



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 16682.720772/2013-01  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9202-011.042 – CSRF / 2ª Turma**  
**Sessão de** 25 de outubro de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** GLOBO COMUNICACAO E PARTICIPAÇÕES S/A

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/2008 a 31/07/2008, 01/12/2008 a 31/12/2008

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 unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado), Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim (suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (suplente convocada), Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de Autos de Infração como adiante resumido:

a) AI nº 37.244.026-6, valor original de RS 12.732.935,81, acrescido de juros e multas de mora e de ofício: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);

b) AI n.º 37.273.018-3, valor original de R\$ 2.491.226,57, acrescido de juros e multas de mora e de ofício: contribuições devidas às outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SESC e SEBRAE).

Segundo o relatório fiscal, fls. 122/130, foram considerados salário-de-contribuição os valores aportados aos planos de previdência complementar denominados "PPG" e "PÉ-DE-MEIA".

O Relatório Fiscal do Processo encontra às fls. 122/130.

Impugnado o lançamento às fls. 298/324, a DRJ no Rio de Janeiro I/RJ julgou procedente o lançamento. (fls. 376/384).

Em sentido diverso, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deu provimento parcial ao Recurso Voluntário de fls. 390/418 por meio do acórdão 2402-005.879 - fls. 435/446.

Irresignada, a União interpôs Recurso Especial às fls. 448/456, pugnando, ao final, fosse reformado o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua totalidade.

Em 27/8/17 - às fls. 460/465 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria "**Salário Indireto - Previdência Complementar**".

Intimado do recurso da União, bem como do acórdão da turma *a quo* em 19/9/17 (fls. 471), o Sujeito Passivo também apresentou Recurso Especial em 4/10/17, às fls. 474/482, bem como Contrarrazões ao da Fazenda Nacional, propugnado, ao fim, fosse negado provimento ao recurso fazendário - às fls. 498/509.

Em 27/8/17 - às fls. 515/520 - foi negado seguimento ao recurso do Sujeito Passivo.

Inconformado, apresentou Agravo às fls. 528/533, o qual foi rejeitado pela Presidente da CSRF às fls. 551/556.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

O Recurso Especial é tempestivo (processo movimentado em 23/6/17 - sexta-feira (fls. 447) e recurso apresentado em 7/8/19 (fls. 457). Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria "**Salário Indireto - Previdência Complementar**".

O acórdão vergastado foi assim ementado, naquilo que foi devolvido à apreciação desta CSRF;

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

De conformidade com o artigo 28, § 9º, da Lei n.º 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.

A decisão foi no seguinte sentido:

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e, no mérito, por maioria de votos por dar-lhe provimento parcial para excluir os Levantamentos CC e CC2, Vencidos os Conselheiros Theodor Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild que no mérito davam integral provimento.

### **Do conhecimento.**

Nesse ponto, embora o sujeito passivo não tenha se insurgido contra o seguimento do recurso em tópico a parte em suas Contrarrrazões, acabou frisando que enquanto o acórdão recorrido teria assentado que os aportes desproporcionais não maculariam o princípio da universalidade na concessão do plano de previdência, os paradigmas apresentados destacariam que o único requisito imposto pela legislação à usufruição da norma isentiva seria justamente a universalidade quanto à concessão do plano.

Todavia, penso que não foi bem assim.

A recorrente indicou os acórdãos 2302-00.074 e **2301-001.258** como representativos do dissenso interpretativo, sendo certo que o presidente da câmara recorrida deu seguimento ao recurso apenas em relação a esse segundo acórdão.

Antes de prosseguirmos na análise, é de se destacar que, conforme noticiou o atuante, desta auditoria também resultou a formalização dos processos 16682-720772/2013-01 (este) e 16682.720773/2013-47, para as competências dos anos de 2008 e 2009, respectivamente, que reúnem os autos de infração relativos a programas de previdência complementar.

Naquele processo, houve interposição de recurso especial por parte da União, julgado por esta Turma em 25/9/18 (acórdão 9202-007.202), ocasião em que se conheceu do recurso com base nesse mesmo paradigma **2301-001.258**.

Prosseguindo, consoante explicitou o despacho de admissibilidade, o caso tratado pelo paradigma 2301-001.258 referir-se-ia, de igual sorte, a circunstância em que a empresa teria fornecido plano de previdência complementar a todos os seus empregados, mas, a um grupo deles, foram fornecidos valores muito superiores aos demais. Confira-se:

Da análise do segundo paradigma, verifica-se a verossimilhança entre as situações fáticas. Em ambos os casos, acórdãos recorrido e paradigma, a empresa forneceu plano de previdência complementar a todos os seus empregados, mas a um grupo deles, foram fornecidos valores muito superiores aos demais colaboradores.

De fato, examinando-se o voto vencido daquele acórdão, vencedor no tocante à matéria em questão, é de se notar que embora tivesse havido o oferecimento do plano de previdência a todos os funcionários, houve um tratamento diferenciado a uma parte deles. Veja-se fragmento do voto:

Na presente peça recursiva 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 desagou no presente lançamento.

Reconhece que trata de forma diferenciada determinados profissionais, mas que isto não afeta a homogeneidade de seu comportamento, eis que o plano atinge sim todos os funcionários, e, mais que isto, neste diapasão, o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “p” da Lei nº 8.212/91 não contempla a isonomia/homogeneidade como fator determinante à não incidência previdenciária.

Não coaduno com a tese seguida pela Recorrente, eis que o próprio Decreto 3.048/99 que atualizou e regulamentou a Previdência Social, em seu 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**.

Ora, se a própria Recorrente reconhece tratamento diferenciado aos 29 funcionários de direção que foram privilegiados pela previdência complementar, não pode ser isonômico o seu plano.

Aliás, a palavra isonomia/equidade, de origem grega enraizada pelo pensamento de Aristóteles é relacionada à justiça, sendo esta última considerada pelo filósofo como a principal das virtudes, visto que se manifesta na relação com o próximo, por meio de práticas reiteradas de ações justas.

Na etimologia da palavra tem-se que "**isonomia**", como dito vem do grego e implica o seu significa em: "iso", igual + "nomos", lei + "ía", abstrato e significa, literalmente,

lei que igual, que estabelece a justiça mediante a **igualdade de direitos a todos usando os mesmos critérios**.

Posto desta forma, tenho que o conhecimento do recurso é um imperativo.

### **Do mérito.**

Neste ponto, o cerne da questão cinge-se a que seja determinado se aportes desproporcionais por parte da empresa, ainda que no bojo de plano extensível a todos os trabalhadores, maculariam o disposto na alínea "p" do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, em especial na parte que versa "desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;".

O plano em exame é aquele que se usou chamar *Plano "PÉ-DE-MEIA"*, sob a denominação de contribuições complementares.

Enquanto o sujeito passivo sustentou que tal exigência posta pelo Fisco não teria fundamento legal a partir de uma interpretação literal da norma, o recorrente asseverou que somente não haveria a incidência da exação quando o programa em questão fosse oferecido à totalidade de seus empregados, sem qualquer exceção, o que incluiria o tratamento diferenciado.

Como dito acima, desta auditoria também resultou a formalização do processo **16682.720773/2013-47**, para as competências do ano e 2009, que foi julgado por esta Turma na sessão de 25/9/18, do qual resultou no acórdão **9202-007.202**, ocasião em que, por maioria de votos, foi dado provimento ao recurso fazendário. Veja-se o dispositivo do acórdão:

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.

Pois bem.

Como bem pontuou a Relatora naquele acórdão **9202-007-202**, 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.

Isto porque, à luz do que dispõe o artigo 202 da CRFB/88, só não devem 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.

Nesse sentido, um plano de previdência complementar não pode ser utilizado como forma de remuneração indireta.

Tal como lá, pode-se notar que os valores pagos aos executivos, em termos proporcionais, são absurdamente superiores àqueles pagos aos demais empregados. Vejamos a constatação fiscal:

#### PLANO PÉ-DE-MEIA

6.2. Tendo-se e conta agora um participante do plano Pé-de-Meia que ocupe o nível hierárquico Equipe (Não Executivo) e com o mesmo salário da hipótese anterior (RS 12.894,28), em janeiro de 2008 a contribuição do instituidor será de RS 2.907,93, que corresponde à soma das Contribuições Básica e Complementar, da seguinte forma:

6.2.1. Contribuição Básica:  $12,5\% \times 3.000,00 = 375,00$

6.2.2. Contribuição Complementar:  $(12.894,28 - 3.000,00) \times 20\% \times 1,28 = 2.532,93$ .

6.3. Com os mesmos dados do item anterior, mas tratando-se de participante de nível hierárquico Executivo, a contribuição do instituidor seria de RS 10.506,74, que corresponde à soma das Contribuições Básica e Complementar, da seguinte forma:

6.3.1. Contribuição Básica:  $12,5\% \times 3.000,00 = 375,00$ .

6.3.2. Contribuição Complementar:  $(12.894,28 - 3.000,00) \times 80\% \times 1,28 = 10.131,74$ .

7. Observa-se que a relação entre as contribuições do instituidor no plano Pé-de-Meia ( $10.506,74 / 2.907,93$ ) supera 3,6 (três vírgula seis), isto é, a cota vertida por GLOBO para o participante de nível hierárquico Executivo passa de 360% daquela para o nível Equipe. E à medida que o Salário de Participação cresce, a discrepância entre as contribuições da empresa aumenta ainda mais. O fator de *Discrimen* é o percentual diferenciado de 80% aplicado para obtenção da Contribuição Complementar para o nível hierárquico Executivo, quando é de apenas de 20% (quatro vezes menor) para o nível Equipe. Assim, enquanto a Contribuição Básica é apurada sem distinção do nível hierárquico, a Contribuição Complementar privilegia os trabalhadores de nível Executivo com aportes do patrocinador 4 (quatro) vezes maior (80% + 20%).

Ora, aportar um valor a maior – **em termos absolutos** - em função do maior salário do trabalhador no nível hierárquico Executivo não é o mesmo que aportar um valor a maior – **em termos relativos** – em função do maior salário desse mesmo trabalhador.

Vale dizer, a necessidade de se promover um aporte maior, com vistas a, em tese, garantir na inatividade um valor próximo ao que se tem ao longo da vida laboral, resolve-se quando se toma como base de cálculo para a contribuição, esse próprio salário que recebe durante a vida laboral, sem que haja a necessidade de se promover aportes proporcionalmente diferentes do que se tem para os demais trabalhadores.

Se assim não for, imaginando-se que as contribuições são efetivamente vertidas para a constituição de uma reserva de forma a garantir o benefício contratado, conforme preceitua aquele artigo 202, não é difícil notar que esses trabalhadores em nível hierárquico Executivo terão constituída essa reserva em período significativamente menor do que aqueles em nível inferior, o que, penso eu, faz com que não haja a mesma disponibilidade à totalidade dos trabalhadores.

Em outras palavras, naquilo que excede ao que se tem para os demais trabalhadores, pode-se dizer que não é disponível à sua totalidade.

Veja-se, por exemplo: alguém que receba R\$ 3.000,00 no nível hierárquico abaixo e outro que receba R\$ 20.000,00 nesse outro nível prestigiado, **em consequência desse diferenciado percentual de participação da instituidora – 20% no primeiro caso e 80 no segundo** – a formação daquela reserva esperada, dar-se-á, em relação a este último, de forma significativamente mais rápida do que a do primeiro trabalhador, mesmo que se considere a preocupação em se manter os respectivos padrões remuneratórios experimentados no período laboral.

Mais, como bem destacou a autoridade autuante, ao referir-se a disponibilidade do plano a todos tal como acima noticiado, *“Prestigiar semelhante interpretação, amparada apenas na nudez do texto e apegada a mera formalidades, implicaria desmerecer todo dos 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”*.

Como bem destacou o autuante, não foi qualquer valor que excedeu o que se tinha para os demais trabalhadores. A Contribuição Complementar privilegiou os trabalhadores de nível Executivo com aportes do patrocinador 4 (quatro) vezes maior (80% + 20%).

E, como ainda chamou à atenção a Relatora daquele acórdão 9202-007-202:

“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 – 1URG)*

*De 40 a 44 anos e 11 meses até 6% (salário – 1URG)*

*De 45 a 49 anos e 11 meses até 8% (salário – 1URG)*

*Acima de 50 anos e 11 meses até 10% (salário – 1URG)*

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.”

Na sequência, ao longo do voto condutor do acórdão citado alhures, foi trazida questão fundamental acerca da aplicação da LC 109/2001, abordada no Recurso voluntário, em especial a temática da universalidade na concessão do plano nos casos de Plano de Previdência Complementar Aberta ou Fechada.

A tese firmada, com da qual comungo, é no sentido de que integra o salário de contribuição os aportes vertidos também aos Planos de Previdência Complementar Aberto, quando demonstrado foram efetuados como um instrumento de incentivo ao trabalho, já que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação sujeita à tributação.

Com efeito, reproduzo excerto daquele voto condutor, no tocante a esse tópico, o qual adoto como minhas razões de decidir. Confira-se:

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 n.º 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, 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 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 2402003.661 (sessão de 16/07/2013), processo 10783.723424/201109 (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 de 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, *vg*). Prestigiar semelhante interpretação, amparada apenas na nudez do texto e apegada a mera 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 da Lei 8.212/91. 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 2402003.661 (processo 10783.723424/201109), 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 n.º 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 n.º 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 n.º 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei n.º 6.435, de 15/07/1977.*

*Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC n.º 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar n.º 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 n.º 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 n.º 20500.176, 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 n.º 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 pretenciosa 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 n.º 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 n.º 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 n.º 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:***

*Lei Complementar n.º 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.º 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 n.º 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 n.º 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 2402003.661, sessão de 16/07/2013, processo 10783.723424/201109, 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 ser 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, 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 2402003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/201109 (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, 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 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 uma 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 2402003.661 (sessão de 16/07/2013), proferido por esta Corte Administrativa no processo 10783.723424/201109 (Relator: Julio Cesar Vieira Gomes).

Com isso, como bem e acertadamente destacado naquele julgamento, 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. Desta forma, 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.

Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

/