



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

**Processo n°** 16682.720773/2013-47  
**Recurso n°** Especial do Procurador  
**Acórdão n°** 9202-007.202 – 2ª Turma  
**Sessão de** 25 de setembro de 2018  
**Matéria** CSP - SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, caracterizados como verdadeiros prêmios ou gratificações que assumem caráter remuneratório.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva, que não conheceu do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. Nos termos do art. 58, §5º, do Anexo II do RICARF, a conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada) não votou quanto ao conhecimento, por se tratar de questão já votada pela conselheira Ana Paula Fernandes na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luciana Matos Pereira Barbosa (suplente convocada),

## Relatório

O presente lançamento compreende os autos de infração nº 51.014.864-6 (apresentar GFIP com informações incorretas ou omissas), nº 51.014.865-4 (contribuição da empresa e a destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa e nº 51.014.866-2 (contribuição destinada a terceiros/outras entidades) nas competências 07/2009 e 12/2009.

O lançamento teve por fato gerador o pagamento de valores aportados como Contribuição Complementar dos empregados do nível Executivo para o plano de previdência complementar denominado Pé-de-Meia (levantamento CC2).

De acordo com o Relatório Fiscal, os referidos pagamentos foram considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária, haja vista a desproporcionalidade entre os aportes da empresa para os funcionários executivos e para os demais colaboradores (contribuição complementar).

A multa aplicada, referente ao AI nº 51.014.864-6 foi apurada conforme previsto no art. 32-A, “caput”, inciso I e §§ 2º e 3º, incluídos pela Lei 11.941/2009 e corresponde a R\$ 20,00 para cada grupo de até 10 informações incorretas/omitidas (ou fração) observada a multa mínima de R\$ 500,00 por competência.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (RJ) I julgado improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento. Em sessão plenária de 08/08/2017, foi dado provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2202-004.086 (fls. 791/806), com o seguinte resultado: “*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso*”. O acórdão encontra-se assim ementado:

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***

*Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009*

***PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. FALTA DE ISONOMIA NAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. ISENÇÃO.***

*De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o exclusivo pressuposto legal para afastar a tributação dos valores*

*pagos aos empregados e dirigentes a título de previdência privada é a extensão à totalidade dos funcionários, inexistindo qualquer vedação legal à inexistência de isonomia entre os aportes, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que não decorre do bojo da própria norma legal.*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 11/09/2017 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 22/09/2017, Recurso Especial (fls. 808/816). Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua totalidade.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 2ª Câmara, de 25/10/2017 (fls. 825/829), considerados os acórdãos 2302-000.074 e 2301-004.258.

- Em seu recurso a Fazenda Nacional expõe como a Seguridade Social é financiada (art. 195 da Constituição Federal) e define os contornos da base de cálculo da contribuição previdenciária (art. 201 também da CF) e argumenta que a interpretação conjunta desses dois dispositivos legais leva à conclusão de que o termo “folha de salários”, para efeito do cálculo da contribuição para a Seguridade Social, abrange não somente salário, no sentido estrito do termo, mas o *quantum* total efetivamente pago, devido ou creditado ao empregado em razão do contrato de trabalho, independentemente da titulação atribuída à parcela salarial ou remuneratória.
- Afirma que a Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, estabelece que a base de cálculo da contribuição previdenciária é composta pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados a qualquer título; e que no caso das parcelas pagas pelo empregador ao empregado, a título de previdência complementar, somente não haverá incidência da exação quando o programa em questão for oferecido à totalidade de seus empregados, sem qualquer exceção, o que inclui o tratamento diferenciado (art. 28, §9º, “p”, da Lei n.º 8.212/91).
- Enfatiza que esse preceptivo legal citado, a teor do artigo 111 do Código Tributário Nacional e face seu caráter isentivo, deve ser interpretado literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma.
- Lembra que na hipótese dos autos, é cristalino que o programa implantado pela empresa não é ofertado igualmente a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional e que, dessa forma, por não ter cumprido a empresa os requisitos para gozo da isenção, imperiosa a manutenção da exigência sobre os benefícios da previdência privada.

Cientificado do Acórdão nº 2202-004.086, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 09/11/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fl. 834), o contribuinte apresentou

contrarrazões (fls. 842/859), em 24/11/2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada à folha 840, portanto, tempestivamente.

- Em suas contrarrazões, o contribuinte alega que não se verificou a similitude entre as situações fáticas do paradigma analisado e a do acórdão recorrido, razão pela qual o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.
- Argumenta que a alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 isenta de contribuição previdenciária os valores pagos através da previdência complementar quando o pagamento ou crédito observar um único requisito: que o plano de previdência complementar seja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.
- Entende que cumpriu este único requisito e que o critério adotado pela auditoria fiscal quanto à desproporcionalidade entre os valores das contribuições portadas pelo contribuinte a funcionários de nível executivo e aquelas portadas aos demais segurados, não possui qualquer amparo legal.
- Argui a ausência de fundamento no pleito da Fazenda Nacional, visto que a partir da interpretação literal da norma isentiva, o único requisito estabelecido é que o plano de previdência complementar seja oferecido à totalidade dos funcionários.
- Assim, requer que não seja conhecido o Recurso Especial interposto, ou ainda, sucessivamente, seja-lhe negado provimento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

### Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 825/859. Contudo, havendo questionamento acerca do conhecimento passo a apreciar a questão.

### Do conhecimento

Cumpra esclarecer, ante a alegação do contribuinte de que os acórdãos apresentados como paradigmas não possuem a similitude fática com o acórdão recorrido, que quanto ao primeiro paradigma, assiste-lhe razão, como reconhecido no próprio despacho de admissibilidade.

No que tange ao segundo paradigma, entretanto, não concordo com o contribuinte.

Em que pese o contribuinte trazer em suas alegações minúcias do plano de previdência complementar que foi objeto de análise no segundo paradigma, o cerne da questão é se nos dois casos foram oferecidos planos diferenciados entre os empregados.

Conforme se depreende do trecho abaixo, extraído do acórdão 2301-004.258, de 13/05/2015, percebe-se que o que motivou o lançamento naquele caso, foi a ausência de isonomia entres os empregados no fornecimento do plano de previdência complementar, tal qual se verificou no acórdão recorrido:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/07/2008*

*Autos de Infração DEBCAD's n.ºs 37.258.8425, 37.258.8433, 37.248.8417 Consolidados em 14/12/2011*

***EQUÍVOCOS JURÍDICOS CONSUMADOS NA DECISÃO DE PISO. AUSÊNCIA DE TRATAMENTO ISONÔMICO AOS SEUS EMPREGADOS.***

*Decreto 3.048/99 que atualizou e regulamentou a Previdência Social, Artigo 1º, I, diz que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social, atendendo, sobretudo, a diretrizes da universalidade da cobertura e do atendimento.*

***Havendo distinção de planos de seguros, de previdência, de aposentadoria e outros quejandos, entre funcionários de uma mesma empresa, não pode ser considerado tratamento***

**isonômico.** *Isto porque a etimologia da palavra tem-se que "isonomia", implica em: "iso", igual + "nomos", lei + "ia", abstrato e significa, literalmente, lei que igual, que estabelece a justiça mediante a igualdade de direitos a todos usando os mesmos critérios.*

*No presente caso alega a Recorrente que houve equívoco jurídico na decisão de piso, eis que a falsa premissa de que ela deixou de tratar isonomicamente todos seus funcionários, privilegiando 29 que ocupam cargo diretivo, é equivocada, e por isto desaguou no presente lançamento. **Todavia, há nos autos provas inequívocas de que houve tratamento diferenciado aos funcionários de maior graduação, já que seus planos complementares não era extensivo a todos.***

*E, ficando comprovado a diferença de tratamento entre funcionários não há de aplicar o disposto no artigo 28, § 9º, alínea P, eis que cristalino ao determinar que o plano será considerado como complementar e não incidente de contribuição previdenciária desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.(g.n.)*

Quando analisamos o teor da ementa do acórdão recorrido, de pronto já nos é possível vislumbrar a possibilidade de conhecimento do recurso, posto que, se levássemos a matéria em discussão no acórdão recorrido ao colegiado do paradigma, poder-se-ia obter o mesmo resultado do paradigma. Vejamos o teor da ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/07/2009 a 31/07/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009*

*PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. FALTA DE ISONOMIA NAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL. ISENÇÃO.*

*De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o exclusivo pressuposto legal para afastar a tributação dos valores pagos aos empregados e dirigentes a título de previdência privada é a extensão à totalidade dos funcionários, inexistindo qualquer vedação legal à inexistência de isonomia entre os aportes, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que não decorre do bojo da própria norma legal.*

Assim, concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão

**Do mérito**

**Previdência Privada - Inexistência de isonomia entre categorias de empregados.**

O lançamento em questão teve por fato gerador o pagamento de valores aportados como contribuição complementar dos empregados do nível Executivo para o plano de previdência complementar denominado Pé-de-Meia.

O que levou a auditoria fiscal a efetuar o lançamento foi a desproporcionalidade entre os aportes da empresa para os funcionários executivos e para os demais colaboradores o que ensejou a caracterização de remuneração indireta.

Os valores pagos a título de previdência privada não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho.

O benefício da previdência complementar tem previsão constitucional no artigo 202 da Constituição Federal de 1988, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98, abaixo transcrito:

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.*

(...)

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).*

A Lei nº 8.212/1991, art. 28, § 9º, alínea "p", estabelece o seguinte:

*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*

Por sua vez, o art. 9º da CLT mencionado no dispositivo acima transcrito, versa o seguinte:

*Art. 9º Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*

Ou seja, resta claro que só não deve integrar a remuneração do empregado e, conseqüentemente, o conceito de salário de contribuição, as contribuições destinadas pelo empregador à título de previdência complementar desde que baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal e que a forma como sejam ofertados não desnature a natureza de previdência complementar.

Em que pese o acórdão recorrido apresentar o entendimento de que não há vedação na lei a que se ofereça planos diferenciados entre os empregados, entendo que um plano de previdência complementar não pode ser utilizado como forma de remuneração indireta.

Assim, o lançamento efetuado não teve por fundamento apenas o fato de o contribuinte ter fornecido planos de previdência privada diferenciados para alguns empregados, mas e, principalmente, pelo fato de os valores pagos aos executivos ser tão superior àqueles pagos aos demais empregados que desnaturou o conceito de previdência privada, passando a se caracterizar como verdadeira remuneração paga sob o manto de uma verba isenta.

A discrepância fica visível quando se analisa as cláusulas do Contrato de Adesão, Termo Aditivo 02, referente ao Programa de Previdência Globopar (PPG).

Tal programa é composto dos Planos A e B, sendo que o primeiro é o oferecido a todos os colaboradores, no qual a empresa e empregado contribuem igualmente. **Já o Plano B, que é o plano destinado aos executivos é custeado somente pela empresa, conforme se verifica nos trechos abaixo colacionados:**

*“CAPÍTULO 3 – CONTRIBUIÇÕES PARA OS PLANOS A E B  
DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA*

*3.1. O custeio do PLANO A, DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA nos moldes de PLANO GERADOR DE BENEFÍCIOS LIVRES, será efetuado mediante contribuições dos PARTICIPANTES e da INSTITUIDORA, devidas da seguinte forma:*

*3.1.1. Contribuições do PARTICIPANTE*

*a) Contribuição Básica: Corresponderá a um percentual inteiro do SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO menos 1 URG (Unidade de Referência Globopar), conforme tabela abaixo, a título de serviço futura, paga mensalmente, 12 vezes ao ano:*

*Até 39 anos e 11 meses até 4% (salário – IURG)*

*De 40 a 44 anos e 11 meses até 6% (salário – IURG)*

*De 45 a 49 anos e 11 meses até 8% (salário – IURG)*

*Acima de 50 anos e 11 meses até 10% (salário – IURG)*

*b) Contribuição Voluntária: O PARTICIPANTE poderá efetuar, a seu exclusivo critério, em valores e periodicidade livres, observado o mínimo de R\$ 50,00 (cinquenta reais). Essas contribuições serão efetuadas exclusivamente pelo PARTICIPANTE, através de desconto em folha de pagamento, ou boleto bancário, não havendo contrapartida da INSTITUIDORA, e serão alocadas em contas individuais denominadas CONTA PARTICIPANTE.*

*3.1.2. Contribuições da INSTITUIDORA*

*a) Contribuição Básica: A INSTITUIDORA efetuará mensalmente Contribuições Básicas correspondentes a 100% do valor da Contribuição Básica efetuada pelo PARTICIPANTE, de acordo com a alínea ‘a’ do item 3.1.1. do presente Capítulo.*

**3.2. O custeio do PLANO B, de CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA nos moldes de FUNDO GERADOR DE BENEFÍCIOS, será efetuado mediante contribuições da INSTITUIDORA, devidas da seguinte forma:**

**a) Contribuição Extraordinária: A INSTITUIDORA poderá, a seu exclusivo critério, efetuar Contribuições Extraordinárias de valor e frequência livres, observada a legislação pertinente.” (g.n.)**

Da simples leitura, verifica-se a forma subjetiva como podem se dar as contribuições extraordinárias relativas ao Plano B, **eis que podem ser efetuadas a critério da empresa, com valor e frequência livres.**

Além disso, no Plano B, o custeio dos aportes é 100% suportado pela empresa.

Conforme todos os pontos trazidos, fica clara a natureza remuneratória, seja na forma de gratificação, prêmio, ou qualquer outra nomenclatura que se queira dar, aos valores aportados ao “plano de previdência privada” dos executivos.

Embora os argumentos apresentados acima, no entender desta relatora já seriam suficientes para determinar a incidência de contribuições previdenciárias por terem sido desnaturados os pagamentos a luz da legislação, pela impossibilidade de exclusão do benefício ao salário de contribuição, entendo pertinente, embora não argumentado pelo sujeito passivo em contrarrazões apreciar a questão a luz da Lei Complementar nº 109/2001.

Com relação aos valores pagos a título de previdência privada complementar, a Recorrente alegou em seu recurso que tais valores não integram o salário de contribuição por força do art. 202 da Constituição Federal/88 e art. 68 da Lei Complementar (LC) 109/2001<sup>1</sup>, e afirma que seria inaplicável a disposição do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991, uma vez que esta disposição estaria em confronto com o ordenamento jurídico. Contudo, embora essa legislação não tenha fundamentado o provimento, entendo que deva ser enfrentada frente ao caso concreto.

Inicialmente, em razão da possibilidade de se aplicar mais de uma lei perante um mesmo caso, os critérios clássicos de resolução do conflito sempre prezaram pela exclusão de uma das leis (critério hierárquico, critério da especialidade e

<sup>1</sup> Lei Complementar (LC) 109/2001:

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

critério cronológico), e não pela conformação de todas as existentes na busca de tutelar a relação jurídica posta na melhor forma possível, tornando o sistema jurídico harmônico. Sobre o tema, a regra estampada no §2º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto 4.657/1942, com redação dada pela Lei 12.376/2010, estabelece que a lei nova nem sempre revoga ou modifica a lei anterior, ainda que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes.

**Decreto 4.657/1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, com redação dada pela Lei 12.376/2010:**

Art. 2º. (...)

§2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a para das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Percebe-se que a regra do citado §2º deixa bem clara a visão de sistema jurídico e, por consectário lógico, a necessidade de o Direito ser analisado como um todo, e isso viabiliza a aplicação conjunta das normas estampadas na Lei 8.212/1991 e na Lei Complementar 109/2001, já que ambas as leis tratam do sistema previdenciário. Assim, a regra do art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991 deverá ser analisada em conformidade com as regras da Lei Complementar 109/2001, especificamente os artigos 16, 26, 68 e 69 dessa lei, e, por consectário lógico, alinhado ao entendimento proferido no Acórdão nº 2402-003.661 (sessão de 16/07/2013), processo 10783.723424/2011-09 (Relator: Julio César Vieira Gomes), adotando a parte pertinente ao presente julgado como razões de decidir.

No Relatório Fiscal (fls. 335 e seguintes), o Fisco informa que há valores pagos a título de previdência complementar privada e aberta, nos seguintes termos

10. De plano, sem muito esforço, percebe-se que se trata de isenção condicionada à concessão do benefício de programa de previdência complementar para todos os empregados e dirigentes do patrocinador. Havendo cláusula restritiva de adesão ou de permanência, o benefício fiscal da isenção não encontrará suporte, donde o valor aportado pelo patrocinador para o programa previdenciário privado estaria no campo de incidência das contribuições previdenciárias correspondentes. Todavia, não é esta a questão aqui levantada, porquanto não foram encontradas cláusulas inibitórias ou restritivas de ingresso ou de continuidade nos planos PPG e Pé-de-Meia. O ponto da controvérsia é mais sutil. Cabe investigar se a norma isentiva satisfaz-se tão somente com mero critério formal, de disponibilidade do programa previdenciário para todos, ou se exige ainda outros, que embora possam parecer não expressamente mencionados, sejam, no mínimo, decorrentes de pressupostos lógicos e implícitos ao subsistema jurídico-tributário em questão.

11. Nessa linha de cogitação, deduz-se que, se bastar a simples oferta *ut universi* da benesse empresarial, estariam acobertados pela isenção tributária todos os aportes do empregador, ainda que recolhesse valores ínfimos para alguns colaboradores (em geral, de baixo interesse institucional), em comparação a vultosos dispêndios para outros (para ocupantes de cargos de alto escalão, v.g.). Prestigiar semelhante interpretação, amparada apenas na nudeza do texto e apegada a meras formalidades, implicaria desmerecer todos os valores incrustados no sistema positivo, que, a duras penas, ao longo de anos, foram se edificando. Dar dignidade a esse raciocínio, curto na inteligência, significaria admitir que o legislador fornecera armamento de fácil acesso para o embuste, pois, para alcançar a desoneração tributária, bastariam expedientes simplórios, como o aventado.

12. Não se pode perder de vista que as contribuições do patrocinador para o plano privado de previdência representam incremento patrimonial para seus empregados, sendo, portanto, utilidades salariais. Em face disso, integrariam a base de cálculo das exações previdenciárias, mas dado seu caráter assistencial, visando o bem-estar dos trabalhadores, escapuliram do seu campo de incidência por expressa disposição na Lei 8.212/1991. Daí a utilizar-se de aportes aos planos previdenciários como meio de creditar verba de feição salarial vai uma distância abissal.

De acordo com o Relatório Fiscal, o Fisco concluiu que “(...) Não se pode perder de vista que as contribuições do patrocinador para o plano privado de previdência representam incremento patrimonial para seus empregados, sendo, portanto, utilidades salariais. Em face disso, integrariam a base de cálculo das exações previdenciárias

Assim, extrai-se desse Relatório que o fundamento fático seria não apenas um tratamento não isonômico adotado pela Recorrente na concessão da previdência complementar privada, mas especialmente valores que desnaturam o conceito de previdência.

Para resolução da questão controvertida nos autos, partiremos de uma análise distinta entre os valores oriundos do **regime aberto** e os valores oriundo do **regime fechado** de previdência complementar privada.

No que tange aos valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto, entende-se que eles não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, **desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho** (prêmio ou gratificação), entendimento delineado no Acórdão nº 2402-003.661 (processo 10783.723424/2011-09), seguem as razões fáticas e jurídicas:

*“[...] **Previdência Complementar Privada em Regime Aberto***

*O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:*

*Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.*

...

*§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada **não integram o contrato de trabalho dos participantes**, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).*

...

*Em destaque nas transcrições acima, tem-se que, atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o*

artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

*Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:*

*Art. 28 (...)*

*§9º (...)*

*p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.*

*Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.*

*§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza. (g.n)*

*Apenas como esclarecimento, meu entendimento sobre a expressão: “desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes” já havia sido manifestado no Acórdão nº 205-00.176, de 11/12/2007 quando se apreciou a incidência ou não sobre o benefício Plano Educacional. Naquele caso, não havia disposição legal posterior de natureza tributária silente quanto ao requisito, como neste caso; a CLT, regulando relações de trabalho, é que deixava de considerar como salário o benefício, persistindo com isso a parte final do artigo 28, § 9º, alínea “t” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:*

*Quanto às exigências para o gozo da isenção de que o benefício não substitua parcelas salariais e seja extensivo à totalidade dos segurados empregados e dirigentes, parte final do dispositivo, entendo que não houve revogação. Isto porque é razoável que a legislação tributária procurasse evitar práticas elisivas, como a pretensiosa redução da base de cálculo por meio da substituição pelo benefício ou mesmo sua disponibilização vinculada à produtividade do empregado, do que o caracterizaria como uma gratificação.*

*E não se diga que a falta de previsão dessas exigências na lei posterior tenha sido intencional para a revogação de todo o dispositivo legal da Lei nº 8.212/91. Interessa ao Direito do Trabalho a definição de salário e não as regras periféricas voltadas aos efeitos tributários. As exigências da legislação tributária na parte final do artigo 28, §9º, alínea “t” da Lei nº 8.212/91, ao contrário da parte inicial, não integram a caracterização de alguma utilidade como salário ou não, apenas estabelecem o necessário para gozo da isenção.*

***Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:***

*Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001*

*Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.*

*Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.*

#### *Seção II*

*Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas*

...

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

*§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.*

...

#### *Seção III*

*Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas*

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

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

*II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.*

*§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.*

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

...

#### CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC n° 109/2001.

**Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja**

**oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:**

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; (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

Em síntese, temos que para a não incidência de contribuições previdenciárias:

a) até o advento da LC nº 109/2001, em quaisquer casos, a empresa tinha que oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes;

b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, **mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.**

No presente caso sob exame, os fatos geradores ocorreram posteriormente à LC nº 109/2001. Tratando-se **da modalidade de previdência complementar em regime aberto**, de acordo com a tese aqui desenvolvida, não haveria necessidade de disponibilização dos planos de previdência complementar à totalidade dos dirigentes e empregados, desde que a restrição ao benefício seja de forma genérica e impessoal, que é o caso; portanto, os valores lançados são insubsistentes.

*Portanto, entendo que assiste razão ao recorrente. [...]” (Voto nº 2402-003.661, sessão de 16/07/2013, processo 10783.723424/2011-09, Relator: Julio César Vieira Gomes)*

Neste particular, entende-se que os valores concernentes ao regime aberto de previdência complementar privada, desde que não sejam um instrumento de incentivo ao trabalho, como forma de prêmio ou gratificação, poderiam excluídos do presente lançamento fiscal, já que, após a promulgação da Emenda Constitucional 20/1998 e a publicação da Lei Complementar (LC) 109/2001, o Fisco deverá fazer uma análise conglobante<sup>2</sup>, que consiste na necessidade de analisar a hipótese fática do fato gerador dentro do ordenamento jurídico em geral (conglobando) e não apenas a norma estampada no art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991. Esse entendimento decorre do fato de que os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto **não estão** abarcados pela regra exclusiva da incidência da contribuição previdenciária – prevista no art. 28 da Lei 8.212/1991 –, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho, conforme foi delineado no Acórdão nº 2402-003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/2011-09 (Relator: Julio Cesar Vieira Gomes).

Caso não seja feita a análise conglobante, isso poderá ocasionar a nulidade do lançamento fiscal por cerceamento ao direito de defesa da Recorrente ou exclusão dos valores lançados, já que o Fisco não poderá tributar os valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto com base, exclusivamente, no argumento de que tais valores estão em desacordo com art. 28, §9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991 (ou seja, a verba deverá ser disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes).

Trocando em miúdos, a regra isentiva prevista na alínea “p” do §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991 não admite interpretação extensiva, a teor do art. 111 do CTN<sup>3</sup>, mas admite uma interpretação literal com abrangência de todas as leis que tratam da matéria referente ao regime de previdência complementar privada (LC’s 108/2001 e

<sup>2</sup> Conglobante, nome cognominado pelos penalistas Eugênio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangelli (sobre o tema, consulte: Fernando Capez. Curso de Direito Penal, 13 Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, vol. 1)

<sup>3</sup> Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172/1966:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

109/2001, que é facultativo e complementar ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS), este sendo o caso dos autos. Assim, identificar o arcabouço jurídico a ser aplicado ao regime de previdência complementar operado por entidade aberta não é apenas uma forma de confirmar a regra isentiva da Lei 8.212/1991, é uma tarefa elementar para que essa regra seja, juridicamente, interpretada de forma literal, e para que **não** seja subvertida ou não seja aplicada apenas exclusivamente com base em apenas um regra isolada, distanciando-se do ordenamento jurídico posto.

Isso citado acima é o contexto jurídico da matéria submetida à controvérsia pelas partes (Fisco e Recorrente).

Dentro do contexto fático do plano de previdência complementar aberto, extrai-se do Relatório Fiscal, transcrito anteriormente, e dos demais documentos acostados aos autos que a Recorrente concedia a alguns segurados dirigentes (executivos) o plano de previdência complementar, como também o pagamento integral de contribuições vertidas, sem ônus ao empregado. Com isso, essas verbas pagas aos segurados executivos configuram um instrumento de incentivo ao trabalho, já que flagrantemente o caracterizara como um prêmio e, portanto, gratificação, sujeita à incidência da contribuição previdenciária, conforme delineamento nas premissas estabelecidas no Acórdão nº 2402-003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/2011-09 (Relator: Julio Cesar Vieira Gomes).

Por todo exposto, no que diz respeito à verba paga a título de previdência privada complementar a empregados do nível Executivo para o plano de previdência complementar denominado Pé-de-Meia, resta demonstrado ter sido desnaturada a índole previdenciária.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, restabelecendo o crédito tributário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira