



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.002211/2009-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.879 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2021
Recorrente BOEHRINGER INGELHEIM DO BRASIL QUÍMICA E FARMACÊUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, na parte em que não restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial, tendo em vista que as teses tratadas no paradigma não foram prequestionadas ou, quando houve o prequestionamento, a conclusão alinhou-se com a adotada no acórdão recorrido.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. NÃO EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.

A definição de salário de contribuição, fixada na Lei nº 8.212, de 1991, no que tange à previdência complementar, exige a extensão à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa, portanto a exclusão de trabalhadores em período de experiência não atende aos preceitos legais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à interpretação do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Martin da Silva Gesto e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

Participaram do presente julgamento os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, João Victor Ribeiro Aldinucci, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Mauricio Nogueira Righetti, Martin da Silva Gesto (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, substituída pelo conselheiro Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de ação fiscal que originou os seguintes lançamentos:

PROCESSO	DEBCAD	TIPO	FASE
19515.002210/2009-15	37.162.787-7	Obrigação Principal (Empresa)	Recurso Especial
19515.002211/2009-51	37.162.788-5	Obrigação Principal (Terceiros)	Recurso Especial
19515.002212/2009-04	37.162.789-3	Obrigação Acessória (CFL 68)	Recurso Especial

O presente processo trata do **Debcad 37.162.788-5**, relativo a Contribuições destinada a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas a título de Previdência Privada a empregados a serviço do sujeito passivo, no período de 01/01/2004 a 31/12/2004, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 23 a 29.

A Impugnação foi considerada improcedente, razão pela qual foi interposto Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 14/01/2020, prolatando-se o Acórdão nº **2301-006.819** (e-fls. 299 a 307), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO RECOLHIMENTO.

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. NÃO ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Está sujeita a incidência de contribuição previdenciária os valores pagos pela empresa para custeio de plano de previdência privada, quando este não abrange todos os seus empregados e dirigentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIROS. INCRA. SEBRAE. INCIDÊNCIA.

As contribuições para o SAT, INCRA e SEBRAE são determinadas por lei.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer, em parte, do recurso, não conhecendo da matéria relativa à relação de representantes legais (Súmula Carf nº 88), em reconhecer a decadência do lançamento até o período de 05/2004 (inclusive) e, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa, Thiago Duca Amoni e Fernanda Melo Leal, que davam provimento.

Cientificada do acórdão em 02/09/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Documento de e-fls. 312), a Contribuinte interpôs, em 16/09/2020 (Termo de Solicitação de Juntada de e-fls. 314), o Recurso Especial de e-fls. 315 a 333, com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir as seguintes matérias: possibilidade de não oferecer a todos os empregados plano de previdência privada sem que caracterize salário-de-contribuição; e necessidade de que o entendimento aplicado no processo principal seja reproduzido no conexo.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão da matéria **possibilidade de não oferecer a todos os empregados plano de previdência privada sem que caracterize salário-de-contribuição**, conforme despacho de 1.º/12/2020 (e-fls. 363 a 368). Cabe registrar que, embora a conclusão do despacho, por evidente lapso material, aponte para seguimento apenas da segunda matéria, a fundamentação do despacho não deixa dúvidas no sentido de que o seguimento foi para a primeira matéria. Ademais, não houve questionamento a esse respeito, por parte da Contribuinte.

O seguimento parcial foi dado com base no paradigma 9202-01.717, assim delimitando-se a divergência demonstrada:

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se similitude fática nos casos analisados. Em ambos, trata-se de lançamento de contribuições previdenciárias sobre as contribuições à previdência complementar, no entendimento de que esta não estaria disponível à totalidade dos empregados, porque excluía aqueles em período de experiência.

Apesar da similitude dos casos, os Colegiados expuseram entendimentos divergentes. Enquanto no recorrido, entendeu-se que o fato de os empregados em período de experiência não poderem participar do plano de previdência complementar tornava este em desacordo com a letra “p” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991; no paradigma entendeu-se que tal fato não confrontava a determinação da Lei nº 8.212/1991.

Portanto, esse primeiro paradigma demonstra a divergência suscitada.

A matéria recursal que obteve seguimento foi resumida no despacho como **plano de previdência complementar – disponibilidade a todos os empregados e dirigentes**.

Em seu apelo, quanto à matéria que teve seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

- entendeu a Fiscalização que, em razão de a Contribuinte fornecer plano de previdência privada aos seus funcionários, os valores identificados por tal rubrica deveriam integrar a base de cálculo para incidência das contribuições previdenciárias, eis que caracterizados como forma indireta de remuneração, na medida em que não estariam sendo disponibilizados à totalidade de seus empregados;

- não podem tais premissas ser consideradas como forma de dilatar a base de cálculo para incidência de Contribuições Sociais a cargo da empresa, devendo ser cancelado o presente Auto de Infração;

- nos termos do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991, a Contribuição Previdenciária incide, destarte, sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados empregados;

- o conceito de remuneração, por sua vez, decorre da legislação trabalhista, especificamente da Consolidação das Leis do Trabalho, em seus artigos 457 e 458;

- nos termos dos dispositivos da CLT, salário, em sentido estrito, é espécie do gênero remuneração e significa o conjunto das atribuições econômicas devidas e pagas diretamente pelo empregador, em dinheiro ou utilidades, como contraprestação aos serviços prestados ou pelo tempo em que o empregado ficou à disposição do respectivo empregador aguardando suas ordens, em equivalência subjetiva decorrente do caráter oneroso e da natureza sinalagmática do contrato de trabalho;

- assim, os valores aportados pela empresa em nome de seus funcionários a título de previdência privada não podem ser caracterizados como benefício indireto, parte integrante das remunerações e, por consequência, base de cálculo para Contribuições Previdenciárias;

- a norma jurídica não pode ser interpretada em sua literalidade, com um viés eminentemente gramatical, há de se invocar um verdadeiro sistema de interpretação;

- a interpretação sistemática do dispositivo legal contempla, portanto, não somente a letra fria da lei, mas sim sua forma teleológica e histórica, conduzindo para a não-configuração da hipótese de incidência previdenciária, *in casu*;

- considere-se que a Contribuinte patrocina um plano fechado de previdência complementar denominado Biprev - Sociedade de Previdência Privada, sendo necessário pontuar os aspectos ínsitos a este modelo jurídico;

- a primeira fonte normativa no Brasil tratando especificamente da previdência complementar foi a Lei nº 6.435, de 1977, que classificava a natureza da Entidade de Previdência Complementar conforme a relação desta com seus participantes, ou seja: i) seriam denominadas fechadas se acessíveis exclusivamente aos empregados de uma empresa ou a um grupo de empresas, sendo estas as patrocinadoras; e ii) abertas, as demais entidades;

- a vinculação, portanto, era baseada de forma essencial na natureza da relação existente entre o empregado e a empresa patrocinadora, sendo a conceituação integral da Entidade prevista tão somente no Decreto nº 81.240, de 1978, revogado pelo Decreto nº 4.942, de 2003;

- com o advento da Constituição de 1988, mais precisamente após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que conferiu nova redação ao artigo 202 da Constituição Federal, foram lançados os pilares para a implementação de uma nova fase da previdência complementar no Brasil, calcada esta, a partir de então, com *status* constitucional e permeada por verdadeiros princípios balizadores do sistema;

- assim, em 29/05/2001, foi publicada a Lei Complementar nº 109, configurando este diploma, hodiernamente, o marco regulador das relações da previdência complementar no Brasil, trazendo em seu artigo 31 a matriz definidora dos sujeitos que podem se vincular às entidades fechadas de previdência, como se vê:

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

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

- pode-se extrair, portanto, algumas características essenciais das Entidades Fechadas de Previdência Complementar, espécie a qual o plano Biprev está inserido, a saber: i) trata-se de uma espécie do gênero previdência complementar; ii) a iniciativa de se instituir e manter uma EFPC pode partir da empresa patrocinadora, quando se tratar de entidade que administra planos de benefícios dos empregados de uma empresa ou de grupos de empresas; iii) a EFPC é uma pessoa de direito privado, sem fins lucrativos, podendo se constituir sob a forma de fundação ou sociedade civil sem fins lucrativos, conforme disposto na Portaria nº 02, da Secretaria de Previdência Complementar – SPC, de 08/01/2004; iv) o acesso aos planos de benefícios das EFPC's é restrito, sob o auspício das leis que regulam o sistema, a determinados grupos ou categorias de pessoas físicas, empregados de uma empresa ou grupo de empresas; e v) o objeto da EFPC é a instituição de planos de benefícios de caráter previdenciário;

- estabeleça-se, destarte, que os planos de previdência complementar, diferentemente do Regime Geral de Previdência Social, são contratuais e facultativos;

- a Lei nº 8.213, de 1991 prevê, em seu artigo 153, a instituição de regime facultativo de previdência complementar, sendo que, no que tange às Entidades Fechadas, sua definição, como visto, advém da relação jurídica mantida entre seus participantes e sua patrocinadora;

- diante de tais contornos, observemos que a Fiscalização aduziu que o Plano de Previdência Complementar, do qual a Contribuinte é patrocinadora, não era extensivo a todos os empregados com menos de 90 dias de empresa, logo, afrontaria o disposto na letra “p”, do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991;

- sobre a questão, o primeiro ponto que se deve destacar é o fato de o Plano Biprev ter sido aprovado pela Secretaria de Previdência Complementar (SPC), órgão regulatório que faz parte do Ministério da Previdência Social, em março de 1997, nos termos da Portaria nº 3.874, de 1997;

- de se ressaltar que a SPC é o órgão governamental responsável pela normatização, coordenação, supervisão, fiscalização e controle das atividades das entidades de previdência complementar, de acordo com o artigo 5º, da Lei Complementar nº 109, de 2001;

- assim, todo e qualquer plano a ser administrado por entidade fechada de previdência complementar, como é o caso da Biprev deve, necessariamente, ser analisado e ter sua operação autorizada pela SPC;

- isso representa dizer que, no mínimo, há uma patente contradição entre os órgãos de Estado, pois, caso a SPC, à época, tivesse verificado a existência de qualquer ilegalidade ou vício nas cláusulas do regulamento do plano, esta não o teria aprovado em sua integralidade;

- conclui-se, portanto, que a Contribuinte foi chancelada a patrocinar um plano de previdência complementar lícito, em todas as suas cláusulas, por um órgão de Estado especialmente constituído para este fim, porém doze anos após a aprovação, outro órgão de Estado glosa exatamente dispositivo que outrora nunca se questionou;

- evidente, então, que a Contribuinte, certa de ter cumprido com todas as obrigações regulatórias junto ao plano de previdência complementar, é questionada por outro órgão de Estado, em uma verdadeira contradição de interesses entre SPC x Receita Federal;

- não pode a Contribuinte ser penalizada por esta patente falta de uniformização já que, aos olhos da lei e do próprio princípio da razoabilidade, nenhuma Contribuição Previdenciária poderá ser cobrada a este título, pois, a grosso modo, estaria a Secretaria de Previdência Complementar do Ministério da Previdência Social aprovando ilegalidades e dando uma falsa segurança jurídica aos milhares de planos previdenciários fechados existentes no país, o que não se pode admitir;

- ademais, insta registrar que a alegação de que não havia disponibilidade do plano para todos os empregados parte de uma interpretação distorcida do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, 1991, uma vez que esta deve ser observada em conjunto com as demais leis que regem o contrato de trabalho (CLT) e a relação jurídica previdenciária (LC nº 109, de 2001);

- é esse o entendimento firmado pelo CARF, como se vê do Acórdão 9202-007.789, prolatado pela CSRF;

- é incorreto afirmar que o plano não era disponibilizado a todos os empregados, já que é totalmente lícita a eleição de fatores de elegibilidade, respeitados critérios mínimos e

não discriminatórios, como por exemplo o lapso temporal de 90 dias, prazo máximo de duração dos contratos de experiência firmados entre os empregados e seus empregadores;

- além de razoável, não há qualquer previsão na norma que crie óbice na instauração de um critério de elegibilidade que leve em conta a efetivação definitiva do empregado nos quadros da empresa, pois, o que existe entre ambos, no lapso de 90 dias, é tão somente uma expectativa de direito na qual transformará o contrato de experiência em um contrato por prazo indeterminado, gerando, destarte, as consequências trabalhistas e previdenciárias inerentes a esta espécie contratual;

- tem-se que, quando os trabalhadores iniciam suas atividades na empresa, estes o fazem em caráter de experiência, vigendo, portanto, cláusula que regula a relação preliminar, para que somente após decorridos os 90 dias estabelecidos pela legislação, possa o contrato de trabalho a vincular as partes por tempo indeterminado;

- tratando-se o contrato de experiência de um contrato por prazo determinado, a termo, a interpretação que se extrai da própria letra “p”, do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212, de 1991 é de que o plano de previdência complementar deve estar disponível a todos os empregados que tenham contratos por prazo indeterminado, isto é, que já sejam efetivos na empresa e que paire sobre eles uma relação jurídica estável, sob o ponto de vista contratual trabalhista;

- no contrato de experiência, findo o prazo de 90 dias, caso o empregador não queira manter o empregado na empresa, tem-se por resolvida a obrigação, sem qualquer ônus para ambas as partes, independentemente da concessão de aviso prévio e pagamento da multa de 40% sobre o saldo do FGTS;

- o contrato de experiência visa incentivar a contratação de funcionários, na melhoria da dinâmica do mercado de trabalho e, por estas razões, o legislador não vinculou estas garantias quando da contratação sob esta modalidade, já que aumentaria os custos para o empregador e, por consequência, reduziria a oferta de empregos;

- assim, resta totalmente lícito o prazo de 90 dias para elegibilidade do participante, o que não representa ser sinônimo, de forma alguma, de que o plano não estava sendo disponibilizado a todos os funcionários da empresa, mas ao contrário, apenas condiciona, com base em um critério razoável, o acesso a tal benefício, após o transcurso do lapso temporal acima;

- a intenção da norma é vedar a discriminação entre empregados, em que somente um seletivo grupo pudesse fazer jus ao benefício, situação esta diametralmente oposta, já que há, sim, uma isonomia no tratamento do benefício e uma uniformização para a elegibilidade, pois, desde empregados operacionais até diretores, todos deveriam cumprir com o prazo de experiência de 90 dias;

- tanto que a esse respeito a decisão recorrida limitou-se a argumentar que o plano poderia, sim, ser estendido aos empregados no período de 90 dias, mas sem apresentar qualquer justificativa plausível para tal alegação;

- desta feita, pelo exposto, uma vez que o Plano de Previdência Complementar Biprev sempre restou disponibilizado a todos os efetivos empregados da empresa, nos termos da fundamentação acima, deve o presente recurso ser acolhido e julgado totalmente procedente, para cancelar a autuação;

- ainda que não fosse o plano oferecido a todos os empregados, o que se admite somente por argumentação, é pacífico, inclusive, o entendimento da Consultoria do Ministério da

Previdência Social, quando da aprovação pelo então Ministro Reinhold Stephanes da Nota n.º 414, de 1997 (DOU de 03/09/1997) que a disponibilidade do Plano de Previdência Privada para todos os funcionários não é absoluta;

- nesse sentido, não há que se falar em descumprimento da legislação, bem como da natureza salarial dos aportes realizados à previdência complementar;

- caberia, então, ao Agente da Secretaria da Receita Federal do Brasil, observar os reais motivos que pretensamente ensejariam a disponibilidade ou não do Plano de Previdência Privada para todos os funcionários, pois, conforme o entendimento acima exarado pela própria Consultoria Jurídica do MPS, não há obrigatoriedade estanque e absoluta em considerar todos os colaboradores da empresa como elegíveis, eis que, na sua maioria, estes não percebem valores superiores ao “teto” de benefícios pagos pelo INSS, bem como não há qualquer elemento discriminatório na carência para elegibilidade;

- some-se, ainda, o argumento de que a alínea “p”, do § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212, de 1991 foi revogada, razão pela qual não haveria necessidade de extensão do benefício a todos os empregados, para que a parcela paga a título de previdência privada não seja considerada salário e, conseqüentemente, não seja base de cálculo para o recolhimento de Contribuições Previdenciárias;

- fundamenta-se tal assertiva no fato de que a Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, foi publicada após o diploma legislativo que incluiu o artigo 28, § 9º, “p”, na Lei n.º 8.212, de 1991 (Lei n.º 9.528, de 1997), bem como por se tratar de conflito normativo entre normas hierarquicamente diferentes;

- ora, o § 1º, do artigo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n.º 4.657, de 1942) aduz que a lei posterior revoga a anterior: (i) quando há incompatibilidade entre o texto novo e o texto antigo; (ii) quando o novo diploma regula inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior;

- isso quer dizer que a questão foi regulada por Emenda Constitucional, a qual excluiu os valores relativos às contribuições aos planos de previdência complementar realizados pelos empregadores em benefício de seus empregados, determinando que tais contribuições não integrem a remuneração destes, não podendo subsistir a regra anteriormente representada pelo artigo 28, § 9º, “p”, da Lei n.º 8.212, de 1991, eis que tal diretriz legislativa não foi recepcionada pela Constituição Federal, após tal Emenda Constitucional;

- ademais, o artigo 202 da Constituição Federal, que rege as questões relativas à previdência complementar, é claro ao definir que qualquer regulamentação referente à matéria deverá ser feita por meio de Lei Complementar e não Ordinária, como é o caso da Lei n.º 8.212, de 1991;

- dessa forma, temos que, para a regulamentação do artigo 202 da Constituição Federal, foi promulgada a Lei Complementar n.º 109, que, apesar de definir que o direito de participar do plano de previdência complementar deva ser concedido a todos empregados (o que é o caso), não faz essa menção ao excluir a natureza salarial da parcela da contribuição paga pela empresa;

- some-se, também, o fato de o artigo 458 da CLT, alterado pela Lei 10.243, de 2001, ser expresso ao determinar que a parcela paga pela empresa a título de custeio de previdência complementar não se caracteriza como salário, não fazendo, para tanto, qualquer exigência de concessão do direito de participar do plano a todos empregados;

- portanto, entende-se que a previsão contida na alínea "p", do parágrafo 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991 (exigência de concessão da Previdência Privada a todos empregados para não incidência das contribuições previdenciárias) foi revogada pela Emenda Constitucional n.º 20, em conjunto com a Lei Complementar n.º 109, bem como pela Lei n.º 10.243;

- admitir a inclusão dos valores aportados a título de previdência privada na base de cálculo das Contribuições Previdenciárias é desrespeitar os postulados da legalidade e da tipicidade tributária, previstos no artigo 150, I, da CF, de 1988;

- pois, além da própria Constituição (§ 2º, do art. 202), da Lei Complementar n.º 109 (§1º, do art. 69) e da CLT (§2º, VI, do art. 458) declararem as contribuições para entidade de previdência complementar como excluídas de tributação de qualquer natureza, tais valores não se enquadram na rubrica remuneração do art. 22, I, da Lei n.º 8.212, de 1991.

Ao final, a Contribuinte pede o provimento do Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 09/02/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 388) e, em 22/02/2021 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 397), foram oferecidas as Contrarrazões de e-fls. 389 a 396, contendo os seguintes argumentos:

- a interpretação conjunta do art. 195, I, "a", e art. 201, § 11, da CF de 1988, leva, irrefutavelmente, à conclusão de que o termo "folha de salários", para efeito de 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;

- em perfeita consonância com essa diretriz constitucional, a Lei n.º 8.212, de 1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, estabelece a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários a cargo da empresa;

- a seu turno, o art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991, define o salário-de-contribuição do empregado e trabalhador avulso;

- o § 9º, do art. 28 desse diploma legal, aplicável tanto à contribuição do empregador quanto do empregado, prevê as parcelas que poderão ser excluídas da incidência da Contribuição Previdenciária;

- com efeito, no caso do preceptivo legal citado, não se mostra por demais enfatizar que face ao seu caráter isentivo deve, a teor do artigo 111, do Código Tributário Nacional, ser interpretado literalmente, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma;

- analisando o caso dos autos à luz dos regramentos legais transcritos, outra conclusão não há senão aquela que conduz à impossibilidade de exclusão dos valores pagos com habitualidade pelo empregador a alguns de seus empregados a título de previdência complementar;

- como visto, o legislador constitucional e ordinário previu que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária é composta pela totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados aos empregados a qualquer título;

- 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 (§ 9º, "p", art. 28, Lei n.º 8.212, de 1991);

- na hipótese dos autos é cristalino que o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional;
- como enfatiza a Fiscalização em seu relatório, a empresa não disponibiliza o plano aos funcionários em período de experiência;
- desta forma, tem-se que a empresa estabeleceu um óbice à extensão do programa de previdência privada a todos os empregados da empresa, motivo pelo qual não pode ser beneficiar da isenção prevista no § 9º alínea “d”, do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991;
- cumpre destacar, por fim, que a Lei Complementar nº 109, de 2001, tem caráter genérico, destinando-se a reger a implantação e manutenção de programas de previdência complementar, e que a Lei 8.212, de 1991, é norma de caráter específico, que trata exclusivamente das implicações tributárias;
- assim, um programa de previdência complementar aberto pode não ser extensível a todos os empregados, conforme permitido pela LC, mas não poderá usufruir da isenção legal de incidência de Contribuição Previdenciária, consoante exigência específica da lei que aborda aspectos tributários;

Ao final, a Fazenda Nacional pede que o Recurso Especial do Contribuinte seja desprovido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo é tempestivo, restando analisar algumas questões relativas ao seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

O presente processo trata do **Debcad 37.162.788-5**, relativo a Contribuições destinada a Outras Entidades ou Fundos (Terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas a título de Previdência Privada a empregados a serviço do sujeito passivo, no período de 01/01/2004 a 31/12/2004, conforme Relatório Fiscal de e-fls. 23 a 29.

A motivação da exigência foi o fato de o plano de previdência privada complementar oferecido pela Contribuinte – Biprev – não abranger a totalidade dos empregados e dirigentes, já que vetado àqueles com contrato de experiência (90 dias).

O Colegiado recorrido manteve a exigência das Contribuições Previdenciárias, sob os seguintes fundamentos, constantes do voto condutor do julgado:

Do Mérito

Da Previdência Privada

Assim se manifestou o fiscal notificante no Relatório Fiscal:

(...)

De acordo com o relatório acima, afirma a fiscalização que a empresa possuía plano de previdência complementar, que não contemplava os segurados que não tinham cumprido o período de 90 dias de vínculo empregatício.

Portanto, concluiu a fiscalização que, a não disponibilização do plano a todos os empregados, seria motivo para que os valores pagos a esse título fossem considerados salário de contribuição.

De fato, analisando-se a alínea “p” do § 9.º, do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 impõe-se que a condição para não incidência de contribuições sobre os valores pagos pelo empregador para custeio de plano de previdência complementar é que o mesmo seja estendido a todos os empregados e dirigentes da empresa, embora não exista exigência legal para que todos sejam cobertos pelo plano, mas que todos tenham acesso à previdência complementar para a não incidência da contribuição previdenciária. Verifica-se, então, para o presente caso, que as exclusões constantes no programa de previdência privada disponibilizada pela recorrente contrariam a norma de não incidência, pois de acordo com o dispositivo da citada lei, não há margem interpretativa para que se justifique a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício.

A recorrente quer valer-se da Lei Complementar nº 109/2001, para dizer que os planos de previdência não necessitam ser extensíveis a todos os dirigentes e empregados, mas que podem segregar de acordo com certas características dos participantes.

No entanto, a Lei Complementar 109/2001, não prevalece sobre o disposto na lei 8212/91, para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias, pois não se pode utilizar-se de dispositivos desta, para interpretar outras normas referentes à matéria.

Portanto, tendo em vista a especificidade da lei previdenciária, que descreve conceito de salário de contribuição e as exclusões da referida base de cálculo, esta prevalece sobre norma geral que também especifica condições para que a previdência privada alcance a totalidade dos empregados e dirigentes.

A recorrente também alerta para a precariedade do contrato de experiência de 90 dias, que inclusive pode ser encerrado sem o pagamento de verbas de rescisão do empregado já efetivado. Então, conclui que poderia assim, excluir do acesso ao plano de previdência privada, seus empregado com menos de 90 dias de vínculo. Não procede o raciocínio da recorrente, tendo vista que mesmo em contrato de experiência nada impede que o empregado faça sua adesão ao plano já para os efeitos legais, nos moldes do regime geral, o qual o empregado é filiado obrigatório quando do contrato de trabalho. Portanto, mantém-se o lançamento. (negritei e sublinhei)

Assim, os fundamentos adotados no acórdão recorrido para manutenção da exigência – portanto prequestionados – foram, em síntese:

- conforme a alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, a condição para não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos pelo empregador para custeio de plano de previdência complementar é que este seja estendido a todos os empregados e dirigentes da empresa, sem margem interpretativa para a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício;

- a Lei Complementar nº 109, de 2001 não pode ser aplicada, em detrimento da Lei nº 8212, de 1991, para efeitos de exclusão da base de cálculo de Contribuições Previdenciárias, uma vez que esta última é norma previdenciária, com sua especificidade, fornecendo o conceito de salário de contribuição e elencando as exclusões da base de cálculo, portanto prevalece sobre norma geral que também especifica condições para que a previdência privada alcance a totalidade dos empregados e dirigentes;

- ainda que o contrato de experiência seja precário, nada impede que o empregado faça sua adesão ao plano já para os efeitos legais, nos moldes do regime geral, do qual é filiado obrigatório quando do contrato de trabalho.

Destarte, estas seriam as questões passíveis de debate na Instância Especial, eis que atendem ao pressuposto do prequestionamento, previsto art. 67, § 5º, do Anexo II, do

RICARF. E quanto a estas questões, apenas uma delas foi tratada no único paradigma considerado apto a demonstrar a alegada divergência, conforme o Despacho de Admissibilidade de fls. 375 a 380. Trata-se do Acórdão nº 9202-01.717, por meio do qual foi julgado Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Nesse paradigma o relator, logo de início, identifica os fundamentos para o provimento do Recurso Voluntário. Confira-se:

O acórdão recorrido, em síntese, deu provimento ao recurso voluntário na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes a previdência complementar **por dois motivos:**

1. Por determinação contida na CLT:

1.1 A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) retirou expressamente do conceito de salário a concessão do benefício de previdência privada aos empregados, nos seguintes termos:

CLT:

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

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

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

...

VI previdência privada"

1.2 Desta feita, apesar de o art. 28, da Lei 8.212/91 conceituar a remuneração de uma forma abrangente, a norma Celetista o faz de forma diferente, conforme exposto alhures, excluindo expressamente, sem estabelecer qualquer condição, o pagamento de plano de previdência complementar do conceito de salário e, por consequência, do conceito de remuneração, o que faz que não se possa admitir a afirmativa do fisco, segundo a qual o Plano em questão integra o salário para os fins de incidência da contribuição previdenciária;

2. A Lei Complementar 109/2001 reconheceu que a concessão do benefício não possui natureza salarial:

2.1 A art. 69 da LC 109/2001 é claro em asseverar que "sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza", **verbis:**

LC 109/2001:

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.

Já a nobre Procuradoria fundamenta sua posição em dois paradigmas, que, em síntese, assim se posicionam sobre a questão:

1. Acórdão nº 205-00.076:

"Tanto a Lei Complementar 109/2001 como a CLT cuidaram de tratar das matérias que lhe competiam: regime de previdência complementar e relações de emprego, respectivamente. **As regras de natureza tributária remanesceram na legislação que**

trata de contribuições previdenciárias. O requisito ser disponível a totalidade dos empregados e dirigentes é compatível com a desvinculação do salário.”

3. Acórdão 206-00.850:

”Portanto, em consonância com o que dispõem o art. 195, §.6º da Constituição Federal e o art. 13 da Medida Provisória nº 139614, de 10/11/1997 (DOU de 11/11/1997), a partir da competência março de 1998 passou-se a exigir a disponibilidade da previdência complementar à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

Entretanto, por não restar cumprido, a partir de março de 1998, requisito previsto no art. 28, § 9.º, "p" da Lei 8212/91, qual seja, o de disponibilizar à totalidade dos empregados e dirigentes o plano de previdência complementar, o valor referente a esta parcela integra o salário de contribuição, já que pago em desacordo com a legislação”.

Na análise dos motivos que fundamentaram a decisão do acórdão recorrido, chega-se à conclusão que a razão está com a nobre PGFN.

O Direito Previdenciário é ramo autônomo do Direito, pois possui normas próprias, princípios próprios, institutos específicos, objeto próprio, métodos específicos, e, possuindo suas regras, determina:

Lei 8.212/1991:

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;

...

§ 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;**

Portanto, pelo Direito Previdenciário possuir autonomia, com regras próprias, e por essas regras determinarem a incidência ao SC quando os valores referentes à previdência complementar não estiverem disponíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não há que se falar em utilização do conceito presente na CLT, Direito do Trabalho, que possui sua autonomia, também com suas regras próprias, só que aplicadas nas relações de emprego, de proteção ao trabalhador.

Já em relação à LC 109/2001 cabe esclarecer que a norma também possui determinação para a extensão a todos os segurados da empresa:

LC 109/2001:

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

Portanto, a determinação da Lei Complementar 109/2001 está em consonância com a determinação da Lei 8.212/1991: extensão a todos os empregados que atuam nas empresas.

Assim, pelos motivos presentes no acórdão recorrido, a razão está com a nobre PGFN.

Na análise dos autos, é nosso dever verificar se a exigência está em consonância com o que determina a legislação sobre a matéria.

Destarte, o acórdão paradigma, que trata de Recurso Especial da Fazenda Nacional, concluiu que os dois motivos que levaram o acórdão recorrido a dar provimento ao Recurso Voluntário foram:

- **determinação contida na CLT; e**
- **a Lei Complementar 109, de 2001, teria reconhecido que a concessão do benefício não possuiria natureza salarial.**

E relativamente a estes dois motivos, o paradigma concluiu que **a razão estava com a Fazenda Nacional.**

Nesse passo, cotejando o acórdão ora recorrido com tais conclusões do paradigma, constata-se que:

- a primeira tese tratada no paradigma - **determinação contida na CLT** – sequer foi discutida no acórdão ora recorrido e, ainda que houvesse essa discussão – o que se admite apenas para argumentar – no paradigma ela foi rechaçada, conferindo-se razão à Fazenda Nacional;

- quanto à segunda tese abordada no paradigma - **a Lei Complementar 109, de 2001 teria reconhecido que a concessão do benefício não possuiria natureza salarial** – este, tal como o acórdão recorrido, rechaçou a aplicação da Lei Complementar, registrando inclusive que esta também determinava que o plano deveria ser estendido à totalidade dos empregados, de sorte que conferiu razão à PGFN, também quanto a este segundo fundamento.

Nesse passo, embora no paradigma as duas teses do acórdão recorrido – favoráveis ao sujeito passivo – tenham sido infirmadas, a conclusão daquele julgado lhe foi favorável, conforme a interpretação conferida ao art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991. Confira-se:

Como já citado, o Fisco entendeu que os valores devem ser tributados, já que não estariam sendo estendidos a todos os segurados que atuam na contribuinte, pois os segurados em contrato de experiência não poderiam participar do plano, descumprindo-se, assim, a determinação isentiva:

Lei 8.212/1991:

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;**

Como bem lembrado pela PGFN, há determinação no CTN para a interpretação de matéria que versa sobre isenção, o Art. 111.

CTN:

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

...

II outorga de isenção;

Sobre a interpretação das normas isentivas, cabe reflexão sobre o que nos ensina Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 18ª edição, fls. 095):

(...)

No caso em questão está claro que a norma isentiva busca deixar de tributar valores que as empresas custeiam em benefícios de todos os trabalhadores, sem que haja privilégios pior parte de segmentos de segurados.

Portanto, não nos parece lógico conceituar como não extensão a todos os segurados que atuam na empresa o requisito do trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência, pois é um custo da empresa e não há privilégio.

Ressalte-se que a condição deve e pode ser obtida pelo trabalhador, com as empresas não opondo óbices a seu resultado.

Portanto, creio que o requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991 de que o benefício esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa e, nesse sentido, nego provimento ao recurso da nobre PGFN, mantendo a decisão do acórdão recorrido.

Assim, no caso do paradigma, o resultado favorável ao sujeito passivo não decorreu de interpretação divergente quanto ao único ponto comum debatido nos dois julgados – aplicação da Lei Complementar nº 109, de 2001, para fins de exclusão da base de cálculo das Contribuições – mas sim de interpretação divergente simplesmente quanto ao alcance do art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991:

- no caso do acórdão recorrido, o citado dispositivo legal não deixaria margem interpretativa que justificasse a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício;

- já no caso do acórdão paradigma, com base em doutrina, a interpretação foi no sentido de que o dispositivo visaria evitar privilégios para segmentos de segurados, o que não ocorreria com a exigência de o trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência, eis que isso configuraria um custo da empresa e não haveria privilégio; nesse passo, ressaltou-se que a condição deveria e poderia ser obtida pelo trabalhador, com as empresas não opondo óbices a seu resultado; concluiu finalmente que o requisito do segurado não estar em período de experiência não iria de encontro à determinação da Lei nº 8.212, de 1991 de que o benefício esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa.

Com efeito, o cotejo entre o acórdão recorrido e o paradigma ora tratado, levado a cabo pela própria Contribuinte em seu Recurso Especial (fls. 329/330), não deixa dúvidas acerca do único ponto objeto da divergência:

Acórdão recorrido	Acórdão Paradigma
PREVIDÊNCIA PRIVADA. NÃO ABRANGÊNCIA A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO. Está sujeita a incidência de contribuição previdenciária os valores pagos pela empresa para custeio de plano de previdência privada, quando este não abrange todos os seus empregados e dirigentes. (...) De fato, analisando-se a alínea “p” do § 9.º, do art. 28 da Lei n. 8.212/1991 impõe-se que a condição para não incidência de contribuições sobre os valores pagos pelo empregador para custeio de plano de previdência complementar é que o mesmo seja estendido a todos os empregados e dirigentes da empresa, embora não exista exigência legal para que todos sejam cobertos pelo plano, mas que todos tenham acesso à previdência complementar para a não incidência da contribuição previdenciária.	PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ISENÇÃO. CONTRATO DE EXPERIÊNCIA. DISPONIBILIDADE A TODOS OS SEGURADOS. O requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991, de que o programa de previdência complementar esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa para que este valor não integre o Salário de contribuição. Recurso Especial do Procurador Negado. Como já citado, o Fisco entendeu que os valores devem ser tributados, já que não estariam sendo estendidos a todos os segurados que atuam na contribuinte, pois os segurados em contrato de experiência não poderiam participar do plano, descumprindo-se, assim, a determinação isentiva:

Verifica-se, então, para o presente caso, que as exclusões constantes no programa de previdência privada disponibilizada pela recorrente contrariam a norma de não incidência, pois de acordo com o dispositivo da citada lei, não há margem interpretativa para que se justifique a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício.

A recorrente quer valer-se da Lei Complementar nº 109/2001, para dizer que os planos de previdência não necessitam ser extensíveis a todos os dirigentes e empregados, mas que podem segregar de acordo com certas características dos participantes.

No entanto, a Lei Complementar 109/2001, não prevalece sobre o disposto na lei 8212/91, para efeitos de exclusão da base de cálculo de contribuições previdenciárias, pois não se pode utilizar-se de dispositivos desta, para interpretar outras normas referentes à matéria.

[Lei 8.212/1991, art.28, §9º, alínea p].

No caso em questão está claro que a norma isentiva busca deixar de tributar valores que as empresas custeiam em benefícios de todos os trabalhadores, sem que haja privilégios por parte de segmentos de segurados.

Portanto, não nos parece lógico conceituar como não extensão a todos os segurados que atuam na empresa o requisito do trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência, pois é um custo da empresa e não há privilégio.

Ressalte-se que a condição deve e pode ser obtida pelo trabalhador, com as empresas não opondo óbices a seu resultado.

Portanto, creio que o requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991 de que o benefício esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa e, nesse sentido, nego provimento ao recurso da nobre PGFN, mantendo a decisão do acórdão recorrido

Como se pode constatar, o único ponto de divergência no cotejo acima é quanto à interpretação da alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991. Registre-se que, no que tange à Lei nº Complementar nº 109, de 2001, esta somente consta no quadro relativo ao acórdão recorrido. E nem poderia ser diferente, já que o paradigma vaza o mesmo entendimento do recorrido, portanto não se verifica divergência interpretativa.

Entretanto, em seu Recurso Especial a Contribuinte traz diversas outras alegações, que sequer foram tangenciadas no acórdão recorrido e podem ser resumidas em três blocos:

- a Constituição (§ 2º, do art. 202), a Lei Complementar nº 109, de 2001 (§ 1º, do art. 69) e a CLT (§ 2º, VI, do art. 458) declaram as contribuições para entidade de previdência complementar como excluídas de tributação de qualquer natureza, portanto tais valores não se enquadrariam na rubrica remuneração do art. 22, I, da Lei 8.212; nesse passo, os aportes a plano de previdência privada não poderiam ser caracterizados como remuneração, por não possuírem natureza contraprestativa;

- o entendimento da Consultoria do Ministério da Previdência Social, expresso na Nota nº 414, de 1997, seria no sentido de que a disponibilidade do plano de previdência privada a todos os funcionários não é absoluta, de sorte que a Contribuinte não poderia ser penalizada em razão de divergência de entendimentos entre a Secretaria de Previdência Complementar e a Secretaria da Receita Federal;

- haveria uma patente contradição entre órgãos de Estado, já que a Secretaria de Previdência Complementar do MPAS aprovou o plano que ora está sendo contestado pela Receita Federal do Brasil, de sorte que a Contribuinte estaria sendo penalizada pela falta de uniformização de entendimento entre estes órgãos.

Como ao Recurso Especial foi dado seguimento, sem qualquer restrição, identificando-se a matéria genericamente como “**plano de previdência complementar – disponibilidade a todos os empregados e dirigentes**”, compete a esta Turma da CSRF determinar a matéria recursal passível de ser conhecida, assim entendendo-se aquela cuja divergência jurisprudencial foi efetivamente demonstrada.

Nesse passo, constata-se que, dos temas constantes dos três blocos acima especificados, nenhum deles pode ser conhecido, a maciça maioria por não ter sido debatido pelo Colegiado recorrido, portanto a eles falta o pressuposto do prequestionamento (art. 67, § 5º, do Anexo II, do RICARF). E quanto ao único tema prequestionado – aplicação da Lei Complementar nº 109, de 2001 – repita-se que não foi demonstrada a alegada divergência, já que o acórdão paradigma, longe de discordar do entendimento vazado no acórdão ora recorrido, com ele se harmoniza, tanto assim que dá razão à Fazenda Nacional, que era a recorrente, naquele caso.

Assim, o único tema passível de conhecimento e apreciação nesta Instância Especial diz respeito às interpretações divergentes quanto ao alcance do art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991:

- no caso do acórdão recorrido, o citado dispositivo legal não deixaria margem interpretativa que justificasse a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício;

- já no caso do acórdão paradigma, a interpretação foi no sentido de que o dispositivo visaria evitar privilégios para segmentos de segurados, o que não ocorreria com a exigência de o trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência, eis que isso configuraria um custo da empresa e não haveria privilégio; nesse passo, ressaltou-se que a condição deveria e poderia ser obtida pelo trabalhador, com as empresas não opondo óbices a seu resultado; concluiu finalmente que o requisito do segurado não estar em período de experiência não iria de encontro à determinação da Lei nº 8.212, de 1991 de que o benefício esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à interpretação do art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991 e passo a analisar o mérito da parte conhecida.

No presente caso, o plano de previdência analisado é o Biprev, caracterizado como de regime fechado, sendo vedado o ingresso aos empregados no período de experiência, ou seja, com menos de 90 dias de admissão na empresa.

A esse respeito, o art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, assim dispõe:

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;

(...)

§ 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)

Analisando-se a alínea “p”, do § 9.º, do art. 28, acima transcrito, não resta dúvida de que a condição para não incidência de Contribuições sobre os valores pagos pelo empregador para custeio de plano de previdência complementar fechado, como é o caso do plano da Contribuinte, é que este seja estendido a todos os empregados e dirigentes da empresa. Nesse passo, alinho-me ao entendimento vazado no acórdão recorrido, no sentido de que, no presente caso, a exclusão que figura no programa de previdência privada disponibilizado pela Contribuinte contraria a norma de não incidência, já que, conforme o dispositivo legal acima, não há margem interpretativa que justifique a exclusão de segurados com menos de 90 dias de vínculo empregatício.

Com efeito, tratando-se de exclusão de base de cálculo de tributo, a interpretação tem de ser literal, a teor do art. 111, do CTN, sendo incabível que cada intérprete defina qual teria sido a intenção do legislador.

Quanto à precariedade do contrato de experiência de 90 dias, alegada pela Contribuinte, também concordo com o posicionamento do Colegiado recorrido ao remarcar que, mesmo em contrato dessa natureza, nada impede que o empregado adira ao plano já para os efeitos legais, nos moldes do regime geral, do qual é filiado obrigatório.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas quanto à interpretação do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991, e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo