



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

Processo n° 13971.004296/2009-49
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.691 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de setembro de 2014
Matéria INCRA-SEBRAE
Recorrente BUNGE ALIMENTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/12/2007

ASSISTÊNCIA À SAÚDE DOS DEPENDENTES DOS SEGURADOS.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Não há autorização legal para que se exclua do salário-de-contribuição as despesas com assistência médica fornecidas pelo empregador aos dependentes dos segurados.

DISPONIBILIZAÇÃO DE BOLSAS DE ESTUDO APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE CONTRATO DE TRABALHO. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano educacional apenas por empregados com determinado tempo de serviço prestado à empresa fere a regra de isenção que exigia que o benefício fosse estendido a todo o quadro funcional, o que acarreta a incidência de contribuição sobre a verba.

COMPLEMENTAÇÃO DO AUXÍLIO DOENÇA. EXIGÊNCIA DE TEMPO MÍNIMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Sofrem a incidência de contribuições sociais os valores repassados aos empregados a título de complemento do auxílio-doença, quando a empresa disponibiliza este benefício apenas a segurados que tenham, na data do requerimento, mais de um ano de contrato de trabalho, posto que tal situação contraria a norma que exclui a verba do salário-de-contribuição.

DISPONIBILIZAÇÃO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA EXCLUSÃO DE EMPREGADOS COM REMUNERAÇÃO ABAIXO DE

**LIMITE FIXADO NO REGULAMENTO DO PLANO EMPRESARIAL.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES**

O estabelecimento norma empresarial que permita a fruição de plano de previdência privada apenas aos empregados com determinado patamar salarial fere a regra legal que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando a incidência de contribuição sobre a verba.

Mesmo para quem considera que não incide contribuições quando a remuneração mínima fixada para ingresso no plano de previdência privada é o teto do RGPS, o plano sob apreciação não atende ao requisito de extensão a todos os empregados, posto que foram excluídos do seu ingresso uma parte dos segurados com remuneração abaixo do referido teto.

**CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. SUJEIÇÃO AO LIMITE MÁXIMO DO
SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

Não há amparo normativo para limitação da base de cálculo da contribuição ao INCRA ao teto legal do salário-de-contribuição.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos negar provimento ao recurso. Vencidos o Conselheiro Elias Sampaio Freire, que dava provimento parcial para excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre assistência saúde a dependentes e sobre a previdência complementar, a conselheira Carolina Wanderley Landim, que dava provimento parcial para excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre assistência saúde a dependentes, sobre as bolsas de estudos e sobre a previdência complementar e o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que dava provimento parcial para excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre as bolsas de estudos.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 07-19.356 de lavra da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em Florianópolis (SC), que julgou, por maioria de votos, improcedente a impugnação apresentada para desconstituir o Auto de Infração – AI n.º 37.227.880-9.

O crédito em questão diz respeito à exigência de contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre diversas parcelas, consideradas pelo fisco como salário indireto.

Cientificada pessoalmente do lançamento, em 28/10/2009, a empresa apresentou impugnação, cujas razões não foram acatadas pelo órgão de primeira instância, motivo pelo qual interpôs recurso voluntário, fls. 247 e segs., onde apresentou as alegações abaixo.

Não está sob litígio os itens VTE-Vale Transporte e CAV – Caracterização de Vínculo, visto que essas parcelas foram incluídas no parcelamento do programa REFIS.

Os pagamentos de convênio odontológico e plano de saúde disponibilizados para os dependentes não pode ser objeto de tributação, posto que extensível a todos os segurados e dirigentes.

O entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça é de que, em relação aos dependentes, os valores gastos a título de auxílio-saúde também não integram salário-de-contribuição, devendo receber o mesmo tratamento do benefício dado aos funcionários.

O fato de existir carência para alcance dos benefícios de auxílio-saúde e bolsas de estudo não quer dizer que houve atropelo às normas de regência, posto que todos os empregados, após determinado período na empresa, passam a fazer jus aos referidos benefício.

O fisco não pode interferir nas normas internas da empresa, deve limitar-se a verificar se a regra legal foi cumprida, o que ocorreu integralmente em relação ao auxílio-educação e ao plano de saúde. Além de que não se demonstrou a existência de casos de funcionários que tiveram pedido de benefícios indeferidos.

Em relação ao plano de previdência complementar também não pode prevalecer o entendimento do fisco de que este não foi disponibilizado a todos os empregados em razão existência de carência e remuneração mínima para adesão ao plano, isto porque essas exigências nada mais são de que requisitos de qualificação do participante, além de que todo e qualquer funcionário tem a chance de superar a carência a atingir o patamar salarial mínimo exigido para adesão.

Em relação à contribuição destinada ao INCRA afirma que esta deve ser calculada até o limite legal do salário-de-contribuição, sendo improcedente o levantamento “IAT – INCRA acima do teto”.

Ao final, requer a declaração de improcedência das contribuições questionadas.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Auxílio-saúde para dependentes

Na apuração fiscal foi possível segregar os valores pagos pela empresa para custear o plano odontológico e de saúde dos trabalhadores daqueles vinculados ao custeio da assistência médica aos dependentes. É o que se percebe dos itens 3 e 4 do relato do fisco, que tratam, respectivamente dos levantamentos PLO - PLANO ODONTOLÓGICO PARA DEPENDENTES e PSU - PLANO DE SAÚDE PARA DEPENDENTES.

Com o inconformismo da recorrente quanto a não inclusão da referida parcela no salário-de-contribuição, vem à tona a questão de saber se a norma que exclui da tributação os gastos com assistência à saúde dos empregados seria também aplicável aos valores despendidos pelo empregador com assistência à saúde dos dependentes dos segurados.

A regra geral é que os valores pagos ou creditados aos trabalhadores sejam incluídos no campo da tributação previdenciária. Todavia, o legislador achou por bem excluir da incidência de contribuições determinadas parcelas e o fez em relação exaustiva lançada no § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. A referência à assistência à saúde encontra-se na alínea “q”:

Art. 28 (...)

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

(...)

A meu sentir, a verba sob comento veio a fazer parte desse rol de parcelas excluídas da tributação como uma maneira de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados.

Esse benefício, é bom que se diga, é dado para os trabalhadores não como salário-utilidade, mas de forma a propiciar à empresa um quadro funcional saudável.

Diferentemente ocorre com a extensão desse benefício aos dependentes dos empregados e diretores, haja vista que aí passa-se a remunerá-los indiretamente, posto que os valores repassados acabam por se incorporar aos seus patrimônios na medida em que deixam de efetuar esses dispêndios com as respectivas famílias.

A leitura do dispositivo acima transcrito deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes.

Destarte, não estando contemplada pela norma desonerativa, os valores gastos pela empresa com planos odontológicos e de saúde dos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.

Assim, para fins de incidência de contribuições há de se diferenciar os gastos do empregador com o seu quadro funcional daquele direcionado aos dependentes dos trabalhadores. O primeiro prende-se a verba disponibilizada para que o trabalho seja desenvolvido sem quebras de produtividade por motivo de saúde, enquanto que o segundo representa um plus na remuneração do segurado, representado pelo custeio da assistência médica a pessoas estranhas ao ambiente laboral, os dependentes.

Diante dessas considerações, independentemente da norma inserta na alínea “q” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 se caracterizar como isenção ou não incidência, entendo que os seus ditames não se aplicam aos gastos da empresa com assistência à saúde dos dependentes dos seus empregados, sendo lícita a tributação sobre os levantamentos PLO e PSU.

Auxílio-saúde para dependentes

Na apuração fiscal foi possível segregar os valores pagos pela empresa para custear o plano odontológico e de saúde dos trabalhadores daqueles vinculados ao custeio da assistência médica aos dependentes. É o que se percebe dos itens 3 e 4 do relato do fisco, que tratam, respectivamente dos levantamentos PLO - PLANO ODONTOLÓGICO PARA DEPENDENTES e PSU - PLANO DE SAÚDE PARA DEPENDENTES.

