da contribuição das empresas sobre os ganhos habituais dos empregados sob a forma de utilidades.

No que tange aos pagamentos de planos de previdência privada, quis a CLT estabelecer que se trata de utilidade que deve ser excepcionada da noção de salário *lato sensu*, e, portanto, da noção de remuneração, mas isso não retira sua natureza de utilidade paga aos empregados que, sendo habitual, sofre a incidência da contribuição, conforme autorização constitucional e incidência positivada pela segunda parte do inciso I do art. 22 da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a contribuição das empresas incidente sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que lhe prestaram serviço— art. 22, inciso III, tem como fato gerador somente o pagamento de remuneração a estes, sem incluir os ganhos habituais sob a forma de utilidades como acontece com a hipótese do inciso I. Como já anotamos, a utilidade “pagamento a previdência privada” deixou de ser considerada como item da remuneração desde a edição da Lei 10.243/2001, publicada em 20/02/2001 e que alterou o art. 458 da CLT. A partir dessa data, portanto, o pagamento da empresa à plano de previdência privada é uma utilidade concedida pelo empregador que está fora do conceito de remuneração, ainda que o pagamento seja habitual. Para o caso da contribuição incidente sobre os pagamentos a contribuintes individuais, portanto, os pagamentos a planos de previdência complementar não estão incluídos no campo de incidência a partir do mês de 03/2001.

Cabe-nos, agora, verificar se o conteúdo do §1º do art. 69 da Lei Complementar 109/2001 impede a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos que beneficiam os empregados (art. 22, inciso I da Lei 8.212/91), por ser lei posterior que teria instituído isenção geral.

Inicialmente, na esteira do que vem decidindo o STF, afasto o status de lei complementar de tal dispositivo, uma vez que seu conteúdo material é de lei ordinária, tendo em vista que a Constituição não exigiu para a criação de isenções o veículo da Lei Complementar. Portanto, não assumimos a existência de hierarquia entre o §1º do art. 69 da LC 109/2001 e os dispositivos da Lei 8.212/91.

Porém, trata-se de lei posterior que, embora de mesma hierarquia material, tratou de assunto regulado por lei anterior. Isso normalmente implicaria em concluirmos pela derrogação da lei antiga. No entanto, não podemos ignorar que o conteúdo do §1º do art. 69 da LC 109/2001 dispõe genericamente sobre a isenção que desfrutam os pagamentos a previdência complementar em relação ao conjunto de tributos, aí incluídas todas as contribuições. O referido dispositivo, por seu caráter genérico, ou seja, por possuir natureza de lei geral, não impede que a lei específica, a *lex specialis*, ainda que publicada em data anterior, permaneça em vigor para estabelecer condições para a isenção em relação a determinada contribuição, por conta da aplicação do princípio da especialidade. Significa dizer que a legislação de cada contribuição pode, desde que sem ofensa à proporcionalidade, estabelecer requisitos próprios para o desfrute da isenção. Em outras palavras, os requisitos impostos pela *lex specialis* para o gozo da isenção posteriormente ou anteriormente inserta em lei geral não devem ser de tal modo gravosos que, de fato, impeçam o desfrute do benefício. No caso dos pagamentos a título de previdência complementar, a Lei 8.212/91 definiu um requisito bastante razoável para o desfrute da isenção: que o programa esteja disponível a todos os empregados, *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;

É um requisito de óbvio caráter social que está em consonância com o princípio do valor social do trabalho previsto no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal e com o objetivo de construir uma sociedade livre justa e solidária e reduzir as desigualdades sociais (art. 3º, incisos I e III), pois pretende assegurar que as empresas ofereçam plano de previdência complementar a todos os seus empregados, sem distinção de função, impedindo que somente os dirigentes e funcionários mais graduados tenham acesso ao benefício.

Assim, estar disponível a todos os empregados é condição presente em *lex specialis* em relação à LC 109/2001 que, por contribuir para realizar os desígnios constitucionais com limitações razoáveis e logicamente relacionadas à finalidade social do amparo previdenciário, em nada ofende a proporcionalidade, sendo, portanto, condição inafastável para que os pagamentos a plano de previdência complementar que beneficiam os empregados estejam sob o albergue da isenção.

Voltemos ao caso concreto.

De forma similar ao que fizemos em relação ao auxílio educação e ao convênio saúde, não consideramos que a carência na empresa de 90 dias seja requisito que afasta a isenção. Há elementos nos autos que demonstram que o benefício é acessível a todos os empregados. Trecho do Acórdão *a quo*, referindo-se a documento de fls. 213, corrobora tal conclusão:

(...)extrai-se que todos os participantes, após 90 dias de admissão na patrocinadora (Braskarne), cujo salário atingir o valor superior a 10 UR, serão incluídos automaticamente no plano. O mesmo período de carência, 90 dias, se aplica para o funcionário com salário inferior a 10 UR, sendo que a adesão deverá ser solicitada após completar este período.

Assim, votamos por afastar essa parte do lançamento., tendo em vista que cumpre o requisito para desfrutar da isenção.

Por todo o exposto, votamos no sentido de **CONHECER** em parte o Recurso Voluntário, deixando de conhecê-lo em relação aos levantamentos 308, INC e CIN; e, na parte conhecida, votamos por **DAR PROVIMENTO TOTAL** ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Declaração de Voto

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes:

1. Conforme relatado em Sessão desta Turma do CARF, a recorrente insurge-se contra o lançamento efetuado em razão da constituição de crédito tributário relativo contribuição dos empregados, SAT, bem como o adicional para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as contribuições de terceiros incidentes sobre parcelas remuneratórias referentes a bolsas auxílio educação, convênio saúde, previdência complementar (SearaPrev) e reembolso farmácia, no período 01/2002 a 07/2007.

2. Pedi vista dos autos para melhor análise no que se refere ao auxílio educação, convênio de saúde e a previdência complementar.

BOLSA DE ESTUDOS

3. Passo a analisar a questão referente à bolsa de estudos, qual seja a incidência de contribuições sociais sobre os valores, admitidos pela fiscalização, como salário indireto, eis que considerado pelo fisco que as bolsas de estudo foram concedidas pela recorrente em desacordo com a legislação regeadora da matéria, pois o benefício de educação era fornecida apenas para empregados após 6 (seis) meses na empresa, o que violaria o requisito isencional.

4. No meu entender, os planos educacionais disponibilizados pelas empresas a seus empregados ou a dependentes não gera a incidência de contribuição previdenciária, eis que desvinculadas do salário do trabalhador.

5. Admitir um conceito de remuneração para o direito previdenciário e outro para o direito trabalhista deve ser evitado, pois o próprio Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento do RE 166.772/RS, firmou entendimento no sentido de que as definições postas no art. 195, I, da Constituição Federal devem ser interpretadas em conformidade com a dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho, mesmo para fins previdenciários.

6. A Consolidação das Leis do Trabalho, em seu art. 458, §2º, inciso II, retirou a natureza salarial do benefício de educação, inclusive facultando que os cursos sejam fornecidos em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo inclusive os valores relativos à matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático. E mais ainda, a legislação trabalhista não colocou qualquer trava para o benefício, simplesmente o desvinculou do salário. Eis o teor do dispositivo citado:

“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)

(...)” [grifo nosso]

7. Sendo assim, não convém que a legislação trabalhista exclua determinado benefício do salário do trabalhador e a legislação previdenciária (art. 28, §9º, ‘t’) o considere para efeitos de incidência da contribuição previdenciária. E não se trata de dar razão ao princípio da especificidade da norma previdenciária, pois o que está em jogo para o sistema é a segurança jurídica.

8. Ressalte-se, porque importante, que a Mensagem nº 1.115/00, do Poder Executivo, que encaminhou o Projeto de Lei convertido na Lei nº 10.243/2001, justifica o acréscimo do § 2º ao art. 458, da CLT, como proposta para desvincular os benefícios do salário:

"4. A proposta modifica, ainda, o § 2º do art. 458, da CLT, que dispõe sobre o salário in natura, para determinar que os benefícios, concedidos pelo empregador, relativos a educação, transporte, assistência médica, hospitalar, e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais e previdência privada, não integram o salário. A carência de serviços e benefícios sociais indica a conveniência de estimular as empresas a concederem benefícios que proporcionem aos trabalhadores maior segurança e satisfação, sem ônus subsequente de outra natureza. A proposta atende a essas expectativas desvinculando tais benefícios do salário." (o negrito é nosso)

9. E a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ é pacífico no sentido de que as bolsas de estudos concedidas a funcionários não possuem natureza salarial. Eis as ementas de diversos acórdãos nesse sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. BOLSAS DE ESTUDO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Quanto à análise de pedido formulado em Agravo Regimental, configurando-se omissão, deve-se acolher os aclaratórios para saná-la e apreciar a matéria.

2. O entendimento do STJ é pacífico no sentido de que os valores gastos pelo empregador com a educação de seus empregados não integram o salário-de-contribuição; portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

3. Embargos de Declaração acolhidos, sem efeito infringente.

(EDcl no AgRg no REsp 479.056/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/02/2010, DJe 02/03/2010)

RECURSO ESPECIAL - TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - AUXÍLIO-EDUCAÇÃO (BOLSA DE ESTUDO) - NÃO-INCIDÊNCIA - NATUREZA NÃO SALARIAL - ALÍNEA "T" DO § 9º DO ART. 28 DA LEI N. 8.212/91, ACRESCENTADA PELA LEI N. 9.258/97 - PRECEDENTES.

O entendimento da Primeira Seção já se consolidou no sentido de que os valores despendidos pelo empregador com a educação do empregado não integram o salário-de-contribuição e, portanto, não compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária mesmo antes do advento da Lei n. 9.528/97.

Recurso especial improvido.

(Resp 371088/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2006, DJ 25/08/2006 p. 318)

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO – VALORES GASTOS COM EDUCAÇÃO DO EMPREGADO – INEXISTÊNCIA DE CARÁTER SALARIAL – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – NÃO-INCIDÊNCIA.

1. Não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária os valores gastos pela empresa a título de bolsas de estudo destinadas a seus empregados.

2. Recurso especial provido.

(Resp 853969/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2007, DJ 02/10/2007 p. 234)''

10. Dessa forma, o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado salário *in natura*, porquanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado. (RESP 324.178-PR, Relatora Min. Denise Arruda, DJ de 17.12.2004).

11. Veja-se que, em outras ocasiões, o legislador preferiu utilizar o conceito de remuneração da legislação trabalhista. Nesse sentido, o art. 15 da Lei nº 8.036/90 (Lei do FGTS) permaneceu com a sua redação original, **in verbis**:

"Art. 15. Para os fins previstos nesta Lei, todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8% (oito por cento) da remuneração para ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador, incluídas na remuneração as parcelas de que tratam os artigos 457 e 458, da CLT, e a gratificação de Natal a que se refere a Lei nº 4.090, de 13 de julho de 1962, com as modificações da Lei nº 4.749, de 12 de agosto de 1965." (grifamos)

12. É dizer: a Lei do FGTS, ao invés de fazer remissão ao conceito de remuneração previsto no art. 28, da Lei nº 8.212/91, faz remissão expressa ao conceito de remuneração estabelecido nos arts. 457 e 458, da CLT.

13. Assim, diante de tais considerações, sou levado a crer que o art. 28, § 9º, "q", da Lei nº 8.212/91, ao determinar condição para que o benefício fosse considerado fora do conceito de remuneração, foi na verdade revogado tacitamente pela Lei nº 10.243/2001, que acrescentou o § 2º, ao art. 458 da CLT.10. Alias, no mesmo contexto tem-se que o

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), ao tratar do tema "Formação Profissional", permite a dedução desses custos sem colocar qualquer entrave: "Poderão ser deduzidos, como despesa operacional, os gastos realizados com a formação profissional de empregados" (art.368).

14. Transcrevo também trechos dos votos proferidos pelos Ministros Celso de Mello e Moreira Alves:

a) Celso de Mello: "a locução constitucional "folha de salários", inscrita no art. 195, I, da Carta Política, há de ser definida em função de critérios estritamente técnicos, a serem considerados na exata e usual dimensão que lhes confere o Direito do Trabalho."

b) Moreira Alves: "(...) realmente já foi demonstrado, desde o voto do eminente Ministro Relator e em alguns dos votos que o seguiram, que a expressão "salário" é usada univocamente na Constituição no sentido de salário trabalhista. Mesmo para fins previdenciários – como se vê do art. 201 -, "salário" está empregado no sentido de remuneração em decorrência de vínculo empregatício."

c) Marco Aurélio: "Descabe dar a uma mesma expressão – salário – utilizada pela Carta relativamente a matérias diversas, sentidos diferentes, conforme os interesses em questão. Salário, tal como mencionado no inciso I do art. 195, não pode se configurar como algo que discrepe do conceito que se lhe atribuiu quando se cogita, por exemplo, da irredutibilidade salarial, inciso VI do artigo 7º da Carta."

15. No que se refere ao período que o empregado tem que estar trabalhando na empresa para que seja concedido o benefício este deve ser considerando razoável, pois o empregador pode estabelecer um prazo mínimo para que o empregado obtenha acesso à bolsa educação até porque é necessário um período de adaptação do funcionário às regras de trabalho da empresa.

16. Quanto ao fato de o auxílio-educação não ser extensivo a todos os empregados, não implica em incidência de contribuição previdenciária visto que a norma celestista não previu qualquer restrição ao conceito do termo 'educação'.

17. Os atos do fisco também são prejudiciais ao trabalhador, já que no momento em que é cobrada a contribuição do empregador o empregado também arcará com parte do ônus. Além do mais, não se coloca nos autos nenhum argumento sólido no sentido de que a empresa estivesse praticando condutas de substituição do salário pago ao trabalhador pelas bolsas fornecidas. Ao contrário, tratava-se de incentivo à capacitação do empregado.

17. De tal modo, decoto do lançamento fiscal a rubrica 'BOLSA DE ESTUDOS', vez que não há incidência de contribuição previdenciária sob esses valores a título de educação.

ASSISTÊNCIA MÉDICA

18. Considerando que a legislação trabalhista asseverou claramente que o benefício concedido a título de assistência médica não é salário, resta evidente o óbice para que o fisco possa considerá-lo como base de cálculo para o salário-de-contribuição, pois a fiscalização admitiu que o convênio saúde fornecido para empregados após 120 dias na empresa viola o requisito isencional.

19. Apenas para melhor me posicionar sobre o tema, transcrevo o inteiro teor do dispositivo:

“Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

(...)

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde.”

20. O conceito de salário e remuneração utilizado na Constituição é unívoco e expressam a mesma ideia, de maneira que não se admite em matéria de vinculação tributária, como no caso de cobrança de contribuição previdenciária, que possa o lançamento de tributo incidir sobre plano de assistência médica se a própria norma trabalhista retirou o caráter salarial do benefício.

21. Deve-se aplicar também o art. 110 do Código Tributário Nacional que assevera claramente: “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

22. De maneira que a incidência da contribuição previdenciária está restrita à folha de salário, conceito formalizado pelo direito trabalhista, pois quem define e limita a competência impositiva é a própria Constituição, que circunscreveu o tributo à folha de salário dos empregados. Sendo que o referido conceito não pode ser simplesmente alterado por outra legislação, haja vista a expressa vedação do Código Tributário Nacional.

23. De outro lado, as empresas, ao propiciarem diretamente os meios de consecução da assistência social e à saúde a seus empregados, estão contribuindo com o próprio Estado, que há muito não fornece devidamente aos cidadãos uma assistência médica com responsabilidade.

24. Sérgio Lindoso Baumann das Neves Pietrolungo, ao tratar da questão, vai mais longe ainda ao defender que:

“A empresa sub-roga-se no dever do Estado de ministrar a seguridade social. E, por via de consequência, não se justifica tal oferecimento se constituir em hipótese de incidência de exação previdenciária. Faz parte integrante da natureza da contribuição a sua finalística. Atendido diretamente o objetivo da previdência social, em condições ideais, dada a proximidade gerada pelo contrato de trabalho, entre quem enseja a proteção e o protegido, não tem cabimento subtrair-se do próprio montante parcela a ser utilizada na sua consecução. Não respeita a lógica sedimentadora da construção do ordenamento científico da seguridade social; portanto, tal raciocínio deve ser estendido (e estimulado) a todas as prestações laborais com cunho previdenciário, principalmente quando o acréscimo operado fica fazendo parte indissociável da pessoa humana, podendo esta todo o tempo com ele contar.” (In ‘Da não incidência da contribuição previdenciária sobre planos de saúde oferecidos pelas empresas a seus empregados’)

25. Como visto, o benefício de assistência médica deve ser estimulado e não restringido pela incidência de tributos, já que o próprio Estado não consegue realizá-las em sua plenitude.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

26. Passo agora ao estudo dos planos de previdência privada aos empregados segurados, pois no meu entendimento não é causa originadora de contribuições previdenciárias. Sendo que a fiscalização entendeu que houve a infração, pois o Plano de Previdência não estaria extensivo a todos os empregados, embora todos sejam participantes, apenas alguns contribuem e tem direito a aposentadoria.

27. Com efeito, a própria Constituição Federal tratou expressamente do tema em seu art. 202, §2º, para dizer que 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 e nem integram a remuneração dos participantes.

28. Com isso, peço licença para transcrever os dispositivos constitucionais, apenas para melhor entendimento do tema:

"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)

(...)

§ 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 nº20, de 1998)."

(...)

29. E a Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001, que dispôs sobre o Regime de Previdência Complementar, reconheceu que a concessão do benefício não possui qualquer natureza salarial. Nesse sentido, o art. 69 da citada norma é claro em asseverar que "sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza", verbis:

"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."

30. A Lei Complementar 109 de maio de 2001 traz especificadamente os planos de benefício das entidades fechadas e abertas. O art. 12 da lei citada diz que: "Os planos de benefícios de entidades fechadas poderão ser instituídos por patrocinadores e instituidores, observado o disposto no art. 31 desta Lei Complementar".

31. Ocorre que o próprio art. 12 remete ao art. 31 da mesma lei para distinguir patrocinadores de instituidores, ou seja, patrocinadores: empresa, grupo de empresas, União, Estados, Distrito Federal e Municípios que instituem plano de benefícios para seus empregados ou servidores, conforme o caso. Já os instituidores são pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial que instituem plano de benefícios para seus associados ou membros.

32. O Sistema de Previdência Social brasileiro está estabelecido basicamente sobre dois pilares: a Previdência Social básica, oferecida pelo Poder Público e constituída pelo regime geral e pelos regimes próprios, e a Previdência Privada, de caráter complementar ao regime de previdência oficial, facultativo e baseado na constituição de reservas financeiras garantidoras dos benefícios contratados.

33. A distinção entre os dois segmentos de previdência privada, o aberto e o fechado, reside no tipo de contrato firmado entre o participante e a respectiva entidade de previdência, podendo ser de natureza coletiva ou individual.

34. Os planos de benefícios administrados por entidades fechadas estão acessíveis a qualquer interessado e independem de qualquer identidade de grupo. O art. 16, caput, traz que: “Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores”. Sendo assim, os benefícios prestados pelas entidades fechadas são assegurados a todos.

35. Já os planos administrados por entidades abertas são acessíveis apenas aos trabalhadores vinculados à empresa patrocinadora ou a entidade classista instituidora de plano de previdência.

36. Portanto, o que se vê na distinção entre os tipos de previdência privada é que a fechada existe em sentido amplo, tem a obrigatoriedade de se estender a todos. Porém a aberta não tem essa determinação, é um tipo de previdência restrita, não podendo ter aplicabilidade extensiva.

37. A própria norma estabeleceu a obrigatoriedade de disponibilização do plano apenas para a previdência complementa fechada (**Seção II -- Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas**) em seu art. 16. “Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores”.

38. Já na previdência aberta, estabelecida em seção diversa da fechada, consta expressamente na Seção III - Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas, e não há mais qualquer ressalva. É dizer: se norma ambicionasse estabelecer o tributo para ambos o planos teria generalizado a regra, ao contrário, estabeleceu clara distinção entre os benefícios.

39. Vale ressaltar: a lei tributária não pode alterar o conteúdo ou o alcance de institutos. Vedação imposta Código Tributário Nacional (CTN): “art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, **o conteúdo e o alcance de institutos**, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

40. Não é inoportuno dizer que as empresas, na verdade, estão desempenhando enorme papel social ao fornecerem a previdência complementar a seus trabalhadores. É dizer, cobrar contribuições sociais sobre o fornecimento de previdência complementar é penalizar as empresas e desestimular a colaboração da sociedade na

aposentadoria do trabalhador já que, como sabemos, a aposentadoria pública é insuficiente para garantir a segurança da massa trabalhadora do País.

41. De outro lado, a Consolidação das Leis do Trabalho — CLT também retirou expressamente do conceito de salário a concessão do benefício de previdência privada aos empregados, nos seguintes termos:

"Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1 Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82).

§ 2o Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador.

(...)

VI—previdência privada;

(...)"

42. Pelos dispositivos acima, resta evidenciado que a legislação que rege a matéria não colocou as amarras impostas pela legislação previdência, qual seja que a utilidade fosse disponibilizada a todos os empregados e dirigentes da empresa (letra 'p' do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91).

43. E não se deve conceber que a norma trabalhista exclua determinado benefício do salário e a legislação previdenciária imponha tratamento diferente. Pensar de forma diferente é colocar em risco a segurança jurídica nas relações entre Fisco e contribuinte. Aliás, não se pode perder de vista, jamais, que o princípio da segurança jurídica se acha esculpido no artigo 2º, da Lei nº 9.784, de 1999.

44. Amiúde, a doutrina vem apregoando a necessidade de se observar tão importante princípio. Mauro Nicolau Junior assevera que "a segurança jurídica é o mínimo de previsibilidade necessária que o estado de Direito deve oferecer a todo cidadão, a respeito de quais são as normas de convivência que ele deve observar e com base nas quais pode travar relações jurídicas válidas e eficazes". (in www.jurid.com.br, p.21).

45. Feitas estas considerações, afastado do lançamento também esta rubrica.

CONCLUSÃO

46. Ante ao exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, para, no mérito, DAR-LHE provimento, na parte conhecida, acompanhando o relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Conselheiro