



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

Processo nº 10909.006800/2008-20
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-003.394 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR
Recorrente SEARA ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2005

SALÁRIO UTILIDADE. REMUNERAÇÃO - CONCEITO

Remuneração é o conjunto de prestações recebidas habitualmente pelo trabalhador pela prestação de serviços, seja em dinheiro ou em utilidades, provenientes do empregador ou de terceiros, decorrentes do contrato de trabalho.

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

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 e ao convênio saúde, não sendo esta uma motivação adequada para o afastamento da isenção.

ISENÇÃO PARA PLANO DE SAÚDE. INAPLICABILIDADE PARA VALORES QUE BENEFICIAM OS DEPENDENTES DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A lei concede isenção para 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, porém o benefício não se estende aos dependentes dos beneficiários.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência (Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001), no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades fechadas.

Ainda que assim não fosse, constata-se que o plano de previdência ofertado pela atuada, nos termos do 28, § 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, é extensível a todos os segurados.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido Em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso, no auxílio educação, nos termos do voto do Redator. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que votou em negar provimento ao recurso; b) em dar provimento ao recurso, no auxílio saúde aos titulares, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em negar provimento ao recurso; c) em dar provimento ao recurso, na previdência complementar, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; II) Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, no auxílio saúde aos dependentes, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento ao recurso. Redatores: Mauro José Silva (multa, educação e saúde) e Adriano Gonzáles Silvério (previdência complementar).

Marcelo Oliveira - Presidente.

Bernadete De Oliveira Barros - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério - Redatores designados.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Adriano Gonzales Silvério, Bernadete de Oliveira Barros, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Lopes

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Terceira Entidade - FNDE.

Conforme Relatório Fiscal (fls.98), o objeto do presente lançamento são as contribuições sociais incidentes sobre as verbas intituladas Previdência Complementar, Bolsa de Estudos, Plano de Saúde, Reembolso Farmácia e Aluguéis, concedidas pela autuada em benefício dos segurados que lhe prestaram serviços e consideradas salário utilidade pela fiscalização.

A autoridade fiscal expõe, na Representação Administrativa de fls. 29, os motivos pelos quais entende que as verbas listadas acima integram o salário de contribuição.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 07-19.275, da 6ª Turma da DRJ/FNS, (fls. 208), julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. 218), alegando, em síntese, o que se segue.

Inicialmente, destaca que o valor da bolsa educação, equivalente a até 50% do valor da matrícula e mensalidades do curso básico ou daquele escolhido pelo empregado, não tem a finalidade de retribuir o trabalho e tampouco substituir o salário, tanto que esse subsídio refere-se ao valor de parte da matrícula e mensalidades do curso escolhido, o que demonstra o cumprimento do primeiro requisito legal necessário à exclusão da referida verba do salário de contribuição.

No que tange ao requisito de concessão do benefício a todos os funcionários, reafirma que a recorrente também cumpriu a previsão legal, uma vez que os requisitos e condições para sua concessão são aplicados a todos os funcionários, de forma isonômica, desde o seu ingresso.

Entende que o fato de a recorrente oferecer a bolsa educação para aqueles funcionários com certo tempo na empresa não significa que tal benefício não é estendido a todo o universo de empregados da empresa, tratando-se apenas de requisito para fruição do benefício, requisito que também se aplica à totalidade da população de empregados, sem distinção.

Esclarece que esse período de carência se justifica pela necessidade da empresa em garantir que o funcionário faz jus ao curso subsidiados pela empresa, bem como garantir o desenvolvimento do seu funcionário na empresa, o que demonstra a evidente adequação do benefício pago à hipótese legal de exclusão da base de cálculo prevista o artigo 28, § 9º, alínea "t" da lei nº . 8.212/91, que prevê a não-incidência de contribuição previdenciária sobre tais valores.

Inferi que somente estaria caracterizada a natureza salarial do benefício se as parcelas pagas a título de bolsa educação fossem proporcionais à remuneração dos beneficiários, ao trabalho desempenhado por estes, à sua produtividade, ou a qualquer outra

medida que indicasse uma retribuição da empresa pelos feitos individuais de seus empregados, o que não ocorreu no caso concreto.

Destaca que o auxílio-educação, embora contenha valor econômico, constitui investimento na qualificação de empregados, não podendo ser considerado como salário *in natura*, portanto não retribui o trabalho efetivo, não integrando, desse modo, a remuneração do empregado.

Quanto ao Plano de Saúde, reafirma que a recorrente concede esse benefício a todos os funcionários da empresa, sem distinção de cargo, função, escolaridade, etc, observando que a lei 8.212/91 não traz condição para concessão do benefício aos seus funcionários, mas apenas estabelece que a regra da não-incidência só será aplicável se o valor pago a título de assistência médica for concedido a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que ocorreu no presente caso, uma vez que todos aqueles que pertencem ao quadro de funcionários da empresa são obrigados a cumprir prazo de carência antes de ter direito ao plano de saúde.

Sustenta que o pagamento de planos de saúde possui natureza eminentemente assistencial, cuja finalidade é a de resguardar a saúde dos empregados da recorrente, motivo pelo qual jamais poderia compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias ou representar um ganho econômico para o empregado, sendo que o benefício em questão enquadra-se perfeitamente à hipótese de exclusão supracitada.

Traz a jurisprudência dos Tribunais para reforçar seu entendimento de que os valores pagos pela recorrente a título de bolsa de estudos e plano de saúde a seus funcionários não integram a base de cálculo da contribuição ao salário educação.

Em relação à Previdência Complementar, assegura que se trata de plano extensivo a todos os funcionários da recorrente, cuja adesão tem como condição única a existência de contrato de trabalho firmado com a recorrente, ou manifestação expressa de vontade, caso se trate de administrador, o que torna evidente que o plano em questão atende à condição prevista no artigo 28, § 9º, alínea "p", da Lei 8.212/91, qual seja, conceder previdência complementar a todos os empregados da recorrente.

Observa que em momento algum a lei exige idênticas condições de contribuição para cada participante, sendo que o que é exigido é apenas que todos os funcionários tenham acesso ao plano.

Frisa que a empresa, ao contrário do colacionado no acórdão recorrido, cumpriu e respeitou todos os requisitos da legislação, restando amplamente comprovado que as verbas ora discutidas não integram o salário de seus empregados, bem como são disponibilizadas a todos.

Por fim, no que tange às rubricas referentes a alugueis pagos para empregados e reembolso de medicamentos, a recorrente reitera que as mesmas foram objeto de pagamento da contribuição ao salário-educação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Bernadete de Oliveira Barros

O recurso é tempestivo e todos os pressupostos de admissibilidade foram cumpridos, não havendo óbice ao seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

Observa-se que a recorrente não nega que tenha concedido, a seus empregados, as verbas apontadas pela fiscalização.

Ela apenas tenta demonstrar que os valores pagos a título de Previdência Complementar, Bolsa de Estudos e Plano de Saúde não integram o salário de contribuição pois, nos seus pagamentos, foram observados os requisitos legais para sua isenção, além de não possuírem caráter de retribuição ou de contraprestação pelos serviços prestados.

No entanto, a condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar as verbas pagas da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

Cumpra observar que o conceito de salário de contribuição expresso no art. 28 inciso I da Lei 8.212/91 é “...a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês...” (grifei).

A própria Constituição Federal, preceitua, no § 4º do art. 201, renumerado para o § 11, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o seguinte:

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüentemente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (grifei)

É oportuno lembrar que, conforme art. 176 do CTN, “a isenção, ainda que prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão...”.

O § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, enumera as verbas sobre as quais não incidem contribuições sociais, desde que observadas algumas condições ali expostas.

Portanto, no caso presente, impõe verificar se no pagamento das parcelas pagas pela empresa autuada foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 8.212/91.

PLANO DE SAÚDE

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A fiscalização constatou que o plano de saúde da recorrente não abrange a totalidade de seus empregados, pois exclui aqueles em contrato de experiência.

A recorrente não nega tal fato, mas apenas alega que a lei 8.212/91 não traz condição para concessão do benefício aos seus funcionários, mas apenas estabelece que a regra da não-incidência só será aplicável se o valor pago a título de assistência médica for concedido a todos os empregados e dirigentes da empresa, o que ocorreu no presente caso, uma vez que todos aqueles que pertencem ao quadro de funcionários da empresa são obrigados e cumprir prazo de carência antes de ter direito ao plano de saúde.

Porém a Lei nº 8.212/91, por meio de seu art. 28, § 9º, "q", isenta da contribuição previdenciária apenas os planos de saúde concedidos aos empregados da empresa, desde de que extensivo a todos, o que não é o caso presente, já que não estão incluídos no plano de saúde os empregados com menos de 90/120/365 dias na empresa, dependendo da filial.

A autuada alega que não procede o argumento de que cada filial possui prazo de carência diversa, devendo os valores do benefício serem incluídos na base de cálculo do salário-educação, pois todos aqueles que pertencem ao quadro de funcionários da empresa são obrigados e cumprir prazo de carência antes de ter direito ao plano de saúde.

Contudo, não é pelo fato de haver carências diferenciadas por filial que a fiscalização fez incidir contribuição ao FNDE sobre tais pagamentos, e sim por existirem empregados da empresa que não estão cobertos pelo plano de saúde,

A autuada entende que o fato de todos os seus empregados, sem distinção, estarem sujeitos à regras de carência contidas nas normas da empresa que disciplinam o plano de saúde isenta os valores pagos a esse título da contribuição social.

Todavia, observa-se que essa é uma condição imposta somente pela empresa recorrente, por meio de suas normas internas.

Já a Lei de Custeio é clara ao estabelecer que o benefício deve abranger a totalidade de seus empregados, o que não ocorreu no presente caso.

A recorrente argumenta que o pagamento de planos de saúde possui a finalidade de resguardar a saúde dos empregados da recorrente, motivo pelo qual jamais poderia compor a base de cálculo de contribuições previdenciárias ou representar um ganho econômico para o empregado, sendo que o benefício em questão enquadra-se perfeitamente à hipótese de exclusão do salário de contribuição.

No entanto, entendo que não há motivos de a recorrente não “resguardar” também a saúde daqueles colaboradores que trabalham a menos de 365 dias na filial de Dourados, ou menos de 90/120 dias para a filial de Jaraguá do Sul.

Nesse sentido, entendo que os valores correspondentes à despesa da empresa para o custeio do plano de saúde de seus empregados integram a base de cálculo da contribuição ao FNDE, uma vez que a cobertura não abrange a totalidade dos empregados da empresa.

Da mesma forma que o plano de saúde, a fiscalização constatou que a previdência complementar somente é disponibilizada aos empregados da empresa que recebem salário superior a 10 UR e após o cumprimento do período de experiência.

O já citado §9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, estabelece, em sua alínea “p”, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97, que:

"Art. 28...

§ 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

O art.16, da Lei Complementar 109/01, que dispõe sobre o Regime de Previdência Complementar, determina que:

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

Assim a contribuição da empresa para a Previdência Complementar de seus empregados não está incluída na hipótese legal de isenção expressa na alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, pois tal benefício não está disponível a todos os seus empregados.

BOLSA DE ESTUDOS

A exemplo do que ocorreu com a Previdência Complementar e o Plano de Saúde, a autoridade autuante constatou que a Bolsa de Estudos não era concedida a todos os empregados da empresa.

A fiscalização verificou que a Seara Alimentos disponibiliza bolsa-educação para cursos de 1º grau, cursos de Ensino Médio/Técnico e Superior para seus empregados, desde que cumpridas condições por ela estabelecidas.

A empresa alega que tal verba não integra o salário de contribuição.

De fato, conforme disposto na alínea “t”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91, o legislador ordinário expressamente excluiu do salário-de-contribuição os valores relativos a planos educacionais. Porém, elencou alguns requisitos a serem cumpridos para que os valores pagos a título de auxílio educação não sejam considerados salário-de-contribuição, ou seja, devem visar à educação básica, os cursos devem ser vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, não podem ser utilizados em substituição à parcela salarial e devem ser estendidos a todos os empregados e dirigentes.

Art 28(...)

§ 9º(...)

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; (grifei)

Dessa forma, a recorrente, ao impor condições para que os seus empregados sejam elegíveis ao recebimento da bolsa, contraria o dispositivo legal acima transcrito.

Portanto, a despesa da empresa com a concessão do referido benefício é base de cálculo contribuição ao FNDE por não estar incluída na hipótese legal de isenção.

A Recorrente insiste em alegar que todas as verbas acima comentadas não teriam natureza salarial, pois os valores pagos não são proporcionais à remuneração dos beneficiários, ao trabalho desempenhado por esses, à sua produtividade, ou a qualquer outra medida que indicasse uma retribuição da empresa pelos feitos individuais de seus empregados.

De fato, nem toda utilidade fornecida ao trabalhador tem caráter contraprestacional, sendo necessário distinguir a utilidade fornecida como retribuição pelo trabalho, que se caracteriza “salário-utilidade” e que deve ser incluída na base de cálculo da contribuição previdenciária, daquela fornecida como instrumento de trabalho, ou para o trabalho, que não se caracteriza salário-utilidade, eis que meramente instrumental para o desempenho das funções do trabalhador.

Resta claro que o pagamento feito pela recorrente a título de Previdência Complementar, Bolsa de Estudos e Plano de Saúde, em favor dos seus empregados, não se trata de fornecimento de meio para que esses trabalhadores possam exercer suas funções, e sim uma vantagem que representa um acréscimo indireto à remuneração, devendo, portanto, sofrer incidência de contribuição previdenciária.

Em que pese o esforço argumentativo da recorrente, verifica-se que o pagamento em tela realmente se amolda ao figurino legal que delimita a base-de-cálculo da contribuição previdenciária e aos Terceiros, como bem entendeu a fiscalização e os julgadores de primeira instância.

Em verdade, essas verbas oferecidas por mera liberalidade, ainda que de forma condicionada, pelo empregador aos seus empregados, não nega sua característica salarial, já que é decorrência única e exclusiva do contrato de trabalho existente entre ambos, e mais, representam ganhos obtidos da empresa, o que nos mostra uma vinculação entre seus fornecimentos e o labor do seu beneficiário, indicadora da sua natureza contraprestativa, numa forma indireta.

Portanto, constata-se que, o Auto de Infração foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente autuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição social, fazendo constar, nos relatórios que compõem o AI, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do Auto e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais

que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa

Nesse sentido e

Considerando tudo mais que dos autos consta,

VOTO por CONHECER DO RECURSO, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Bernadete de Oliveira Barros - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Apresentamos nossas considerações em sintonia com os aspectos do Acórdão para os quais fomos designados como Redator do voto vencedor.

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 isenciais -, 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 três ou 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 desfrutaram da isenção e devem ser excluídos da base de cálculo do tributo em questão.

Tudo o que defendemos relativamente às bolsas de estudos são aplicáveis aos requisitos exigidos dos planos de saúde para que desfrutem da isenção do art. 28, §9º, alínea “p” da Lei 8.212/91. Nessa linha, observamos que a fiscalização apontou que realizou dois levantamentos, sendo um relativo aos empregados e outro relacionado aos planos de saúde dos dependentes. Em relação aos empregados, portanto, tais pagamentos também devem ser excluídos da base de cálculo do presente lançamento. Porém, os pagamentos de planos de saúde de dependentes não estão abrangidos pela isenção mencionada, uma vez que o mencionado dispositivo isencional refere-se a empregados e dirigentes sem estender o benefício aos dependentes destes. Assim sendo, votamos por manter na base de cálculo os pagamentos a título de planos de saúde para dependentes.

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.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 correspondente ao período de experiência seja requisito que afasta a isenção.

No entanto, o fato de haver participação da empresa somente nos casos de empregados com salário superior a 10 UR é discrimen que não se coaduna com os requisitos previstos na norma isencional. Na medida em que a empresa só contribui para a previdência complementar daqueles com um certo nível salarial, temos que somente existe benefício de previdência complementar para uma parte dos empregados, uma vez que os demais contribuem eles mesmos sem que a empresa tenha qualquer dispêndio. Assim, desobedecidos os requisitos para a isenção, votamos por manter tais pagamentos na base de cálculo do tributo.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos

casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;

- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério, Redator Designado

Conforme decidido pela E. 1ª Turma, a divergência aqui versada restringir-se-á na análise do plano de previdência complementar instituído pela recorrente.

Ao tratarmos no caso de previdência privada a análise jurídica deve partir da Constituição Federal, passando pela legislação complementar que a regulamenta, sob pena de desconsiderarmos regras jurídicas importantíssimas, sejam aquelas que definem as espécies de previdência privada existentes, sejam porque tais regras espraíam-se no âmbito da incidência das contribuições previdenciárias.

Partiremos, então, da análise do artigo 202 da Constituição Federal que, na parte relevante para o caso concreto, dispõe:

“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)

§ 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).”

Diante desse dispositivo legal extraímos que o regime de previdência privada será regulado mediante lei complementar, bem como que as contribuições aportadas pelo empregador, em benefício dos participantes não integram seus respectivos contratos de trabalho, tampouco suas respectivas remunerações, nos termos da lei. Perguntamos: que lei é esse a que se refere o § 2º do artigo 202? A nosso ver só pode ser a lei complementar exigida pelo próprio *caput*, pois é esta, por força constitucional, que deverá dispor sobre previdência privada.

A lei complementar exigida pela Carta Magna é a de nº 109, de 29 de maio de 2001, a qual ao dispor sobre previdência privada, classificou-as, no seu artigo 4º em duas espécies, quais sejam: i) previdência fechada; e ii) previdência aberta.

As entidades fechadas de previdência privada são aquelas tratadas no Capítulo III do citado diploma legal, em especial no artigo 31 que reza:

“Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

I - aos empregados de uma empresa ou grupo de empresas e aos servidores da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, entes denominados patrocinadores; e

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

§ 1º As entidades fechadas organizar-se-ão sob a forma de fundação ou sociedade civil, sem fins lucrativos.

§ 2º As entidades fechadas constituídas por instituidores referidos no inciso II do caput deste artigo deverão, cumulativamente:

I - terceirizar a gestão dos recursos garantidores das reservas técnicas e provisões mediante a contratação de instituição especializada autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil ou outro órgão competente;

II - ofertar exclusivamente planos de benefícios na modalidade contribuição definida, na forma do parágrafo único do art. 7º desta Lei Complementar.”

Logo se vê que as entidades fechadas de previdência são aquelas de adesão restrita aos funcionários da empresa ou grupo de empresas patrocinadoras ou das instituidoras, tais como associações de classe, sindicatos etc.

Em relação ao plano de benefícios da entidade fechada, determina o artigo 16 da Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 que esses devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores, equiparando-se a empregado, para efeitos dessa Lei, os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes.

Mais adiante a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, estabelece no Capítulo IV, artigo 36 as características de uma entidade aberta de previdência:

“Art. 36. As entidades abertas são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.”

Ao contrário da entidade fechada, a entidade aberta é acessível a qualquer pessoa física, não ficando restrita a empregados da entidade instituidora, por exemplo.

Ademais, em relação aos benefícios instituídos pelas entidades abertas determina o artigo 26 da Lei Complementar em comento:

“Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assinado digitalmente em 27/06

/2013 por MARCELO OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 10/05/2013 por ADRIANO GONZALES SILVERIO, Assin

ado digitalmente em 19/05/2013 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 13/05/2013

por MAURO JOSE SILVA

Impresso em 27/06/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.”

Verifica-se que em relação ao plano de benefícios, não exige a legislação de regência, no caso das entidades abertas, que esse seja extensível a todos os empregados, tal como previsto para as entidades fechadas.

No tocante à questão relativa às contribuições previdenciárias o artigo 69 da lei em debate é muito claro ao estabelecer que sobre os aportes nos planos de previdência, seja ele fechado ou aberto, não há que se falar na sua incidência. Veja-se:

“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.”

Contudo, a análise não para por aí. Como vimos linhas acima as entidades fechadas e abertas possuem características distintas e uma delas, crucial para o exame do caso concreto, é a questão relativa à participação da totalidade dos empregados e a eles equiparados. Melhor explicando, necessitamos verificar no caso concreto se o plano de previdência em debate é fechado ou aberto.

Isto porque, tratando-se de plano de previdência fechado poderia haver, em tese, a incidência das contribuições previdenciárias, já que nos autos verificou-se que o plano não albergava todos os empregados e a eles equiparados.

Porém, o que se depura dos autos é que o plano de previdência em evidência é contratado junto à entidade aberta. Tratando de plano de previdência contratado junto à entidade aberta a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, como já exposto, não exige que seja extensível a todos os empregados.

Contudo, vale registrar que ainda sob a ótica da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em especial o seu artigo 28, § 9º, alínea “p” exige que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, tem que ser disponível à totalidade dos empregados e dirigentes para que não seja alvo das contribuições previdenciárias.

No caso dos autos o plano de previdência estava disponível a todos os segurados empregados da recorrente, havendo apenas diferenças no *modus operandi* do benefício, de acordo com o cargo ocupado pelo empregado de forma que quem ganha menos contribui menos ou até mesmo não contribui, o que revela o prestígio ao princípio da razoabilidade.

A legislação de regência não exige que o plano de previdência seja exatamente igual a todos os segurados, mas tão somente que seja extensível a todos. Interpretar de outra forma seria o mesmo que criar um novo requisito ao dispositivo supra, sem que a própria lei o tivesse criado.

Por essas razões entendo que o plano de previdência complementar instituído pela recorrente atende a legislação e, por isso, não pode acrescer a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Adriano Gonzáles Silvério