Com o inconformismo da recorrente quanto a não inclusão da referida parcela no salário-de-contribuição, vem à tona a questão de saber se a norma que exclui da tributação os gastos com assistência à saúde dos empregados seria também aplicável aos valores despendidos pelo empregador com assistência à saúde dos dependentes dos segurados.

A regra geral é que os valores pagos ou creditados aos trabalhadores sejam incluídos no campo da tributação previdenciária. Todavia, o legislador achou por bem excluir da incidência de contribuições determinadas parcelas e o fez em relação exaustiva lançada no § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. A referência à assistência à saúde encontra-se na alínea “q”:

Art. 28 ()

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

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

(...)

A meu sentir, a verba sob comento veio a fazer parte desse rol de parcelas excluídas da tributação como uma maneira de incentivar as empresas a disponibilizarem assistência médico-odontológica aos seus empregados.

Esse benefício, é bom que se diga, é dado para os trabalhadores não como salário-utilidade, mas de forma a propiciar à empresa um quadro funcional saudável.

Diferentemente ocorre com a extensão desse benefício aos dependentes dos empregados e diretores, haja vista que aí passa-se a remunerá-los indiretamente, posto que os valores repassados acabam por se incorporar aos seus patrimônios na medida em que deixam de efetuar esses dispêndios com as respectivas famílias.

A leitura do dispositivo acima transcrito deixa evidente que a isenção atinge apenas gastos com a assistência médica e odontológica dos empregados e dirigentes da empresa, não sendo extensível às despesas com saúde referentes aos dependentes.

Destarte, não estando contemplada pela norma desonerativa, os valores gastos pela empresa com planos odontológicos e de saúde dos dependentes dos funcionários devem integrar o salário-de-contribuição, por se constituírem em ganhos habituais fornecidos sob a forma de utilidades.

Assim, para fins de incidência de contribuições há de se diferenciar os gastos do empregador com o seu quadro funcional daquele direcionado aos dependentes dos trabalhadores. O primeiro prende-se a verba disponibilizada para que o trabalho seja desenvolvido sem quebras de produtividade por motivo de saúde, enquanto que o segundo representa um plus na remuneração do segurado, representado pelo custeio da assistência médica a pessoas estranhas ao ambiente laboral, os dependentes.

Diante dessas considerações, independentemente da norma inserta na alínea “q” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 se caracterizar como isenção ou não incidência, entendo que os seus ditames não se aplicam aos gastos da empresa com assistência à saúde dos dependentes dos seus empregados, sendo lícita a tributação sobre os levantamentos PLO e PSU.

Bolsas de estudo e complemento do auxílio-doença

Os levantamentos BE1 e BE2 abrigam os valores repassados a título de bolsas de estudos para segurados a serviço da autuada, ao passo que o levantamento CAD engloba os valores destinados a complemento do auxílio-doença.

Para as quantias relativas às bolsas de estudo o fisco asseverou que a tributação se justifica no fato do benefício não ter sido estendido a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Afirma que a empresa disponibiliza a bolsa de estudo de graduação para os empregados, apenas após o cumprimento de período de experiência e desde que seja o primeiro curso superior do beneficiário.

O curso de especialização, assinala-se, era pago parcialmente pela autuada aos empregados com mais de um ano de contrato de trabalho e que se dispusessem a participar do plano de sucessão da empresa, conforme previsto em norma interna.

Acerca da verba “Complementação do Auxílio-Doença”, assim o fisco se pronunciou:

“8.3 Como pode ser observado na norma da empresa que trata da regulamentação deste benefício (ANEXO XVI deste relatório), a notificada somente o concede aos empregados que tenham mais de um ano de empresa na data de entrada do requerimento do benefício previdenciário.

8.4 Ao impor aos empregados uma carência para pleitearem o benefício, a empresa diferencia-os de outros empregados que, a priori, possuem a mesma prerrogativa quanto ao gozo de um benefício. O efeito prático é que os empregados com mais de um ano de empresa, adquirem um plus salarial em relação a seus pares exercentes das mesmas funções”

Vejamos o que dizem as normas que tratam da exclusão das verbas sob comento do salário-de-contribuição, na redação vigente quando da ocorrência dos fatos geradores:

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

(...)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;

(...)

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;

(...)

Vê-se que o legislador no quesito educação pretendeu afastar da incidência de contribuição previdenciária as verbas disponibilizadas aos segurados empregados a título de educação básica e para cursos de capacitação e qualificação profissionais, todavia, erigiu as seguintes condições para validade da regra isentiva:

- a) que os cursos profissionais sejam vinculados à atividade da empresa;
- b) que a disponibilização do benefício não fosse utilizada como complemento salarial; e
- c) que o acesso ao plano educacional estivesse disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Para autoridade fiscal e também para o colegiado de primeira instância a empresa descumpriu a exigência constante na letra “c” acima, posto que, ao condicionar a concessão da verba à data de ingresso do segurado no emprego, excluiu de parcela do seu quadro funcional o direito ao benefício.

Vê-se, portanto, que o cerne da questão repousa em determinar se a imposição de tempo mínimo para que os empregados façam jus à concessão do plano de educação contraria o dispositivo legal encimado.

Inicialmente é curial se ressaltar que a exegese de normas tributárias que tratam de isenção deve obedecer ao comando do art. 111, II, do Código Tributário Nacional¹, não cabendo, portanto, interpretações extensivas para as mesmas.

Nessa linha, a norma constante da alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 é enfática ao prescrever “...*todos os empregados e dirigentes*”, não se devendo alargar a interpretação para abarcar a situação em que o benefício é estendido apenas a funcionários com determinado tempo de contrato.

Assim, uma interpretação literal da regra de isenção acima citada, leva-me a concluir pela incidência de contribuições sobre as despesas com educação, haja vista que a empresa deixava à margem desse benefício parcelas dos seus empregados. Basta observar que um empregado com menos de um ano de empresa e que já tivesse concluído o primeiro curso de graduação jamais poderia obter o benefício, a menos que fosse alterado o regulamento empresarial.

Para reforçar meu entendimento, trago à baila precedente dessa mesma Turma de Julgamento, no julgamento do recurso apresentado no bojo do processo n. 18471.001791/2008-70, cujo Acórdão correspondente carregou a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2000 a 31/03/2005

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO. PLANO EDUCACIONAL/AUXÍLIO EDUCAÇÃO. HIPÓTESE DE ISENÇÃO NÃO CONFIGURADA. INOBSERVÂNCIA REQUISITOS LEGAIS. LIMITAÇÃO TEMPORAL/CARÊNCIA.

De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea “t”, da Lei nº 8.212/91, os valores concedidos aos funcionários e diretores da empresa a título de Plano Educacional/Auxílio Educação, conquanto que extensivo a sua totalidade, estão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Tendo a contribuinte pago aludida verba somente a parte de seus segurados empregados e/ou diretores, em face da imposição de limitação temporal para seu usufruto (carência de 24 meses), caracteriza-se como salário indireto, sujeitando-se, assim, à incidência das contribuições previdenciárias.

(...)

Recurso Voluntário Negado.

É certo que alínea “t” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 foi alterada pela Lei n. 12.513/2011, deixando de exigir que o benefício em questão fosse estendido a todos os empregados, como se pode ver:

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011).

Ocorre que a norma acima não pode ser aplicada ao presente lançamento, posto que posterior à ocorrência dos fatos geradores. Assim, deve ser mantida a exigência sobre as “Bolsas de Estudo”.

Esse entendimento deve ser estendido ao benefício da “Complementação do Auxílio-Doença”, posto que alínea “n” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 também exige, para que a verba não se sujeite à exação previdenciária, que esta seja disponibilizada indistintamente a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Assim, o fato da empresa deixar de conceder o benefício aos trabalhadores com menos de um ano de contrato de trabalho afasta do caso concreto a norma acima citada, sendo legítima a tributação sobre esses valores.

Previdência Complementar

A razão que levou o fisco a submeter a verba previdência privada à tributação foi falta de extensão do benefício a todos os empregados e dirigentes da autuada. Alegou-se que o plano BUNGEPREV era disponibilizado aos segurados somente após o cumprimento do contrato de experiência, além de que eram excluídos do plano os segurados com faixa salarial inferior a 10 UR.

É razoável que os empregados em contrato de experiência não fossem contemplados pelo plano de previdência complementar, dada a precariedade de tais contratos.

O fato dos trabalhadores nessa situação não serem abrangidos pela cobertura previdenciária adicional, para mim, não significa que tenha havido o descumprimento da norma que exige a disponibilização do plano a todos os empregados. É que todos os trabalhadores, ao cumprirem o curto prazo do ajuste experimental, passariam automaticamente a receber a cobertura do plano de previdência privada.

Vamos, então, enveredar pela discussão acerca do possível descumprimento da regra em razão da disponibilização apenas aos empregados pertencentes à maior faixa salarial.

Para o sujeito passivo, o próprio texto constitucional já afasta a possibilidade de que se considere a contribuição da empresa para os planos de previdência privada como salário-de-contribuição, uma vez que textualmente preconiza que tais valores não integram o contrato de trabalho, nem a remuneração dos participantes.

Em outra vertente, assevera que a Lei Complementar – LC n. 109/2001, que regulamentou o dispositivo constitucional, estabelece que somente será participante aquele que aderir aos planos de benefícios, o que leva à conclusão de que não é obrigatório que todos participem da cobertura da previdência complementar, mas que possam se manifestar pela adesão.

Afirma ainda que o art. 10 da citada LC admite que o regulamento do plano previdenciário possa estabelecer critérios para admissão e manutenção da qualidade do participante e, com base também no art. 16 do mesmo diploma, conclui que os benefícios devem ser oferecidos a todos os empregados, mas a efetiva participação dependerá da adesão destes aos planos, a qual fica condicionada a requisitos previstos no regulamento do plano de previdência privada.

Adverte que o art. 68 da LC n. 109/2001, “caput”, repete o comando constitucional no sentido de que as contribuições da empresa para a previdência complementar dos seus empregados não integram a sua remuneração.

Em adição, alega que, se a empresa não disponibilizasse o plano para todos os empregados, certamente a Secretaria de Previdência Complementar - SPC, órgão responsável pela fiscalização das entidades integrantes deste segmento, não teria autorizado a implementação e o funcionamento do BUNGEPREV.

Afirma que não existe a exclusão alegada pelo fisco, uma vez o teto de 10 UR e a carência são apenas requisitos de qualificação do participante, posto que ambos podem ser alcançados por todos os seus empregados.

Diante desses argumentos é possível se inferir de que de fato a empresa admite que parte do seu quadro funcional não tinha acesso ao plano, por não se enquadrar nos critérios de admissão fixados no regulamento do plano BUNGEPREV. Sobre essa questão o relatório fiscal é bem esclarecedor e reforça o mesmo entendimento da empresa. Conforme se extrai do seguinte excerto:

“6.10 Para se ter uma idéia de quantos trabalhadores estão excluídos do plano de previdência complementar da empresa (que não podem ser contribuintes), colocamos a seguinte relação: na folha de pagamento de 07/2005, de um

total de 7.044 trabalhadores, apenas 1.404 tiveram valores lançados na rubrica '560 –Bungeprev básica' – em torno de 19,9% - e em 12/2007 apenas 1.219 de um total de 6.136 – também em torno de 19,9%. Ou seja, poderíamos dizer que mais de 80% dos trabalhadores não satisfazem as condições exigidas pela empresa, citadas no item anterior”.

Uma primeira questão que exsurge da lide, refere-se ao suposto conflito entre a alínea “p” do § 9. do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 e o “caput” do art. 68 da Lei Complementar n. 109/2001. Dito de outro modo, a LC teria revogado o dispositivo da Lei n. 8.212/1991 que trata não inclusão dos pagamentos da empresa para os planos de previdência complementar? Acredito que não.

Vejam os que diz o art. 202 da Carta Magna:

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.

§ 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.

§ 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.

(...)

Do texto legal acima, observa-se que quando o legislador constitucional quis se referir a “lei complementar” o fez de forma expressa como consta na cabeça e no § 1. . Todavia, a referência feita no § 2. fala na desvinculação das contribuições do empregador da remuneração do empregado nos “termos da lei”, sendo nítido que nesse dispositivo a locução “lei” reporta-se a lei ordinária, que no caso é a Lei n. 8.212/1991.

Ou seja, o conflito entre as regras da LC n. 109/2001 e a Lei n. 8.212/1991 é apenas aparente e se resolve mediante o princípio da especialidade. É esse o entendimento que tem prevalecido nesta Turma. Aqui é unânime, ou pelo menos era, a tese de que a Lei n.º 8.212/1991 deve prevalecer sobre a LC n. 109/2001, mantendo-se a exigência de oferta do benefício da previdência privada a todos para não inclusão da parcela no salário-de-contribuição. Trago à colação o Acórdão n. 2401-002.883, de 20/02/2013, cuja ementa foi assim redigida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

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

(...)

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. NECESSIDADE EXTENSÃO À TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES. LEI Nº 8.212/91 EM CONFRONTAÇÃO COM A LEI COMPLEMENTAR Nº 109/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Os valores pagos aos funcionários da contribuinte a título de plano de previdência privada complementar somente estarão fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se extensivos à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, nos termos do artigo 28, § 9.º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, a qual prevalece em relação ao disposto na Lei Complementar nº 109/2001 em razão do princípio da especialidade, sobretudo quando àquela LC adentrou a matéria reservada à Lei Ordinária, se equiparando a esta, portanto, neste tema.

O argumento da recorrente de que qualquer empregado poderia superar a barreira salarial das 10 UR não me parece aceitável. Conforme o relatório fiscal, o que não foi questionado no recurso, apenas 20% dos empregados atingiam esse patamar remuneratório. Esse fato denota que a grande maioria dos trabalhadores a serviço da empresa não alcançavam os requisitos regulamentares para ingresso no plano de previdência complementar.

Sequer a empresa demonstrou que apenas os segurados que recebiam acima do teto do RGPS seriam os contemplados, como pode se ver de outro trecho do relato do fisco:

“Nota: Salário-de-contribuição é igual ao somatório do: salário básico + periculosidade + prêmios + comissões - 10 UR.

ii. UR = Unidade de Referência: significará o valor de Cr\$ 439.840,00 (quatrocentos e trinta e nove mil, oitocentos e quarenta cruzeiros) no dia 1º de setembro de 1992, que será corrigida pela variação mensal do INPC — índice Nacional de Preços ao Consumidor — até a última data base da negociação sindical de cada Patrocinadora, após o que, a correção deverá ser de acordo com a Política Salarial de cada Patrocinadora e de acordo com cada uma de suas filiais, se houver acordos salariais diferenciados.

iii. No caso da Bunge Alimentos, os valores das UR são distintos nas diversas filiais. A título de exemplo, -o valor de uma UR, em 06/2005, na filial 436 (CNPJ: 84.046.101/0296-80-- Bauru/SP) era de R\$ 185,90 e na filial 601 (CNPJ: 84.046.101/0341-79 — Cuiabá/MT) era de R\$ 154 86.

iv. Já o valor do teto do Regime Geral de Previdência Social, em 06/2005, era de R\$ 2.668,15.”

Veja-se que os empregados que recebiam menos de 10 UR (cerca de R\$ 1.860,00 na filial de Bauru), estavam excluídos da participação no plano de previdência privada, todavia aqueles que percebiam um pouco mais, digamos R\$ 2.000,00, eram abrigados

pelo benefício, mesmo percebendo uma remuneração inferior ao teto do RGPS, que na época situava-se em torno de R\$ 2.700,00.

Essa discriminação não se justifica e contraria a regra legal de exclusão da verba em tela do salário-de-contribuição, mesmo que se entenda que fixação do teto do Regime Geral como valor mínimo de remuneração para ingresso no plano de previdência complementar não representa desconformidade suficiente a tornar a verba integrante da base de cálculo das contribuições.

Após essas considerações, não há como considerar, portanto, que restou configurada a hipótese de desoneração prevista na alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, uma vez que o plano de previdência complementar atende apenas à parcela de um quinto dos empregados e dirigentes da Autuada.

Acerca da alegação de que o plano de previdência não poderia receber censura, uma vez que fora aprovado pela SPC, devemos ter em conta que o entendimento do órgão fiscalizador das entidades de previdência complementar não tem força vinculante perante os agentes tributários. A própria LC n. 109/2001 apresenta ressalva quanto à competência das autoridades fiscais, como se pode ver:

Art. 41. No desempenho das atividades de fiscalização das entidades de previdência complementar, os servidores do órgão regulador e fiscalizador terão livre acesso às respectivas entidades, delas podendo requisitar e apreender livros, notas técnicas e quaisquer documentos, caracterizando-se embaraço à fiscalização, sujeito às penalidades previstas em lei, qualquer dificuldade oposta à consecução desse objetivo.

§ 1º O órgão regulador e fiscalizador das entidades fechadas poderá solicitar dos patrocinadores e instituidores informações relativas aos aspectos específicos que digam respeito aos compromissos assumidos frente aos respectivos planos de benefícios.

§ 2º A fiscalização a cargo do Estado não exime os patrocinadores e os instituidores da responsabilidade pela supervisão sistemática das atividades das suas respectivas entidades fechadas.

§ 3º As pessoas físicas ou jurídicas submetidas ao regime desta Lei Complementar ficam obrigadas a prestar quaisquer informações ou esclarecimentos solicitados pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se, sem prejuízo da competência das autoridades fiscais, relativamente ao pleno exercício das atividades de fiscalização tributária. (grifei)

De se concluir que deve ser mantido na íntegra o levantamento “PLC – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR”.

Contribuição ao INCRA – limite ao teto do salário-de-contribuição

Argumentou a recorrente que a base de incidência da contribuição ao INCRA estaria limitada ao teto fixado no art. 4. da Lei n. 6.950/1981, o qual corresponderia a 20 vezes o maior salário-mínimo. Acrescentou que o art. 3. do Decreto-lei n. 2.318/1986 afastou o referido limite apenas em relação às contribuições previdenciárias patronais, remanescendo para aquelas destinadas a outras entidades.

Vejam os. A Lei 6.950/1981 promoveu alterações na legislação previdenciária, dentre as quais fixou novo limite máximo do salário-de-contribuição, nos seguintes termos:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

A limitação em tela já era aplicável a todas as contribuições previdenciárias, nos termos do art. 5. da Lei n. 6.332/1976, o que indica que, a partir da Lei n. 6.950/1981, além da contribuição dos segurados e das contribuições patronais para a Seguridade Social, aquelas destinadas a outras entidades ou fundos passaram a se sujeitar ao teto máximo.

Ocorre que, em relação às contribuições patronais, o teto deixou de subsistir a partir da publicação do Decreto-lei n. 2.318/1986, que carregou o seguinte dispositivo:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

Restou assim revogado o limite previsto no “caput” do art. 4. da Lei n. 6.950/1981, deixando de haver a limitação na base de cálculo das contribuições previdenciárias patronais.

Tendo sido revogado o “caput”, qual o destino do parágrafo único do art. 4. da Lei n. 6.950/1981? A meu ver também perdeu a eficácia, haja vista que o texto constante no parágrafo faz referência expressa ao teto previsto na cabeça do artigo.

Pois bem, uma vez que o conteúdo referenciado foi revogado, não há como prevalecer a tese de que o parágrafo único do art. 4. da Lei n. 6.950/1981 continuaria vigente em relação à contribuição destinada ao INCRA.

Outro argumento citado na decisão recorrida, que me parece bem plausível, foi o de que a limitação pretendida não se compactua com a ordem constitucional instituída em 1988, posto que fere o princípio da generalidade da tributação. Por esse princípio a base tributável deve abarcar a integralidade do fato imponible, a menos que haja lei específica prevendo sua redução, conforme dispõe o § 6. do art. 150 da Lei Maior:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser

concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Portanto, a limitação pretendida pela empresa na base de cálculo da contribuição ao INCRA não possui amparo constitucional, tampouco da legislação ordinária, estando órfã de fundamento jurídico a tese do sujeito passivo.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.