



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10830.727486/2013-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.101 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2023  
**Recorrente** CPFL GERACAO DE ENERGIA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. CONTRADITÓRIO. AMPLA DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DELEGAÇÃO DE COMPETÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101, DE 2000.

O inciso II do caput do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, demanda que as regras da participação nos lucros ou resultados sejam negociadas pela categoria profissional e postas em convenção ou acordo coletivo de trabalho e, no caso concreto, isso não ocorreu, uma vez que os Acordos Coletivos efetuam delegação pura e simples da competência normativa disciplinada pelo art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, pois, sem qualquer fixação de regra ou coordenada, autorizam que empresa e interessados negociem diretamente, ou seja, negociem sem a escolha de comissão pelas partes e sem a participação de um representante indicado pelo sindicato da categoria profissional, havendo inequívoca inobservância do inciso I do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, bem como do parágrafo primeiro desse artigo, a exigir que a convenção ou o acordo coletivo especifiquem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigências e prazos para revisão do acordo, mas nada disso foi fixado nos Acordos Coletivos a veicularem apenas norma a outorgar competência para que os interessados efetuem negociação direta e que restou materializada nos contratos individuais de metas, documento eletrônico gerado em sistema informatizado no qual não se detectou a observância de nenhuma das exigências da Lei nº 10.101, de 2000.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A UM GRUPO DE EMPREGADOS E DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

Com o advento da Lei Complementar n.º 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. DECISÃO VINCULANTE DO STF. INCIDÊNCIA.

É cabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias gozadas, em decorrência de sua natureza remuneratória (STF, RE 1072485).

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. VALOR EXCEDENTE A VINTE DIAS DO SALÁRIO. INCIDÊNCIA.

O abono de férias de que trata o artigo 144 da CLT não integra a remuneração do empregado, desde que não excedente de vinte dias do salário.

*In casu*, os valores pagos a título de abono de férias superaram os vinte dias do salário.

MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. IMPOSSIBILIDADE QUALIFICAÇÃO.

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, c/c Sumula n.º 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), condiciona-se à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude da contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera a qualificação da penalidade.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício Súmula CARF n.º 108

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: a) excluir do lançamento os valores apurados no levantamento PC –Previdência Complementar; e b) excluir a qualificadora da multa, passando esta ao percentual de 75%. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira (relator), Matheus Soares Leite e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento parcial em maior extensão para também excluir do lançamento os valores pagos a título de PLR para empregados. Vencido o conselheiro Guilherme Paes de

Barros Geraldi que dava provimento parcial em maior extensão para excluir do lançamento também os valores pagos a título de PLR para empregados e os valores relativos ao terço constitucional de férias gozadas. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Rayd Santana Ferreira, Eduardo Newman de Mattera Gomes, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier.

## Relatório

CPFL GERACAO DE ENERGIA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 2ª Turma da DRJ em Campo Grande/MS, Acórdão n.º 04-35.700/2014, às e-fls. 508/520, que julgou procedente o lançamento fiscal, concernente às contribuições previdenciárias correspondentes a parte da empresa e dos segurados, em relação ao período de 01/2009 a 12/2009, conforme Relatório Fiscal, às fls. 34/92 e demais documentos que instruem o processo, consubstanciado nos DEBCAD's n.º 51.055.006-1 (patronal) e 51.055.007-0 (segurados).

Conforme consta do Relatório Fiscal, se extrai o que segue:

### -Participação nos Lucros e Resultados

Integram o salário de contribuição os pagamentos em função de acordos entre a empresa e seus empregados, ainda que decorrentes de participação em programas de metas, resultados e prazos para obtenção de produtividade, qualidade ou lucratividade. A isenção prevista na alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/1991 só ocorre se a participação for paga ou creditada obedecendo a todos os preceitos da lei específica que regula a matéria. Além da ausência do sindicato representativo da categoria dos trabalhadores, o que já seria suficiente para caracterizar a PLR em desacordo com a Lei 10.101/2000, não se encontra no denominado “*sistema Web*” nenhuma outra exigência da Lei. Assim, os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados

destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos da CPFL Energia integram o salário de contribuição.

#### - Previdência Complementar – PGBL

Como pode ser verificado na planilha “*Quadro Previdenciário*” apresentada pela CPFL Geração, o plano PPCPFL, conforme convênio de adesão celebrado com a FUNDAÇÃO CESP, foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que são elegíveis os chamados *Colaboradores Efetivos, Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos*. Entretanto, o plano denominado PGBL, celebrado com “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, não foi disponibilizado aos empregados chamados de *Colaboradores Efetivos*, sendo elegíveis para o mesmo somente *Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos*.

10.4.6 Portanto, as contribuições pagas pela CPFL Energia para as empresas “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, referentes a programa de previdência complementar na modalidade plano PGBL, destinado aos Gerentes, Diretores, Presidente e Vice, integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991.

#### - Adicional e gratificação de férias

Lembramos mais uma vez que o abono de férias, na forma do artigo 143 da CLT, corresponde à faculdade legal de o empregado converter um terço da duração de suas férias em abono pecuniário; enquanto que na forma do artigo 144 da CLT, acordo coletivo de trabalho pode estabelecer conversão de férias em pecúnia, que não integra a remuneração desde que não excedente de vinte dias do salário. Assim, a CPFL Energia mais uma vez tenta confundir a fiscalização ao mencionar o artigo 144 da CLT, que trata de abono de férias que pode ser concedido por acordo coletivo, quando na verdade se trata de gratificação de férias adicional ao terço mínimo estabelecido pela Constituição.

Portanto, a Gratificação de Férias do Acordo Coletivo celebrado pela CPFL Geração corresponde a valor complementar ao adicional constitucional mínimo de um terço. O terço constitucional de férias e qualquer gratificação adicional integram o salário-de-contribuição. Conforme já apontado no Capítulo IX, estas parcelas só não integram o salário-de-contribuição quando estiverem vinculadas a férias indenizadas ou a abono de férias.

A contribuinte, regularmente intimada, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Campo Grande/MS entendeu por bem julgar procedente o lançamento, conforme relato acima.

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 535/591, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da impugnação, trazendo alguns contrapontos específicos a decisão, motivo pelo qual adoto o relatório da DRJ:

- 1 – o crédito tributário foi constituído sem fundamentação clara e precisa, prejudicando o direito de defesa da contribuinte. A generalidade impossibilita a produção de provas devido ao desconhecimento da imputação;
- 2 - ficou privada do contraditório por desconhecer o que deve ser provado;
- 3- o auditor-fiscal não mencionou as normas jurídicas que exigem o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os eventos de folha, sobre a PLR e sobre PGBL. Também, não demonstrou que os prestadores executavam os serviços mediante cessão de mão de obra ou empreitada, ensejando o dever da retenção da contribuição

previdenciária sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;

4 – a auditoria impôs-lhe o dever desproporcional e ilegal de constituir prova negativa;

(...)

15 - o lançamento relativo às importâncias pagas a título de PLR há de ser anulado porque tal participação foi negociada entre os empregados ocupantes de cargos gerenciais e a Impugnante e, ainda, atende os requisitos da lei n. 10.101/00 e não remunera o trabalho, sendo, por isso, imune de tributação previdenciária;

16 - o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal enuncia que a participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração;

17 – a desoneração da PLR não depende da satisfação dos requisitos da Lei n. 8.212/91, da Lei n. 10.101/00 ou da CLT, mas da imunidade enunciada pelo inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal;

18 - os valores pagos ou creditados como PLR não se amoldam ao conceito legal de remuneração e não objetivam retribuir o trabalho prestado pelos empregados;

19 - o auditor-fiscal desqualificou a PLR, baseando-se em requisitos essencialmente formais, consistente na participação do sindicato na negociação do plano, sendo que todos os pressupostos materiais foram atendidos;

20 - o plano PSAP, gerido pela Fundação CESP, foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que são elegíveis os chamados colaboradores efetivos, gerentes de divisão, gerentes de departamento, e executivos. Os planos PGBL, contratados com a Bradesco Vida e Previdência e a Brasilprev, eram elegíveis somente gerentes de divisão, gerentes de departamento e executivos;

21 – a RFB, apesar da vigência e eficácia do § 2º do art. 202 e da alínea a do inc. I do art. 195 da CF, negligenciou a imunidade dos aportes realizados pela Impugnante para os planos de previdência privada participados por seus colaboradores, caracterizando-os, em detrimento de expressa previsão legal, como remuneração;

22 – ainda, diferentemente do que apura o auditor-fiscal, cumpriu a exigência ditada pela lei 8.212/91, em seu artigo 28, § 9º, “p”, vez que patrocinou a totalidade dos empregados, disponibilizando o plano previdenciário privado gerido pela Fundação CESP, o que tem amparo na Resolução CNSP nº 139/05 da SUSEP, que, ao consolidar as regras de funcionamento e os critérios para operação dos planos de previdência complementar aberta, rimando com o disposto na alínea “p” do § 9º do artigo 28, ratificou a possibilidade do plano aberto coletivo abranger apenas grupos específicos de empregados de um mesmo empregador, sem que o exercício dessa faculdade do patrocinador comprometa a universalidade do programa ou descaracterize a natureza previdenciária do plano ou do aporte;

23 – as rubricas relativas ao adicional constitucional de férias e a gratificações de férias não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

24 – os eventos "abono const. de férias-diferenc" e "abono const. de férias" pagos corresponderam, na forma do artigo 143 da CLT, à conversão de um terço do período de férias a que o empregado tinha direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes;

25 - o pagamento da gratificação de férias prevista no ACT firmado entre a Impugnante e o Sindicato da categoria atende rigorosamente o artigo 144 da CLT, sendo que o valor não ultrapassa aquele que seria devido por vinte dias de trabalho.

26 - a gratificação de férias complementar a 1/3 constitucional não excederá o valor do salário a que o empregado faria jus por vinte dias de trabalho; não atinge nem 20% do valor da remuneração mensal do empregado, ostentando natureza jurídica idêntica a 1/3 constitucional de férias;

- 27 – o 1/3 constitucional, diferentemente das férias, não se caracteriza como salário, mas como indenização à supressão da possibilidade de outras remunerações no período de férias. Sua natureza indenizatória, antes negada pelo STJ, foi reconhecida pelo STF;
- 28 - não praticou qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento, pela RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim, não é devida a multa qualificada, no percentual de 150%;
- 29 - não houve prova ou evidência que pudesse demonstrar indícios de materialidade ou autoria do crime de sonegação;
- 30 - não houve falsidade nas declarações transmitidas, sonegação de contribuições previdenciárias ou intuito de fraude, assim, ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações, o que se comprova pelo fato de ter a Impugnante cooperado ao longo de toda a fiscalização;
- 31 – as supostas infrações cometidas pela Impugnante decorrem de divergência de interpretação da legislação tributária, sobretudo no que se refere às definições de base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- 32 - o não recolhimento de tributo por divergência de interpretação entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária não pode implicar reconhecimento da prática de sonegação, mesmo porque o entendimento daquele encontra respaldo na legislação previdenciária e na jurisprudência consolidada nos Tribunais Administrativos e Judiciais;
- 33 – há necessidade de comprovação, por parte da autoridade fiscal, da intenção do contribuinte em omitir em documentos fornecidos durante o procedimento fiscalizatório para, assim, ocultar a sonegação;
- 34 - não criou embaraços à fiscalização; todos os documentos solicitados, desde que existentes, foram disponibilizados ao auditor-fiscal;
- 35 - o dolo deve ser comprovado para que se aplique a multa agravada, não podendo ser presumido, como quer o auditor-fiscal;
- 36 – é vedada a cobrança da multa de mora cumulada com a da multa isolada;
- 37 – não são devidos juros de mora sobre a multa de ofício;

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar os Autos de Infração, tornando-os sem efeito e, no mérito, a sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

### **PRELIMINAR**

### **NULIDADE – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – MOTIVAÇÃO DEFICIENTE**

A recorrente arguiu, em preliminar, a nulidade do lançamento, afirmando que foi prejudicada em sua defesa em razão da falta de fundamentação clara e precisa dos valores apurados.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

Resta evidenciada a legitimidade da ação fiscal que deu ensejo ao presente lançamento, cabendo ressaltar que trata-se de procedimento de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação de penalidade cabível.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar ao contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos da autuação, especialmente o "Relatório Fiscal", além do "Discriminativo Analítico de Débito", "Fundamentos Legais do Débito" e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover o lançamento demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhe suportaram, ou melhor, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora exigidas, não se cogitando na nulidade do procedimento.

Mais a mais, a exemplo da defesa inaugural, a contribuinte não trouxe qualquer elemento de prova capaz de comprovar que os lançamentos encontram-se maculados por vício em sua formalidade, escorando seu pleito em simples arrazoado desprovido de demonstração do sustentado.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência.

Concebe-se que o auto de infração foi lavrado de acordo com as normas reguladoras do processo administrativo fiscal, dispostas nos artigos 9º e 10º do Decreto n.º 70.235/72 (com redação dada pelo artigo 1º da Lei n.º 8.748/93), não se vislumbrando nenhum vício de forma que pudesse ensejar nulidade do lançamento.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, as hipóteses de nulidade são as previstas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões preferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Dito isto, quanto ao argumento do desatendimento à norma previdenciária e falta de motivação, verifica-se claramente que a fiscalização observou, criteriosamente, as normas vigentes e foi por demais minuciosa quanto a fundamentação da autuação.

## **DO MÉRITO**

### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR**

No caso em tela, a autoridade lançadora entendeu que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos, como já visto, não foi estabelecida nos Acordos Coletivos de Trabalho celebrados pelas empresas da CPFL Energia, **não havendo a presença do sindicato representativo.**

Por sua vez, a contribuinte contrapõe-se a pretensão fiscal, argumentando que as verbas pagas a seus funcionários a título de PLR estavam de acordo com a legislação e que, portanto, o lançamento correspondente às contribuições incidentes sobre tais verbas é improcedente.

De início, antes mesmo de contemplar as razões de mérito propriamente ditas, com o objetivo de melhor aclarar a demanda posta nos autos, cumpre trazer a lume a legislação de regência que regulamenta a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea “j”, que assim preceitua:

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]

j – a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica. (*grifos nossos*)

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória n.º 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

**Art. 2º** Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

**Art. 3º** A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.

[...]

Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

**Art. 2º** A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.

[...]

**Art.3º** A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...]

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa à participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da

exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as disposições legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

Atualmente, a Lei n.º 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei n.º 12.832, de 20/07/2013.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

**Entretentes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, in casu, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n.º 794/1994 e reedições, c/c Lei n.º 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.**

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

**Por outro lado, convém frisar que se tratando de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer à própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.**

Na hipótese dos autos, verifica-se que a autoridade lançadora limitou a acusação fiscal a um único ponto, qual seja: ausência do sindicato no “plano” para os empregados de cargos gerenciais. Sendo assim, esse será o ponto tratado a partir de agora.

Quanto à participação sindical, quis, o legislador, que o representante do sindicato acompanhasse a **negociação** que resultaria no acordo para pagamento da PLR. Essa é a inteligência do art. 2º e seus incisos.

A autoridade julgadora de primeira instância, seguiu a linha da acusação fiscal, entendendo pelo que segue:

Verifica-se que a caracterização dos valores pagos a título de PLR como salário indireto e o conseqüente lançamento deram-se em razão do descumprimento do inciso I do artigo 2º acima transcrito, pela não participação do sindicato na negociação do plano.

(...)

Extrai-se da Lei do Custeio da Previdência Social, 8.212/91, conforme alínea “j”, do § 9º, do artigo 28 acima transcrito, que a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário-de-contribuição desde que paga ou creditada de acordo com lei a específica.

Como se vê, a que trata, especificamente, da PLR é a n.º 10.101/2000.

Portanto, o PLR pago em desacordo com o inciso I do seu artigo 2º integra o salário-de-contribuição para o fim de incidência da contribuição previdenciária. Assim, é procedente o lançamento.

Pois bem!

**A participação sindical visa a tutelar os interesses da categoria profissional quando da negociação para pagamento da PLR; porém, no presente caso, percebo que houve a participação sindical no momento em que, expressamente, em relação aos empregados gerentes, os acordos coletivos atribuíram a definição das metas e demais condições à livre negociação entre tais empregados e a empresa.**

Neste diapasão, concluo que, nos termos consignados naqueles acordos, **a entidade sindical delegou sua participação à empresa e aos gerentes**, o que resultou nos Programas denominados de “sistema Web”, afastado pela Autoridade Lançadora justamente pelo único fundamento da ausência de assinatura do sindicato.

Ademais, em caso análogo, este Tribunal já se manifestou neste mesmo sentido, conforme depreende-se do Acórdão n.º 2301-006.798, da lavra do Ilustre Conselheiro João Mauricio Vital, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/12/2008

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

A participação sindical é requisito para atribuir-se isenção aos valores de PLR pagos aos empregados. **A delegação dada pelo sindicato para que empregados e trabalhadores negociem livremente as metas e critérios supre a exigência legal.**

(...) (grifo nosso)

Sendo assim, entendo superada a questão da assinatura do sindicato, restando preenchido o requisito do inciso I do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

## **DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR**

A recorrente afirma que patrocinou a totalidade dos empregados, disponibilizando o plano previdenciário privado gerido pela Fundação CESP. Assim, tem amparo na Resolução CNSP nº 139/05 da SUSEP, que “*rimando com o disposto na alínea "p" do § 9º do artigo 28*”, ratificou a possibilidade do plano aberto coletivo abranger apenas grupos específicos de empregados, sem comprometer a universalidade do programa.

Faz menção, então, ao art. 195, inciso I, alínea "a" da Constituição Federal e ao art. 22 da Lei n.º 8.212/91, informando que a legislação de regência da matéria pressupõe, à exigência de contribuições, o pagamento de salário e demais rendimentos do trabalho (remuneração por serviços prestados). Concluindo pela impossibilidade de exigência de contribuições sobre valores que se refiram a previdência privada.

No caso sob julgamento, o acórdão recorrido entendeu pela incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos dirigentes a título de previdência privada complementar sob o argumento de que:

(...)

Portanto, vê-se que o programa de previdência complementar, cujas contribuições foram pagas às referidas empresas, não foi disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da impugnante, em desconformidade com o disposto na alínea “p” do § 9º do artigo 28 acima transcrita

(...)

A respeito de tal afirmativa, resta-nos esclarecer que a Lei é clara e precisa ao prescrever, expressamente, por meio da mencionada alínea “p” que o valor das contribuições pago, relativo a programa de previdência complementar, quando não disponível à totalidade dos empregados e dirigentes, integra o salário-de-contribuição.

Com todo o respeito, não coaduno com os fundamentos da decisão recorrida, pois não há como se conceber que tais verbas tenham natureza de remuneração.

Primeiramente é importante esclarecer que a acusação fiscal restringe-se a concessão do plano de Previdência Complementar com as empresas Bradesco Vida e Previdência e Brasilprev não estavam disponíveis para todos os empregados da empresa, em desacordo com a condição imposta pelo art. 28, I, § 9º, alínea "p" da Lei 8.212/91, senão vejamos (REFISC, e-fls. 76/78):

10.4.3 A partir da documentação apresentada, constatamos que a CPFL Energia celebrou contratos de previdência complementar com a “FUNDAÇÃO CESP”, “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, que foram oferecidos como parte do pacote de benefícios a empregados, chamados de *Colaboradores Efetivos*, e aos Gerentes, Diretores, Presidentes e Vices, denominados *Gerentes de Divisão*, *Gerentes de Departamento* e *Executivos*.

10.4.4 Conforme já apontado no Capítulo VIII, os valores das contribuições pagas por pessoa jurídica referentes a programa de previdência complementar não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

10.4.5 Como pode ser verificado na planilha “*Quadro Previdenciário*” apresentada pela CPFL Geração, o plano PPCPFL, conforme convênio de adesão celebrado com a FUNDAÇÃO CESP, foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que são elegíveis os chamados *Colaboradores Efetivos*, *Gerentes de Divisão*, *Gerentes de Departamento* e *Executivos*. Entretanto, o plano denominado PGBL, celebrado com “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, não foi disponibilizado aos empregados chamados de *Colaboradores Efetivos*, sendo elegíveis para o mesmo somente *Gerentes de Divisão*, *Gerentes de Departamento* e *Executivos*.

10.4.6 Portanto, as contribuições pagas pela CPFL Energia para as empresas “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, referentes a programa de previdência complementar na modalidade plano PGBL, destinado aos Gerentes, Diretores, Presidente e Vice, integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991.

Neste diapasão, em observância a acusação fiscal, iremos tratar apenas do ponto encimado. Antes de adentrar ao mérito, cabe tecer alguns comentários quanto a matéria.

**Veja, os planos de previdência privada visam proporcionar aos beneficiários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa, o que faz com que, para que seja atingida tal finalidade, quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do “teto” da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar.**

Delimitar-se os planos mantidos por entidades abertas de previdência privadas segundo as condições constantes da parte final da alínea “p” do § 9 do art. 28 da Lei 8.212/91, é fundamentar autuação contrariamente ao que já decidiu a antiga composição da 2ª Turma da CSRF no acórdão 9202.003.193, *litteris*:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE REMUNERAÇÃO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A LC nº 109/2001 alterou a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário-de-contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial conhecido e provido.

(...)

Voto Conselheiro Gustavo Lian Haddad, Relator (...)

A Lei Complementar 109/2001 foi aprovada para regulamentar o referido dispositivo constitucional e previu, no mesmo sentido da Constituição Federal, que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas a tributação e contribuições de qualquer natureza:

“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 (...).” Da leitura dos dispositivos acima se constata que eles não contêm a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91.

Isto é, nos termos dos arts. 68 e 69 acima citados, as contribuições que o empregador faz ao plano de previdência complementar do empregado não devem ser consideradas parte de sua remuneração e, especificamente, sobre elas não devem incidir quaisquer tributos ou contribuições.

**Especificamente em relação aos planos abertos de previdência complementar, como é o caso dos presentes autos (conforme item 4.6 do Relatório fiscal da NFLD, fls. 549), a Lei Complementar 109/2001 permite de forma expressa que sejam disponibilizados pelo empregador a grupos de uma ou mais categorias específicas dos seus empregados:**

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.

A Lei Complementar 109/2001 não apenas omitiu a condição antes prevista no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91 (isto é, estabeleceu que as contribuições do empregador a plano de previdência privada ou complementar dos empregados não devem ser consideradas como remuneração destes e não se submetem à incidência de qualquer imposto ou contribuição) como também expressamente permitiu o estabelecimento de planos de previdência complementar abertos coletivos, os quais podem ser compostos por grupos de uma ou mais categorias específicas de um mesmo empregador.

(...)

**DESSE MODO, ENTENDO QUE A CONDIÇÃO ESTABELECIDA PELO ARTIGO 28, §9º, P, DA LEI 8.212/91, ISTO É, A CLÁUSULA “DESDE QUE O PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR, ABERTO OU FECHADO, ESTEJA DISPONÍVEL À TOTALIDADE DE EMPREGADOS E DIRIGENTES” PARA QUE A CONTRIBUIÇÃO DO EMPREGADOR A PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR NÃO SOFRA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NÃO É APLICÁVEL AOS CASOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR EM REGIME ABERTO COLETIVO, UMA VEZ QUE LEGISLAÇÃO POSTERIOR (ARTS 68 E 69 C/C ART. 26, §§ 2º E 3º, TODOS DA LEI COMPLEMENTAR 109/2001 E TRANSCRITOS ACIMA) DEIXOU DE PREVER TAL CONDIÇÃO E, ALÉM DISTO, EXPRESSAMENTE PREVIU A POSSIBILIDADE DE O EMPREGADOR CONTRATAR A PREVIDÊNCIA PRIVADA PARA GRUPOS OU CATEGORIAS ESPECÍFICAS DE EMPREGADOS**

**(grifamos)**

A LC n.º 109/2001 **alterou** a regulamentação da matéria antes adstrita à Lei n. 8.212/1991, passando a admitir que no caso de plano de previdência complementar em regime aberto a concessão pela empresa a grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria não caracteriza salário de contribuição sujeito à incidência de contribuições previdenciárias. (supra)

A Fiscalização, valendo-se do artigo 28, § 9º, "p", da Lei n.º 8.212/91, o qual estipula como condição para a não tributação pelas contribuições previdenciárias da parte paga pelos empregadores nos planos de previdência privada dos seus empregados a disponibilização dos referidos planos à totalidade dos empregados e dirigentes, realizou o lançamento de ofício,

por entender que tal condição não teria sido atendida, à medida que os planos não foram oferecidos a todos os empregados da empresa.

A lei que regulamentou a nova norma constitucional foi a Lei Complementar n.º 109/01, a qual dispôs expressamente sobre a não incidência de qualquer tipo de contribuição sobre a parcela em questão. Assim, o novo regramento sobre a matéria foi no sentido de que as contribuições do empregador feitas a entidades de previdência privada não estão sujeitas às contribuições previdenciárias. Em outras palavras, a partir da vigência da Lei Complementar, passou a não ser mais aplicável a restrição prevista no artigo 28, § 9º, "p", da Lei n.º 8.212/91.

Neste sentido já me manifestei no Acórdão n.º 2401-005.131, acolhido pela unanimidade da Turma e, além do mais, caminha em consonância com a jurisprudência da Câmara Superior deste Colendo Tribunal, conforme decisão encimada e diversas outras.

Desta forma, na esteira dos fundamentos do Acórdão supracitado, entendo pela não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de previdência privada complementar, devendo o lançamento ser afastado neste ponto.

### **DO ADICIONAL DE FÉRIAS (TERÇO CONSTITUCIONAL)**

Quanto a verba em questão, temos a decisão de mérito proferida pelo STF a respeito do Tema 985/STF, com o julgamento no Recurso Extraordinário 1.072.485/PR, que cuida exclusivamente do terço constitucional de férias, fixou a seguinte tese:

Ementa

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA.

É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Decisão

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 985 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”

Desta forma, foi firmada tese favorável ao entendimento da Fazenda Nacional e reformadora do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 1230957/RS, o qual anteriormente defendia meu entendimento, então julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos.

Neste diapasão, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

### **DA GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS (ABONO)**

Quanto à gratificação de férias, alega a contribuinte que se trata de previsão em ACT firmado entre a empresa e o Sindicato da categoria e atende, rigorosamente, o artigo 144 da CLT, sendo que o valor não ultrapassa aquele que seria devido por vinte dias de trabalho, citando a cláusula 11 do mencionado ACT.

Pois bem! Estabelece o referido artigo 144 da CLT:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o (abono de férias) concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

Trata o abono em questão da conversão de parte do período de férias a que o empregado tem direito em pecúnia.

Veja-se que o artigo 144 da CLT estabelece que **não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho, desde que não excedente de vinte dias do salário**, o abono de férias concedido em virtude de acordo coletivo, de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa ou de convenção.

A contribuinte cita a cláusula 11 do ACT mencionado, *in verbis*:

11 - Gratificação de férias

**A CPFL manterá a gratificação de férias, com a parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 (um mil, quatrocentos e sessenta e três reais e onze centavos), mantendo a parte variável de 40% (quarenta por cento) sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da gratificação.**

**Parágrafo 1º - A gratificação de férias continuará limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo da gratificação.**

Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de gratificação de férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 72, inciso XVII, da Constituição Federal.

(grifamos)

Extrai-se do texto do ACT acima citado que a empresa paga uma parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 e outra variável de 40% sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da gratificação. A limitação estabelecida pelo artigo 144 da CLT é de vinte dias do salário.

Veja-se que só a parte fixa pode representar mais do que o salário integral de alguns empregados. **O próprio § 1º da cláusula 11 do ACT citado confirma essa ocorrência ao afirmar que a gratificação fica limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo.**

A recorrente no seu recurso voluntário traz uma situação hipotética, exemplificativa, sem correlacionar a qualquer empregado no caso concreto, a qual demonstra que a situação constante da cláusula 11 do ACT não ultrapassa os 20 dias de salário.

Acontece que, como já dito, situação hipotética não é capaz de ensejar a reforma do caso concreto. Caberia a contribuinte demonstrar que, *in casu*, as situações obedeceriam os requisitos do art. 144 da CLT, não o fazendo por meio de provas hábeis e convergentes, deve ser mantido o lançamento quanto ao Abono de Férias.

### **DA MULTA QUALIFICADA**

Contrapõem-se, a autuada, contra a qualificação da multa aplicada afirmando a inoccorrência de qualquer das situações previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 e a ausência de atuação dolosa.

Pois bem!

Preambularmente, cumpre transcrever a legislação que fundamentou a exigência da multa no presente lançamento de ofício:

Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

**I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.**

(...)

**§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.**

Como se vê, a multa de 75%, prevista no inciso I, acima transcrito, é objetiva e independe da culpa ou dolo do agente. O artigo 136 do Código Tributário Nacional assim diz:

Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Contudo, a multa qualificada de 150%, em atendimento ao que disciplina o §1º, art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser aplicada somente nos casos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, 1964, que têm a seguinte redação:

Art. 71 - **Sonegação** é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72 - **Fraude** é toda ação ou omissão, dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou deferir o seu pagamento.

Art. 73 - **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no art. 71 e 72.

A sonegação pode se dar em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à fazenda pública, um propósito deliberado de se subtrair, no todo ou em parte, a uma obrigação tributária. Na sonegação sempre existe o dolo, um comportamento intencional, específico, de causar dano à fazenda pública. Para ser enquadrado neste conceito, basta o contribuinte agir com dolo na desobediência da lei fiscal.

A sonegação impede a apuração da obrigação tributária principal diante da ocultação de bens ou de fatos jurídicos à incidência fiscal (fato gerador já realizado) enquanto na figura da fraude a ação ou omissão visa escamotear o pagamento do imposto devido - reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo.

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que para aplicação da multa qualificada deve existir o elemento fundamental de caracterização que é o **evidente intuito de fraudar ou de sonegar**.

Ainda de acordo com os dispositivos legais acima transcritos, impõe-se à autoridade lançadora a observância dos parâmetros e condições básicas previstas na legislação de regência em casos de imputação da multa qualificada, que somente poderá ser levada a efeito quando àquela estiver convencida do cometimento do crime (dolo, fraude ou sonegação), devendo, ainda, relatar todos os fatos de forma pormenorizada, possibilitando ao contribuinte a devida análise da conduta que lhe está sendo atribuída e, bem assim, ao procurador de que o delito efetivamente praticado.

Em outras palavras, não basta a indicação da conduta dolosa, fraudulenta, a partir de meras presunções e/ou subjetividades, impondo a devida comprovação por parte da autoridade fiscal da intenção pré-determinada do contribuinte, demonstrada de modo concreto, sem deixar margem a qualquer dúvida, visando impedir/retardar o recolhimento do tributo devido.

Este entendimento, aliás, encontra-se sedimentado no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

**MULTA AGRAVADA – Fraude – Não pode ser presumida ou alicerçada em indícios.** A penalidade qualificada somente é admissível quando factualmente constatada as hipóteses de fraude, dolo ou simulação. (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.561, Sessão de 16/10/2003) (grifamos)

**MULTA QUALIFICADA – NÃO CARACTERIZAÇÃO – Não tendo sido comprovada de forma objetiva o resultado do dolo, da fraude ou da simulação, descabe a qualificação da penalidade de ofício agravada.** (2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 102-45.625, Sessão de 21/08/2002)

**MULTA DE OFÍCIO – AGRAVAMENTO – APLICABILIDADE – REDUÇÃO DO PERCENTUAL – Somente deve ser aplicada a multa agravada quando presentes os fatos caracterizadores de evidente intuito de fraude, como definido nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, fazendo-se a sua redução ao percentual normal de 75%, para os demais casos, especialmente quando se referem à infrações apuradas por presunção.** (8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Acórdão nº 108-07.356, Sessão de 16/04/2003) (grifamos)

Na esteira desse raciocínio, ratificando posicionamento pacífico do então 1º Conselho de Contribuintes, o CARF consagrou de uma vez por todas o entendimento acima alinhavado, editando a Súmula nº 14, determinando que:

**Súmula CARF nº 14:** A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a QUALIFICAÇÃO da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo

Pois bem. Ao meu ver, para aplicar a multa qualificada é necessária a prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido. Não basta a prova da falta de recolhimento da contribuição devida, tampouco meros indícios; é necessária que estejam perfeitamente identificadas e comprovadas a circunstância material do fato, com vistas a configurar o evidente intuito de sonegar, relativamente a cada fato gerador do imposto.

Com efeito, o agente lançador justificou a imposição da penalidade exacerbada a conduta reiterada, vejamos:

10.1.3 Inicialmente, tendo em vista a aplicação da multa apontada no Capítulo XI, é necessário relatar que ao longo dos anos as empresas do grupo CPFL Energia vêm sendo fiscalizadas e reiteradamente autuadas, tanto por deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social como por descumprimento de obrigações acessórias.

Anexamos ao presente processo uma relação de processos eletrônicos em andamento das empresas do grupo ora fiscalizadas. Dentre estes, há diversos processos de Autos de Infração, sendo que determinadas matérias se repetem em vários deles.

(...)

10.1.5 Esta prática reiterada, somada ao que se constatou durante o procedimento fiscal, conforme apresentaremos a seguir neste relatório, demonstra que a CPFL Energia tem ciência de que as referidas importâncias são base de cálculo das contribuições previdenciárias, assim como tem ciência de que determinadas condutas tem como resultado a supressão ou redução do recolhimento de contribuição previdenciária, o que é tipificado como crime.

10.1.6 No Direito Penal Brasileiro, o crime existe em sua modalidade dolosa apenas, a não ser que exista previsão específica da modalidade culposa (art. 18, parágrafo único do Código Penal). Os crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social são sempre tipos penais dolosos.

10.1.7 O conceito de dolo, para os fins de tipificação dos delitos em apreço, encontra-se no art. 18, inciso I do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo.

10.1.8 A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade. Isto significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente.

Portanto, é o caso encontrado nas empresas do grupo CPFL Energia, relativamente à supressão ou redução de contribuição social previdenciária, em que as empresas tinham ciência de que determinadas condutas, por ação ou omissão, levariam ao referido resultado.

(...)

11.3 Conforme relatado no Capítulo X - DESCRIÇÃO DOS FATOS APURADOS NO PROCEDIMENTO FISCAL, a CPFL Geração tinha plena ciência de que determinadas importâncias eram fatos geradores de contribuições previdenciárias e destinadas a outras entidades e fundos e, mediante ações ou omissões dolosas, tentou impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizada pelo evidente intuito de sonegação

A simples menção, no Relatório Fiscal, ao fato de ter a Recorrente deixado de recolher contribuições sobre determinadas rubricas e cometido este fato repetidamente, não é suficiente, na visão deste Relator, para a caracterização do *dolo* exigido pela lei.

Isto porque o *dolo*, como aponta a doutrina penalista, é *a consciência e a vontade de realização dos elementos objetivos do tipo de injusto doloso (tipo objetivo)*. [...] *Age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal de delito*. (PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**, 6.ed., Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2006, p.113).

O simples fato de que a empresa tinha plena ciência que determinadas importâncias eram fatos geradores de contribuições, não é suficiente, no meu entendimento para caracterizar o *dolo*. Isto porque, tal acusação se enquadra perfeitamente nos termos da Súmula Carf nº 14, já citada anteriormente, aonde a autoridade autuante não qualifica qual a conduta dolosa da contribuinte, exemplo: pagamento por fora da folha, documentação falsa, ocultação de remuneração, entre outros, pautando o intuito na mera presunção.

Não sendo o bastante, observa-se que as rubricas lançadas são de fato, no mínimo, questionáveis quanto a incidência ou não de contribuições, tanto é verdade que alguns pontos foram afastados por esta Colenda Turma.

Já no que diz respeito a prática reiterada, além de tudo já exposto, entendimento semelhante possui a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que a mera conduta reiterada do contribuinte não é suficiente para caracterização de conduta dolosa, fraude ou simulação, sendo necessária a demonstração cabal das mesmas, vejamos:

**IRPF. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA E RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. MULTA QUALIFICADA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVADOS. SIMPLES CONDUTA REITERADA E/OU MONTANTE MOVIMENTADO. IMPOSSIBILIDADE DE QUALIFICAÇÃO.**

De conformidade com a legislação tributária, especialmente artigo 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430/96, c/c Sumula nº 14 do CARF, a qualificação da multa de ofício, ao percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), **condicionase à comprovação, por parte da fiscalização, do evidente intuito de fraude do contribuinte. Assim não o tendo feito, não prospera o agravamento da multa, sobretudo quando a autoridade lançadora utiliza como lastros à sua empreitada a simples reiteração da conduta e/ou o volume/montante da movimentação bancária do contribuinte, fundamentos que, isoladamente, não se prestam à aludida imputação, consoante jurisprudência deste Colegiado.**

Recurso especial negado. (CSRF. Acórdão 9202003.644– 2ª Turma. Sessão de 04.03.2015)

(grifo nosso)

Repito, todas os outros documentos apresentados pela contribuinte não demonstram qualquer intenção de lesar o fisco.

Neste diapasão, cabe afastar a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a para seu patamar base de 75%.

### **DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Já em relação ao questionamento acerca dos juros sobre a multa.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, deixo de tecer maiores considerações, considerando a publicação da Súmula CARF nº 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em observância a Súmula encimada, mantém a incidência dos juros sobre a multa.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração sub examine em consonância parcial com as normas legais que regulamentam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO para rejeitar a preliminar e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para**

- (i) afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os levantamentos PC – Previdência Complementar e PR – Participação nos Lucros e Resultados; e
- (ii) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75%, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

## Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Redator Designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões do ilustre Conselheiro Relator, peço vênia para manifestar entendimento divergente no que se segue.

O art. 7º, XI, da Constituição depende de regulamentação (RE 569.441. TEMA STF N.º 344) e, uma vez descumprida a regulamentação legal, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo das contribuições, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei n.º 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, ou seja, a Lei n.º 10.101, de 2000.

No caso concreto, a empresa celebrou Acordos Coletivos de Trabalho a fixar as seguintes disposições:

Acordo Coletivo de Trabalho 2007/2009

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, que serão definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 214)

Acordo Coletivo de Trabalho 2008/2010

A participação nos Lucros ou Resultados destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos continuará seguirá regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL e interessados.

(e-fls. 187)

Destarte, não houve observância do regramento traçado no art. 2º, *caput* e parágrafo primeiro, da Lei n.º 10.101, de 2000, *in verbis*:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Isso porque, o inciso II do caput do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, demanda que as regras da participação nos lucros ou resultados sejam negociadas pela categoria profissional e postas em convenção ou acordo coletivo de trabalho e, no caso concreto, isso não ocorreu, uma vez que os Acordos Coletivos efetuam delegação pura e simples da competência normativa disciplinada pelo art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, pois, sem qualquer fixação de regra ou coordenada, autorizam que empresa e interessados negociem diretamente, ou seja, negociem sem a escolha de comissão pelas partes e sem a participação de um representante indicado pelo sindicato da categoria profissional, havendo inequívoca inobservância do inciso I do caput do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, bem como do parágrafo primeiro desse artigo, a exigir que a convenção ou o acordo coletivo especifiquem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigências e prazos para revisão do acordo, mas nada disso foi fixado nos Acordos Coletivos a veicularem apenas norma a outorgar competência para que os interessados efetuem negociação direta e que restou materializada nos contratos individuais de metas, documento eletrônico gerado no “sistema Web”, não se tendo detectado em tal sistema informatizado a observância de nenhuma das exigências da Lei nº 10.101, de 2000.

Isso posto, voto por REJEITAR A PRELIMINAR e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para: a) excluir do lançamento os valores apurados no levantamento PC – Previdência Complementar; e b) excluir a qualificadora da multa, passando esta ao percentual de 75%.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro