MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 17546.000922/2007-37

Processo nº	17546.000922/2007-37
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-008.295 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de	24 de outubro de 2019
Recorrente	DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS DO BRASIL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2005

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO EXTENSIVA Á TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Mesmo com o advento da Emenda Constitucional nº 20/1998 e da Lei Complementar n° 109/2001, em se tratando de regime fechado de previdência complementar, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade de seus empregados e dirigentes sob pena de incidir contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Ana Cecília Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(Assinado digitalmente)
Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Paula Fernandes, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Cecília Lustosa da Cruz,

Maurício Nogueira Righetti, João Victor Ribeiro Aldinucci, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2202-003.156, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

O crédito previdenciário lançado pela fiscalização contra o contribuinte acima identificado refere-se a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, compreendendo a parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício, conforme consta do Relatório Fiscal, às fls. 408/436.

O auto de infração foi impugnado, às fls. 114-A/167.

Em 17/01/2008, a DRJ, no acórdão nº 17-22.471, às fls. 220 e ss., considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

O contribuinte interpôs recurso voluntário, às fls. 690/697.

Em 15/02/2016, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 701/747, exarou o Acórdão nº 2202-003.156, de relatoria do Conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, **DANDO PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO**. A Decisão restou assim ementada:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2005
>
> PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - INOBSERVÂNCIA DE REGULARIDADE NO LANÇAMENTO - NÃO OCORRÊNCIA.
>
> Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.
>
> PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEGISLAÇÃO ORDINÁRIA - NÃO APRECIAÇÃO NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO.

A legislação ordinária de custeio previdenciário não pode ser afastada em âmbito administrativo por alegações de inconstitucionalidade, já que tais questões são reservadas à competência, constitucional e legal, do Poder Judiciário.

Neste sentido, o art. 26-A, caput do Decreto 70.235/1972 e a Súmula nº 2 do CARF, publicada no D.O.U. em 22/12/2009, que expressamente veda ao CARF se pronunciar acerca da inconstitucionalidade de lei tributária.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - SÚMULA VINCULANTE STF Nº. 8 - PERÍODO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA QÜINQÜENAL - APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, CTN.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n º 8.212/1991. Após, editou a Súmula Vinculante n º 8, publicada em 20.06.2008, nos seguintes termos: "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal

Na hipótese dos autos, aplica-se o entendimento do STJ no REsp 973.733/SC nos termos do art. 62-A, Anexo II, Regimento Interno do CARF RICARF, além do disposto na Súmula CARF n º 99, com a regra de decadência da norma do art. 150, § 4º, CTN posto que houve recolhimentos antecipados a homologar feitos pelo contribuinte.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DO ART. 28, § 9º, "p", LEI 8.212/1991

Nos termos do art. 28, § 9º, p da Lei 8.212/1991, não integram o salário-de-contribuição 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.

PREVIDENCIÁRIO – CUSTEIO – CONTRIBUIÇÃO PARA O SAT/RAT - ATIVIDADE PREPONDERANTE - ENQUADRAMENTO

A atividade econômica principal exercida pelo contribuinte à época dos fatos geradores, conforme a classificação CNAE - Classificação nacional de Atividades Econômicas, deve ser considerada para a correta a apuração das alíquotas de contribuição a cargo da empresa para o financiamento do beneficio concedido em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT. Considera-se preponderante a atividade que

ocupa, em cada estabelecimento distinto da empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Recurso Voluntário Provido em Parte

A União manifestou o desinteresse em recorrer, conforme fl. 749.

O Contribuinte tomou ciência em 26/04/2016, fl. 755.

Em 10/05/2016, às fls. 825/845, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial**, arguindo, divergência jurisprudencial acerca das seguintes matérias: 1. **a) incidência de Contribuição Previdenciária, no caso de pagamentos a plano de previdência complementar**. Aduz o Contribuinte que o acórdão recorrido interpretou que o valor a título de previdência complementar deve estar disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, o que entendo não se verificar no presente caso concreto em função da não participação dos empregados com menos de 60 dias de vínculo empregatício. De outro modo, o acórdão paradigma entendeu a LC n° 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias. 2. **Definição da atividade preponderante da empresa, para fins de apuração da alíquota para o SAT**. Arguiu o Contribuinte que o voto recorrido decidiu que a atividade da empresa é outra que não aquela comprovadamente embasada em laudo técnico, sem que tenha sido feita diligência à Recorrente para validação destas atividades seja pelo Auditor Fiscal ou pelo i. Conselheiro que proferiu voto vencedor. Já o voto paradigma julgou no sentido de que a contribuição em debate não decorre da atividade econômica da empresa, mas de sua atividade preponderante, conforme dispõe o §3º do art.202 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Ao realizar o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, às fls. 849/857, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, **DEU PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso, restando admitida a divergência em relação à seguinte matéria: **Incidência de Contribuição Previdenciária, no caso de pagamentos a plano de previdência complementar.**

O Contribuinte tomou ciência em 20/10/2016, fl. 861.

Em 23/03/2017, a União apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial da União, às fls. 866/873, reiterando, no mérito, os argumentos realizados anteriormente.

Os Autos vieram conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

DO CONHECIMENTO

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

DO MÉRITO

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização contra o contribuinte acima identificado, referente a contribuições previdenciárias devidas à Seguridade Social, compreendendo a parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - SAT/RAT e as destinadas às outras entidades, abrangendo o período de 01/2000 à 07/2005, relativas às contribuições do Patrocinador Delphi Automotive Systems do Brasil Ltda, ao fundo de pensão denominado PREVI-GM, condicionando, em Regulamento Complementar para o Plano de Aposentadoria, a participação de empregados com mais de 60 dias de vínculo empregatício, conforme consta do Relatório Fiscal, às fls. 408/436.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a seguinte divergência: **Incidência de Contribuição Previdenciária, no caso de pagamentos a plano de previdência complementar aberta.**

O ponto controvertido, portanto, é se os Planos de Previdência Complementar, nas condições expostas no caso concreto, consistem ou não em fato gerador de Contribuição Previdenciária.

Observo que a conclusão do recorrido acerca da Previdência Complementar foi a seguinte

> *Conclusão dos tópicos (ii) e (iii)*
>
> *De forma que, considero caracterizado o descumprimento da legislação previdenciária, no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991, pois o valor pago a título de previdência complementar não está disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes à medida da não participação dos empregados com menos de 60 dias de vínculo empregatício.*

O argumento adicional do auto de infração repisado pela Fazenda Nacional e admitido no acórdão recorrido consiste na interpretação de que o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que

havia carência de 60 dias não deve prevalecer. Todavia, a fiscalização não aponta algum trabalhador que tenha ficado desassistido, apenas a regra prevista no contrato.

Neste sentido este colegiado já se pronunciou no Acórdão **9202005.317:**

> PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. REGIME ABERTO. NORMA NOVA. ALTERAÇÃO DO CONCEITO DE SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. APLICAÇÃO.
>
> A definição de salário-de-contribuição, fixada na Lei nº 8.212, de 1991, pode ser revista à luz da Lei Complementar nº 109, de 2001, no que tange a previdência complementar em regime aberto, **desde que a não extensão à totalidade dos empregados e dirigentes seja o único óbice à exclusão da base de cálculo das contribuições.**

Assim considero que merece reforma o acórdão recorrido neste tópico, pois entendo que os Planos de Previdência Complementar, nas condições expostas no caso concreto, não consistem em fato gerador de Contribuição Previdenciária.

Repiso aqui que o argumento contrário a respeito da carência de 60 dias (a qual deve ser interpretada de modo coerente) imposta aos trabalhadores para ingresso no plano, a qual tinha como objetivo viabilizar a participação e formalização do empregado a partir do momento em que este cumprir o contrato de experiência não desnatura a qualidade de extensível à todos, **uma vez que se trata de condição objetiva aplicada a todos sem qualquer distinção de cargo, salário ou localidade.**

Diante do exposto voto por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte para no mérito dar-lhe provimento.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as considerações trazidas no voto do i. Relatora, delas divirjo pelas razões de fato e de direito que exponho a seguir.

Primeiramente, cumpre esclarecer que a matéria devolvida à apreciação deste Colegiado diz respeito a incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de previdência complementar em regime fechado e não em regime aberto como consta do voto vencido.

Esse esclarecimento mostra-se necessário uma vez que as disciplinas relativas à não incidência de contribuições sociais sobre a folha de salários em relação a quantias

despendidas pelas empresas sob a denominação de previdência complementar têm diferenças de extrema relevância a depender do tipo de plano, se aberto ou fechado. É que, em se tratando de plano fechado de previdência complementar, as exigências legais para o usufruto do benefícios são sobremaneira mais restritivas.

A respeito do caso ora analisado, a decisão recorrida negou provimento ao apelo recursal da Contribuinte por considerar "*caracterizado o descumprimento da legislação previdenciária, no art. 28, § 9º, p, Lei 8.212/1991, pois o valor pago a título de previdência complementar não está disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes à medida da não participação dos empregados com menos de 60 dias de vínculo empregatício*".

O Sujeito passivo não nega o fato constatado pela Autoridade Fiscal, ao afirmar que "*apenas vinculou a obtenção da elegibilidade ao plano de previdência complementar ao término do prazo de experiência do contrato de trabalho*" e que "*apenas estipula, para elegibilidade, o término do prazo de experiência do contrato de trabalho, não havendo que se falar em descaracterização da natureza da verba*".

A despeito da razões aduzidas no Recurso Especial, quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas no contexto da relação laboral, a alínea "a" do inciso I e o inciso II do art. 195 da Constituição dispõem:

> *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;*
>
> *[...]*

Da leitura do texto constitucional vê-se que as contribuições relativas a empregadores e empregados têm grande abrangência, podendo alcançar as mais variadas espécies de benefícios, independentemente da denominação que lhe seja atribuída.

Antes de tratar especificamente das normas relativas ao plano de previdência fechado custeado pela Contribuinte, e no intuito de facilitar o raciocínio que se busca desenvolver, cumpre fazer referência aos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1995, que, em conexão com o art. 195 da Constituição Federal, estabeleceram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empresas e empregados:

> *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).*
>
> *II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57e58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).*
>
> *a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;*
>
> *b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;*
>
> *c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.*
>
> *[...]*
>
> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*
>
> *[...]*

Todavia, relativamente às contribuições do empregador, destinadas ao financiamento de previdência complementar, a partir da Emenda Constitucional nº 20, a própria Constituição passou a prever hipóteses em que tais parcelas poderiam deixar de integrar a remuneração dos trabalhadores, nos termos da lei:

> *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) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

> *§ 1° 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)*
>
> *§ 2° 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)*
>
> *§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*
>
> *§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4° deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que a espécie normativa destinada a regular o regime de previdência privado em termos gerais é lei complementar (art. 202, **caput**) e que o estabelecimento das condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios da previdência complementar deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores é reservado a lei de caráter ordinário.

Se embargos, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Lei nº 8.212/1991 já previa expressamente que as contribuições à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não deveriam integrar a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, uma vez atendidos os requisitos previstos na alínea "p" do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

> *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;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Ocorre que, com a alteração da redação do art. 202 da Constituição, a Lei Complementar 109/2001, fazendo as vezes de lei ordinária, acabou por estabelecer condições para que as contribuições pagas a regimes privados de previdência deixassem de estar incluídas entre as hipóteses de incidência das contribuições destinadas à previdência oficial. Em virtude disso, a alínea "p" do § 9º do art. 28 acima, acabou por ser derrogada pela Lei Complementar nº 109/2001, mas somente naquilo que não lhe é compatível.

No presente caso, conforme detalhado mais adiante, como tanto a Lei Complementar nº 109/2001 quanto a Lei nº 8.212/1991 encerram regras semelhantes quanto às exigências necessárias à fruição do benefício, em relação aos planos fechados de previdência complementar, o entendimento que tem prevalecido na esfera administrativa é de que o dispositivo da Lei de Custeio que trata do tema permanece válido.

De outra, insta reproduzir inicicialmente os arts. 1º e 4º da Lei Complementar 109/2001:

> *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.*

Quanto à incidência de tributos sobre as contribuições pagas pelas empresas para o custeio da previdência complementar de segurados da Previdência Social os arts. 68 e 69 da citada Lei Complementar estabelecem:

> *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.*
>
> *§ 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.* (Grifou-se)

Neste ponto, cumpre rememorar que o § 2º do art. 202 da Constituição estabeleceu que as contribuições das pessoas jurídicas a planos de benefícios de entidades de previdência privada não integram a remuneração dos participantes, desde que observados os termos da lei. Especificamente sobre os planos de benefícios de entidades fechadas, o art. 16 da própria Lei Complementar nº 109/2001 é no seguinte sentido:

> *CAPÍTULO II*
>
> *DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS*
>
> *[...]*
>
> *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.*
>
> *§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.*
>
> *§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado.* (Grifou-se)

Aperceba-se que, ao revés do que afirma a Recorrente, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, reitere-se, segue lógica idêntica à da alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 ao estatuir que os planos de benefícios de previdência privada mantidos por meio de entidades fechadas devem ser obrigatoriamente oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores. Por conseguinte, um programa dessa natureza, destinado apenas a determinada parcela dos empregados e dirigentes, por mais abrangente que seja ela, deixou de observar tanto

a Lei Complementar nº 109/2001 quanto a Lei de Custeio Previdenciário e, nesse caso, não encontra amparo no § 2º do art. 201 da CF/1998, estando sujeito às contribuições ao Regime Geral de Previdência Social.

Ainda que se pudesse admitir eventual revogação da alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, consoante demonstrado acima, a exigência inserta nesse dispositivo encontra-se também refletida no art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, não sendo lícito ao Sujeito Passivo escusar-se de seu cumprimento. Outrossim, as disposições contidas no art. 457 da CLT não irradiam efeitos com relação às contribuições previdenciárias, a despeito do que dispõe as leis que trata especificamente da matéria aqui tratada (Lei nº 8.212/1991 e Complementar nº 109/2001).

Insta esclarecer que fato de o plano de previdência haver sido aprovado pela Secretaria de Previdência Complementar também não acode a Contribuinte, visto que as competências atribuídas aos órgãos de regulação das entidades de previdência complementar não se sobrepõem àquelas que são próprias da Administração Tributária, consoante dispõe o § 4º do art. 41 da Lei Complementar nº 109/2001:

> *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.* (Grifou-se)

No caso concreto, repise-se, a própria Recorrente admite, ao informar que "*estipula, para elegibilidade, o término do prazo de experiência do contrato de trabalho*", que o plano de previdência complementar fechado por ela patrocinado não está disponível a totalidade de empregados e dirigentes a seu serviço, como exigido por lei.

Em vista disso, não vejo como acolher as razões recursais e reputo correto o entendimento esposado no acórdão recorrido que reconheceu a legitimidade do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho