



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10980.726724/2012-96
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.881 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2015
Matéria PLR E PREVIDÊNCIA PRIVADA
Recorrente SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/04/2007, 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/04/2008 a 30/04/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDOS PRÓPRIOS INDIVIDUAIS PREVENDO REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E METAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM RELAÇÃO A PARTE DOS EMPREGADOS. PREVISÃO E REMISSÃO AO ACORDO COLETIVO. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Resultados com base em Acordo Coletivo, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento para parte dos empregados, ocupantes de cargos de gerência, diretoria e superintendência, em instrumentos individuais próprios, contendo regras claras e objetivas, metas e demais condições para o pagamento da verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários.

Acrescenta-se que o próprio Acordo Coletivo firmado com o respectivo Sindicato previa a formalização de aludidos acordos próprios individuais para tais funcionários, tendo ocorrido, inclusive, remissão expressa nestes últimos ao instrumento negocial base, não havendo se falar em ausência de regras claras e objetivas, e metas, ou mesmo ausência de arquivamento no Sindicato, uma vez que referidos atos individuais encontravam-se contidos na regra matriz da PR.

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. PAGAMENTOS DIFERENCIADOS. POSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA VEDAÇÃO LEGAL. NÃO INCIDÊNCIA.

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

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. ENTIDADE ABERTA. ABRANGÊNCIA PARCIAL. APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Nos termos da Lei Complementar n.º 109/2001, art. 68, as contribuições do empregador para planos de previdência privada instituído por entidade aberta não sofre a incidência de contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não seja extensivo a todos os empregados e diretores da empresa.

AUTO DE INFRAÇÃO DECORRENTE DE LANÇAMENTO POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL JULGADO IMPROCEDENTE EM PARTE. AUTUAÇÃO REFLEXA. OBSERVÂNCIA DECISÃO.

Impõe-se a exclusão da multa aplicada decorrente da ausência de informação em GFIP de fatos geradores lançados em Autuação Fiscal, pertinente ao descumprimento da obrigação principal, declarada parcialmente improcedente, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, o que se vislumbra na hipótese vertente.\

MULTA LEI 11.941/08 RETROATIVIDADE BENIGNA

Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Com a alteração introduzida pela lei 11.941/08, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no art. 44: 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.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, : I) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento PR, com exceção da PR concedida ao conselheiro Daniel Sledge Herbet, na condição de contribuinte individual, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que negava provimento, II) Por maioria de votos, dar provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos PB e PP, tanto pela aplicabilidade da lei complementar 109 como pelo cumprimento da lei 8212/91, vencidos os conselheiros Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que davam provimento apenas consubstanciado na lei 8212/91. III) Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao AIOAC nº 37.275.031-1 - Auto de Infração Código 68 para excluir do cálculo da multa, os fatos geradores excluídos das obrigações principais. IV) pelo voto de qualidade, dar provimento parcial de modo que a multa fique limitada ao valor calculado conforme o art. 44, I, da Lei n.º 9.430/1996, deduzidas as multas aplicadas nas NFLD correlatas. Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que aplicavam a regra do art. 32-A da Lei nº 8.212/91. V) pelo voto de qualidade, negar provimento ao pedido de exclusão a multa de ofício imposta na competência 03/2008, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para fazer o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente em Exercício

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

SPAIPA S/A INDÚSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 10ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP, Acórdão nº 14-45.170/2013, às fls. 1.446/1.470, que julgou procedentes em parte os lançamentos fiscais, lavrados em 13/11/2012 (folha de rosto), referentes às contribuições sociais devidas ao INSS, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, mais precisamente os valores pagos a título de PLR e Previdência Privada, em relação às competências 04/2007, 03/2008 e 04/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 17/52, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **AIOF nº 37.279.951-5** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais;

2) **AIOF nº 37.279.952-3** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, Sesi e SEBRAE);

3) **AIOAC nº 37.275.031-1** – **Auto de Infração Código 68** – Multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de informar a totalidade das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais;

De conformidade com o Relatório Fiscal, os fatos geradores das contribuições previdenciárias ora lançadas encontram-se discriminados nos levantamentos abaixo elencados:

A) **PR – Participação nos Resultados** - Esclarece a fiscalização que a contribuinte paga PLR aos segurados empregados de conformidade com Acordos Coletivos de Trabalho, em observância à legislação de regência. No entanto, os ocupantes de cargo de gerência, diretoria e conselheiros foram excluídos de aludidos Acordos, formalizando ajustes específicos e individuais com cada colaborador, nos termos da Cláusula 15 daquele instrumento negocial.

Informa a autoridade lançadora que procedeu a confrontação dos valores pagos para os ocupantes de cargo de chefia, constatando que foram superiores aos previstos nos Acordos Coletivos firmados, razão pela qual os considerou irregulares e, portanto, integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias. A título de exemplo, esclarece que *enquanto para os colaboradores em geral o valor máximo devido correspondia a até 75% de seu salário do mês de dezembro do ano anterior, aos dirigentes foram destinados até 8,15 salários de bonificação.*

Afasta, ainda, o fiscal autuante a aplicabilidade da Décima Quinta Cláusula e parágrafo único dos Acordos Coletivos, por entender que os instrumentos negociais individuais ferem os dispositivos que regem a matéria, notadamente o artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais estabelecem, respectivamente, que “os instrumentos da negociação

deverão ter regras claras e objetivas”, bem como que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”;

Ressalta, por fim, que a empresa pagou PLR ao conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, na condição de contribuinte individual, enquanto a legislação de regência somente possibilita aludida verba para os segurados empregados, o que ensejou a consideração de referido valor como salário de contribuição;

B) PB e PP - Previdência Privada – De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte *manteve, até o exercício 2009, um plano de Previdência Privada firmado com o Bradesco Previdência e Seguros o qual beneficiava seus colaboradores, conforme disposto no Art. 2º, divididos em duas categorias: “Grupo I” abrangendo os cargos de direção (diretoria, gerência e conselheiros) e “Grupo II” os demais colaboradores da empresa;*

Os benefícios concedidos dependiam do Grupo em que o participante estava incluído. No caso do Grupo I, o benefício seria a Renda Mensal Vitalícia/Temporária e o Pecúlio, *sendo optativo para o participante resgatar todo o valor depositado de uma única vez, quando de sua aposentadoria.* Para os integrantes do Grupo II o benefício correspondia a uma vez o salário bruto, quando de sua aposentadoria.

Diante da diferenciação dos planos, a fiscalização desconsiderou os pagamentos realizados na modalidade do Grupo I, relativamente à “Renda Mensal Vitalícia”, e os caracterizou como salário de contribuição.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 1.476/1.497, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, contrapõe-se ao presente lançamento, com arrimo no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, por entender que as verbas pagas pela empresa aos segurados empregados, mais precisamente PPR e Previdência Privada, não se equiparam àquelas que compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência dos requisitos necessários à caracterização de salário.

No que tange às importâncias pagas a título de Participação nos Resultados, opõe-se à exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, alegando que as parcelas concedidas aos empregados àquele título não podem ser consideradas remunerações e, por conseguinte, indevida a inclusão no salário de contribuição, face aos preceitos inscritos no artigo 7º, inciso XI, da CF, c/c artigo 22 da Lei nº 8.212/91, os quais excluem tais importâncias da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tratando-se de uma verdadeira imunidade objetiva.

Corroborando o acima exposto, defende que o legislador, através do artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, afastou a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, entendimento, esse, reforçado pela Lei nº 10.101/2000, bem como pela jurisprudência de nossos Tribunais, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Acrescenta que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça oferece proteção ao pleito da contribuinte, tendo em vista entender que um mero descumprimento de

requisito formal não tem o condão de macular a natureza da verba, mormente em face da finalidade de tal benefício.

Assevera que os Acordos Coletivos que contemplaram aludido pagamento abrangeram todos os segurados da empresa, inclusive os gerentes, diretores e conselheiros, consoante Cláusula Primeira de aludido instrumento negocial, ressaltando que a Cláusula Décima Quinta somente estabeleceu que *os requisitos para pagamento da PLR e metas dos dirigentes deveriam ser objeto de termos individuais, os quais prevaleceriam sobre os requisitos e metas gerais previstos para os demais empregados da Recorrente*.

Aduz que os termos da Cláusula Décima Quinta do Acordo, entendido como ilegal pela autoridade fiscal, fora, igualmente, objeto de negociação com o Sindicato dos Trabalhadores e com a Comissão de Empregados, bem como protocolado na entidade sindical, não havendo qualquer dispositivo legal que vede o procedimento eleito pela contribuinte.

Repisa que o Acordo Coletivo, notadamente a sua Cláusula Décima Quinta, não prescreve em nenhum momento a necessidade do arquivamento do termo individual no Sindicato dos Trabalhadores.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação jurisprudência administrativa contemplando casos similares, onde foram aceitos pagamentos diferenciados em razão de cargos na empresa.

Alega que os Acordos individuais firmados com os segurados ocupantes de cargos diretivos possuem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da PLR, ao contrário do que restou assentado pela autoridade lançadora.

A corroborar seu entendimento, suscita que o plano de PLR da contribuinte prevê metas corporativas, metas coletivas e metas individuais, em estrita observância à legislação de regência, tendo a empresa cumprido o determinado no Acordo para cada uma modalidade de meta acima explicitada.

Quanto ao Plano de Previdência Privada, reitera que o pagamento se deu nos moldes das normas legais que regulam a matéria, não havendo qualquer impossibilidade de concessão de planos diferenciados entre os empregados, mas somente a necessidade de ser extensivo à totalidade dos segurados.

Opõe-se à exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a parte dos empregados a título de Previdência Privada, aduzindo para tanto que o artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, esteio da pretensão fiscal, fora tacitamente revogado pelo artigo 202 da Constituição Federal (na redação dada pela EC nº 20/1998), determinando que os gastos com referida verba não são tributados pela previdência, bem como necessitam de regulamentação via Lei Complementar, o que veio a ocorrer com a LC nº 109/2001, a qual em seus artigos 68 e 69, determina a não incidência dos tributos ora lançados sobre tais verbas.

Explicita que o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/2001, em que pese impor a extensão à totalidade dos empregados, se refere aos planos de benefícios de entidades fechadas (plano de previdência privada fechada), não surtindo efeito para os planos de previdência aberta.

Em defesa de sua pretensão, alega que a legislação trabalhista, especialmente o artigo 458 da CLT, igualmente, afasta a tributação de aludida verba, independentemente da extensão à totalidade dos empregados.

Processo nº 10980.726724/2012-96
Acórdão n.º **2401-003.881**

S2-C4T1
Fl. 1.604

Pretende seja determinada a aplicação da multa de mora inscrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, para os autos de infração por descumprimento de obrigação principal, relativamente à competência 03/2008, em detrimento à penalidade de 75% aplicada no presente processo.

Igualmente, em relação ao auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, pugna pela adoção da multa prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 11.941/2009, por se apresentar como penalidade mais benéfica e, portanto, passível de alcançar fatos geradores pretéritos à sua edição.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

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

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte foram lavrados Autos de Infração em virtude da constatação do descumprimento das obrigações acessória e principal abaixo discriminadas, no decorrer do período de 04/2007, 03/2008 e 04/2008, conforme Relatório Fiscal, às fls. 17/52, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **AIOP nº 37.279.951-5** - Contribuições Sociais relativas à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais;

2) **AIOP nº 37.279.952-3** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESI e SEBRAE);

3) **AIOAC nº 37.275.031-1** – **Auto de Infração Código 68** – Multa por descumprimento de obrigação acessória, aplicada nos termos do artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, por ter apresentado GFIP's com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, deixando de informar a totalidade das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais;

Com mais especificidade, em referidos Autos de Infração constam os seguintes levantamentos:

A) **PR – Participação nos Resultados** - Esclarece a fiscalização que a contribuinte paga PLR aos segurados empregados de conformidade com Acordos Coletivos de Trabalho, em observância à legislação de regência. No entanto, os ocupantes de cargo de gerência, diretoria e conselheiros foram excluídos de aludidos Acordos, formalizando ajustes específicos e individuais com cada colaborador, nos termos da Cláusula 15 daquele instrumento negocial.

Informa a autoridade lançadora que procedeu a confrontação dos valores pagos para os ocupantes de cargo de chefia, constatando que foram superiores aos previstos nos Acordos Coletivos firmados, razão pela qual os considerou irregulares e, portanto, integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias. A título de exemplo, esclarece que *enquanto para os colaboradores em geral o valor máximo devido correspondia a até 75% de seu salário do mês de dezembro do ano anterior, aos dirigentes foram destinados até 8,15 salários de bonificação.*

Afasta, ainda, o fiscal autuante a aplicabilidade da Décima Quinta Cláusula e parágrafo único dos Acordos Coletivos, por entender que os instrumentos negociais individuais ferem os dispositivos que regem a matéria, notadamente o artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais estabelecem, respectivamente, que *os instrumentos da negociação*

deverão ter regras claras e objetivas”, bem como que o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores”;

Ressalta, por fim, que a empresa pagou PLR ao conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, na condição de contribuinte individual, enquanto a legislação de regência somente possibilita aludida verba para os segurados empregados, o que ensejou a consideração de referido valor como salário de contribuição;

B) **PB e PP - Previdência Privada** – De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte *manteve, até o exercício 2009, um plano de Previdência Privada firmado com o Bradesco Previdência e Seguros o qual beneficiava seus colaboradores, conforme disposto no Art. 2º, divididos em duas categorias: “Grupo I” abrangendo os cargos de direção (diretoria, gerência e conselheiros) e “Grupo II” os demais colaboradores da empresa;*

Os benefícios concedidos dependiam do Grupo em que o participante estava incluído. No caso do Grupo I, o benefício seria a Renda Mensal Vitalícia/Temporária e o Pecúlio, *sendo optativo para o participante resgatar todo o valor depositado de uma única vez, quando de sua aposentadoria.* Para os integrantes do Grupo II o benefício correspondia a uma vez o salário bruto, quando de sua aposentadoria.

Diante da diferenciação dos planos, a fiscalização desconsiderou os pagamentos realizados na modalidade do Grupo I, relativamente à “Renda Mensal Vitalícia”, e os caracterizou como salário de contribuição.

De início, convém registrar que o presente lançamento contempla, além dos segurados empregados, o pagamento de PPR para o conselheiro Daniel Sledge Herbet, na condição de contribuinte individual, razão do lançamento, por entender a fiscalização que a legislação de regência somente possibilita a concessão de aludida verba para os empregados, não abarcando aquele segurado.

Entrementes, referida questão não fora objeto de questionamento por parte da recorrente, o que nos conduz a concluir pela manutenção do feito relativamente àquele contribuinte individual.

Em suas razões recursais, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve parte substancial da exigência fiscal, aduzindo para tanto que as verbas pagas pela empresa aos segurados empregados, **Participação nos Resultados e Previdência Privada**, não se equiparam àquelas que compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo em vista a inexistência dos requisitos necessários à caracterização de salário-de-contribuição.

Em defesa de sua pretensão, elabora substancioso arrazoado contemplando com especificidade as verbas concedidas aos segurados empregados ainda objeto de contestação, acima elencadas, concluindo estarem fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Em virtude das duas verbas lançadas na presente autuação como salário indireto, cada uma com suas peculiaridades, analisaremos a questão posta nos autos de maneira individualizada, após transcrição dos dispositivos legais que regulamentam a matéria, senão vejamos.

Antes de adentrar as questões de mérito, é de bom alvitre trazer à baila o disposto nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, indispensáveis ao deslinde da lide, *in verbis*:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias””

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.”

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer espécie de isenção que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal e não extensiva, como requer a contribuinte.

Por sua vez, as importâncias que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias estão expressamente listadas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91, o qual estabelece os pressupostos legais para que não se caracterizem como salário-de-contribuição, visando garantir os direitos dos empregados, como segue:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

e) as importâncias: [\(Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)).

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; ([Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#))

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; ([Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#))

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) ”

Mais especificamente, contemplando as verbas em epígrafe, o Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 214, § 9º, prescreve a não incidência de contribuições previdenciárias nas seguintes condições, *in verbis*:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 02/03/2015 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO
Impresso em 18/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

[...]

XV - o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar privada, aberta ou fechada, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da Consolidação das Leis do Trabalho;

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. [...]”

Como se observa, tendo a autoridade lançadora inserido os pagamentos realizados pela empresa aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais no conceito de remuneração (salário-de-contribuição), nos termos do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, comprovando/demonstrado com especificidade a natureza remuneratória das verbas concedidas, impõe-se ao contribuinte afastar a pretensão fiscal enquadrando tais pagamentos em uma das hipóteses de não incidência, isenção ou imunidade elencadas na norma encimada, observando, porém, os requisitos legais para tanto.

Em outras palavras, desincumbindo-se o Fisco do ônus de comprovar o fato gerador das contribuições previdenciárias, cabe ao contribuinte demonstrar, com documentação hábil e idônea, que as verbas concedidas aos segurados empregados e/ou contribuintes individuais se enquadram em uma das hipóteses previstas no § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, de maneira a rechaçar a tributação imputada.

Voltando à análise do caso *sub examine*, a contribuinte se insurgiu contra a tributação das verbas pagas aos seus funcionários, razão pela qual passaremos a analisar os argumentos relacionados a tais rubricas individualmente, senão vejamos:

A) DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, a lavratura do presente Auto de Infração deveu-se, em parte, a constatação de contribuições previdenciárias pretensamente devidas pela empresa ao INSS, incidentes sobre os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Com mais especificidade, esclarece a fiscalização que a contribuinte pagou PLR aos segurados empregados de conformidade com Acordos Coletivos de Trabalho, em observância à legislação de regência. No entanto, os ocupantes de cargo de gerência, diretoria e

conselheiros foram excluídos de aludidos Acordos, formalizando ajustes específicos e individuais com cada colaborador, nos termos da Cláusula 15 daquele instrumento de acordo.

Informa a autoridade lançadora que procedeu a confrontação dos valores pagos para os ocupantes de cargo de chefia, constatando que foram superiores aos previstos nos Acordos Coletivos firmados, razão pela qual os considerou irregulares e, portanto, integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias. A título de exemplo, esclarece que *enquanto para os colaboradores em geral o valor máximo devido correspondia a até 75% de seu salário do mês de dezembro do ano anterior, aos dirigentes foram destinados até 8,15 salários de bonificação*.

Rechaça, ainda, o fiscal autuante a aplicabilidade da Décima Quinta Cláusula e parágrafo único dos Acordos Coletivos, por entender que os instrumentos negociais individuais ferem os dispositivos que regem a matéria, notadamente o artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais estabelecem, respectivamente, que *os instrumentos da negociação deverão ter regras claras e objetivas*”, bem como que *o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores*”;

Por sua vez, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, por entender que os valores concedidos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme ditames inscritos na legislação de regência, especialmente o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, c/c artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, sobretudo quando pagos em observância à MP nº 794/94 e reedições, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Argumenta que a PLR constitui verdadeira imunidade, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que é norma cogente e auto aplicável, independentemente de lei específica.

Acrescenta que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça oferece proteção ao pleito da contribuinte, tendo em vista entender que um mero descumprimento de requisito formal não tem o condão de macular a natureza da verba.

Assevera que os Acordos Coletivos que contemplaram aludido pagamento abrangeram todos os segurados da empresa, inclusive os gerentes, diretores e conselheiros, consoante Cláusula Primeira de aludido instrumento negocial, ressaltando que a Cláusula Décima Quinta somente estabeleceu que *os requisitos para pagamento da PLR e metas dos dirigentes deveriam ser objeto de termos individuais, os quais prevaleceriam sobre os requisitos e metas gerais previstos para os demais empregados da Recorrente*.

Aduz que os termos da Cláusula Décima Quinta do Acordo, entendido como ilegal pela autoridade fiscal, fora, igualmente, objeto de negociação com o Sindicato dos Trabalhadores e com a Comissão de Empregados, bem como protocolado na entidade sindical, não havendo qualquer dispositivo legal que vede o procedimento eleito pela contribuinte.

Repisa que o Acordo Coletivo, notadamente a sua Cláusula Décima Quinta, não prescreve em nenhum momento a necessidade do arquivamento do termo individual no Sindicato dos Trabalhadores.

Em defesa de sua pretensão, traz à colação jurisprudência administrativa contemplando casos similares, onde foram aceitos pagamentos diferenciados em razão de cargos na empresa.

Alega que os Acordos individuais firmados com os segurados ocupantes de cargos diretivos possuem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da PLR, ao contrário do que restou assentado pela autoridade lançadora.

A corroborar seu entendimento, suscita que o plano de PLR da contribuinte prevê metas corporativas, metas coletivas e metas individuais, em estrita observância à legislação de regência, tendo a empresa cumprido o determinado no Acordo para cada uma modalidade de meta acima explicitada.

Como se observa, a controvérsia posta nos autos reside, basicamente, no pagamento da PR dos ocupantes de cargos de direção, lastreado em termos individuais firmados entre a empresa e os segurados.

De início, 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 nº 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.

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.

Entrementes, 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 nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 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 tratando-se 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 a 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, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos segurados empregados (diretores, gerentes e conselheiro) a título de Participação Resultados, utilizando como fundamento à sua empreitada as constatações inseridas no Relatório Fiscal, mais precisamente desconsiderando a existência de acordos/termos individuais firmados entre a empresa e tais segurados prescrevendo as metas e demais condições de tais importâncias.

Em verdade, o fiscal autuante entendeu que os ajustes/termos individuais formalizados ferem o artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais estabelecem, respectivamente, que *os instrumentos da negociação deverão ter regras claras e objetivas*”, bem como que *o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores*”.

Dessa forma, desconsiderou tais instrumentos negociais e confrontou os pagamentos realizados aos ocupantes de cargo de chefia com as metas e demais disposições do Acordo Coletivo dos outros funcionários, concluindo que foram superiores aos previstos naquele instrumento, razão pela qual os considerou irregulares e, portanto, integrante da base de cálculo das contribuições previdenciárias. A título de exemplo, esclarece que *enquanto para os colaboradores em geral o valor máximo devido correspondia a até 75% de seu salário do mês de dezembro do ano anterior, aos dirigentes foram destinados até 8,15 salários de bonificação*.

Não obstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela ilustre autoridade lançadora, a pretensão fiscal, contudo, não tem o condão de prosperar, impondo seja restabelecida a ordem legal no sentido de afastar a tributação dos valores pagos a título de PR, como passaremos a demonstrar.

De plano, com a devida vênia, não compartilhamos com o procedimento adotado pela fiscalização em confrontar os valores pagos aos ocupantes de cargos de direção com as metas, limites, etc dos demais segurados empregados da empresa, constante do bojo do Acordo Coletivo.

Isto porque, o Acordo Coletivo, em sua Cláusula Décima Quinta, é por demais enfática ao estabelecer que *para os colaboradores que ocupam cargos de gerência, diretoria e superintendência, os objetivos, requisitos mínimos e metas a serem atingidos, bem como o valor do PPR, serão objeto de ajustes específicos e individuais, mediante termo firmado com cada colaborador, razão pela qual as cláusulas do instrumento individual, com esses colaboradores, prevalecerão sobre as cláusulas deste instrumento, tendo em vista a sua especificidade.*”

Extraí-se daí não fazer nenhum sentido admitir o regramento específico dos demais segurados empregados para fins de apuração da regularidade dos pagamentos realizados aos ocupantes dos cargos encimados. Ora, repita-se, há disposição expressa

determinando que as condições impostas de maneira geral no Acordo não se prestarão para tais segurados ocupantes de cargos de direção.

Assim, é de se afastar de pronto a verificação da observância dos termos do Acordo em relação aos ocupantes dos cargos de direção, por inexistir condições fáticas e documentais que suportem tal conclusão, mormente havendo disposição expressa e específica para tratar desses casos.

Incumbia à fiscalização, portanto, analisar se tais instrumentos negociais individuais regulamentando a PPR dos gerentes, diretores e superintendentes, encontram guarida na legislação de regência e, se entendesse que sim, verificar se foram devidamente observados.

Neste ponto, aliás, convém frisar que a fiscalização afastou tais acordos individuais, apresentados pela contribuinte no decorrer da ação fiscal (Item 6.1.5 do Relatório Fiscal), sob o fundamento de contrariar o disposto no artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, os quais estabelecem, respectivamente, que *os instrumentos da negociação deverão ter regras claras e objetivas*”, bem como que *o instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores*”.

Ou seja, em que pese a contribuinte ter apresentado os acordos individuais solicitados pelo Fisco, bem como as planilhas com os cálculos realizados para se atingir os valores pagos aos ocupantes de cargos de direção (item 6.1.6 do Relatório Fiscal) a título de PPR, a autoridade fiscal desconsiderou totalmente os termos de tais instrumentos negociais, sem fazer qualquer análise se, de fato, foram observados, para se escorar nas condições dos Acordos para os demais funcionários, as quais não se prestam para tanto, como acima explicitado.

Partindo dessa premissa, como a autoridade lançadora não confrontou as importâncias concedidas com os acordos individuais de maneira a constatar se os termos firmados foram devidamente cumpridos, nos resta nesta assentada verificar a pretensão fiscal arrimada na suposta contrariedade aos ditames do artigo 2º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.101/2000, que assim prescreve:

“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:

[...]

§ 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:

[...]

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

[...]

Das Regras Claras e Objetivas e Metas

Quanto à exigência inserida no § 1º acima transcrito, qual seja, a necessidade da existência de regras claras e objetivas, da simples análise dos acordos individuais, denominados “Termo de Contratação de Metas e Objetivos do PPR” e “Termo PPR Gerencial Individual”, de e-fls. 539/754, constata-se haver expressamente metas a serem atingidas, regras claras e objetivas e outros indicadores e condições para o recebimento a Participação nos Resultados, não se cogitando na contrariedade à lei imputada pela fiscalização.

A título de exemplo, transcrevemos excerto do “Termo de Contratação de Metas e Objetivos do PPR DE 2007”, de e-fls 590/592, nos seguintes termos:

“[...]

*Em consonância com as disposições do Acordo de Implantação de PPR 2007, firmado com a comissão de Trabalhadores da nossa empresa e com a Assistência do Sindicato Profissional, por meio do presente faz-se a contratação das metas e objetivos para 2007 para os colaboradores em cargos de **Gerência de Divisão e Departamento da Regional Paraná Oeste**, em conformidade com o que está estabelecido na cláusula sexta (metas da empresa), para fins de pagamento do PPR, na forma que segue:*

As metas ficam divididas em três “grupos”, sendo que o primeiro se refere aquelas a serem atingidas pela empresa, a segunda a serem atingidas pela regional e por último as metas a serem atingidas individualmente. As metas da empresa terão um peso de 40% (quarenta por cento), da regional 40% (quarenta por cento) enquanto as metas individuais terão um peso de 20% (vinte por cento).

Fazem parte das metas a serem atingidas pela empresa, os seguintes indicadores:

EBITDA - resultado do lucro, antes dos juros, do imposto de renda, da depreciação e da amortização, constante do Balanço da Empresa;

Volume de Vendas (exceto não carbonatados) – total de caixas físicas vendidas de refrigerante, cerveja, chopp e água mineral.

Volume de Vendas não carbonatados - total de caixas físicas vendidas de suco, chá, energético, bebida láctea e água saborizada.

Market Share de Refrigerantes - participação percentual em volume da empresa no mercado de refrigerantes, medida pela empresa Nielsen;

Market Share de Cervejas - participação percentual em volume da empresa no mercado de cervejas, medida pela empresa Nielsen;

Rating de Produto - avaliação da qualidade de produto, medido pela Coca-Cola Company Indústria Ltda (CCIL).

Quantidade de reclamações da Central de Relacionamento Spaipa (CRS) – quantidade de reclamações registradas na Central de Relacionamento Spaipa provenientes de clientes e consumidores.

METAS DA EMPRESA

Documento assinado digitalmente por Selma Ribeiro Coutinho em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 02/03/20

15 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por ELAINE CRISTI

NA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 18/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

INDICADOR	META	PESO
<i>EBITDA</i>	<i>R\$ 143.080.234,00</i>	<i>50%</i>
<i>Volume de Vendas exceto não Carbonatados</i>	<i>91.274,032</i>	<i>18%</i>
<i>Volume de Vendas de não carbonatados</i>	<i>3.029.763</i>	<i>7%</i>
<i>Market Share de Refrigerantes</i>	<i>54,10%</i>	<i>10%</i>
<i>Market Share de Cervejas</i>	<i>11,24%</i>	<i>5%</i>
<i>Rating de Produto</i>	<i>96,90</i>	<i>5%</i>
<i>Quantidade de reclamações da CRS</i>	<i>8.207</i>	<i>5%</i>

Fazem parte das metas a serem atingidas pela regional, os seguintes indicadores:

EBITDA Contribution - lucro bruto menos as despesas operacionais, excluindo-se as despesas não gerenciáveis;

Volume de Vendas - total de caixas físicas vendidas de refrigerantes, cerveja, água e linha de produtos não carbonatados;

Market Share de Volume de Refrigerante - participação percentual em volume da empresa no mercado de refrigerantes, medida pela empresa Nielsen;

Market Share de Volume de Cerveja - participação percentual em volume da empresa no mercado de cervejas, medida pela empresa Nielsen;

Market Share de Valor Refrigerante - participação percentual em faturamento dos produtos comercializados pela empresa da categoria refrigerante em relação ao faturamento total de refrigerantes do mercado, medida pela empresa ACNielsen;

Market Share de Valor Cerveja - participação percentual em faturamento dos produtos comercializados pela empresa da categoria cerveja em relação ao faturamento total de cervejas do mercado, medida pela empresa ACNielsen;

Rating de Produto - avaliação da qualidade do produto, medido pela Coca-Cola Company Indústria Ltda (CCIL).

METAS DA REGIONAL

INDICADOR	META	PESO
<i>EBITDA Contribution</i>	<i>R\$ 22.238.000,00</i>	<i>50%</i>
<i>Volume de Vendas</i>	<i>12.410.635</i>	<i>25%</i>
<i>Market Share de Volume de Refrigerante</i>	<i>63,95%</i>	<i>7%</i>
<i>Market Share de Volume de Cerveja</i>	<i>12,11%</i>	<i>3%</i>
<i>Market Share de Valor de Refrigerante</i>	<i>71,38%</i>	<i>7%</i>
<i>Market Share de Valor de Cerveja</i>	<i>10,15%</i>	<i>3%</i>

Rating de Produto

96,30

5%

Diante das metas acima consignadas, os colaboradores adiante identificados e assinados, manifestam seu ciente sobre os indicadores corporativos, da regional e sobre as metas individuais que ficará anexada a este termo.[...]"

Não bastasse isso, como acima lembrado, a contribuinte apresentou, igualmente, os valores pagos a cada um daqueles segurados constantes das planilhas de e-fls 756/759, e, bem assim, os cálculos e resultados alcançados para se chegar a tais importâncias, consoante documentos de e-fls 782/791, 797/802.

Aliás, a própria autoridade lançadora em seu Relatório Fiscal deixa bem notória a existência de regramento claro e específico, bem como metas, nos acordos individuais sob análise, como se verifica dos itens 6.1.6 a 6.1.8, 6.2.5, 6.2.6, e 6.2.12.

Conclui-se, assim, que os acordos individuais firmados com os ocupantes de cargos de direção observaram a legislação de regência, contemplando regras claras e objetivas, além de metas e outras condições a serem implementadas para o recebimento da verba em comento, impondo seja afastada a pretensão fiscal baseada neste fundamento.

Do Arquivamento na Entidade Sindical

Por derradeiro, sustentou a autoridade fiscal que os acordos individuais firmados entre a empresa e os empregados ocupantes de cargos de direção não teriam o condão de suportar o pagamento da PPR objeto do lançamento, uma vez não estar devidamente arquivado na entidade sindical.

Consoante se positiva dos autos, melhor sorte não está reservada ao Fisco, igualmente, nesta argumentação.

Destarte, a Cláusula Primeira dos Acordos Coletivos que embasaram o pagamento da PPR, transcrita no bojo do Relatório Fiscal, é expressa ao incluir os gerentes, diretores e superintendentes como beneficiários de tal Programa, senão vejamos:

ACT 2007 A 2009

"CLÁUSULA PRIMEIRA – COLABORADORES ABRANGIDOS

*O presente acordo abrange todos os colaboradores da empresa Acordante, **inclusive, Gerentes, Diretores e Superintendentes**, lotados e/ou vinculados à sede de Curitiba – PR, representados neste ato, pela comissão de colaboradores, com assistência dos representantes da entidade sindical, acima mencionada."*

Por sua vez, na Cláusula Décima Quinta, o Acordo em questão prescreve que os critérios de apuração para tais segurados seriam estabelecidos individualmente, como segue:

"CLÁUSULA DÉCIMA QUINTA – EXCLUSÃO DOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO

Para os colaboradores que ocupam cargos de gerência, diretoria ou superintendência, os objetivos, requisitos mínimos e metas a serem atingidos, bem como o valor da PPR, serão objeto de ajustes específicos e individuais, mediante termo firmado com cada colaborador, razão pela qual as cláusulas do instrumento individual com esses colaboradores, prevalecerão

sobre as cláusulas deste instrumento tendo em vista a sua especificidade.”

Como se observa, os acordos individuais para os ocupantes dos cargos retromencionados encontram-se contidos no Acordo Coletivo de Trabalho, que contou com a participação do representante sindical, comissão de empregados e fora devidamente arquivado, fazendo remissão expressa a formalização de instrumentos negociais individuais em face das especificidades de cada ocupação.

Conforme restou circunstanciadamente demonstrado nos autos, de fato, houve observância à necessidade de existência de regras claras e objetivas e arquivamento no Sindicato e, o simples fato de a empresa se aprofundar mais nesse regramento de maneira individualizada para alguns segurados, diante da especificidade de cada cargo, a partir de acordos próprios, não é capaz de macular o Plano de PPR, sobretudo quando se comprova que os funcionários a serem beneficiados são **cientificados das metas, objetivos e demais condições a serem alcançados, como se vislumbra no caso vertente.**

Mais a mais, a maioria dos Acordos e/ou Convenções Coletivas são elaboradas por Sindicatos das respectivas categorias de maneira ampla, o que não impede as empresas participantes de melhor aclarar o regramento geral preestabelecido levando em consideração suas especificidades, conquanto que não contrarie os termos do Acordo base.

Em outras palavras, a partir de um Acordo e/ou Convenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidade as peculiaridades de cada uma, conquanto que tais diretrizes, igualmente, sejam de conhecimento de todos os funcionários, com o fito de lhes conferir a devida segurança de que receberão sua participação nas hipóteses de atingimento das metas/objetivos estabelecidos.

É exatamente o que se vislumbra no caso vertente, onde os acordos individuais firmados entre os ocupantes de cargos de gerência, direção e superintendência, encontram-se lastreados nos termos dos Acordos Coletivos, os quais foram objeto de negociação entre o Sindicato, empregados e empresa, todos acordando pela possibilidade da existência de tais instrumentos negociais individuais, simplesmente para tratar das metas, regramento e condições para o pagamento.

Não se trata, pois, de acordos firmados sem qualquer embasamento jurídico e/ou documental, mas, sim, amparado por disposição expressa em Acordo Coletivo, devidamente formalizado e arquivado na entidade Sindical, não podendo ser interpretados fora do contexto lógico que se apresenta, como pretende a fiscalização.

Desproporcionalidade entre Pagamentos de Diretores, Gerentes e Superintendentes e demais Empregados

Em conclusão, não obstante ter afastado o argumento da fiscalização de que os pagamentos da PPR dos ocupantes dos cargos retro não observaram o regramento do Acordo Coletivo de maneira geral, sobretudo em face da desproporcionalidade dos valores, mister registrar que a concessão de Participação nos Lucros e Resultados com importâncias não lineares, não é capaz de rechaçar as normas que contemplam a matéria, de maneira a fazer incidir contribuições previdenciárias.

Data vênha àqueles que divergem do entendimento deste relator, a conclusão da exigência de pagamento de PLR equitativo aos funcionários e diretores, gerentes e superintendentes da empresa não encontra sustentáculo nos parágrafos 1º e 2º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, em nenhum momento o legislador contemplou a obrigatoriedade da homogeneidade dos pagamentos da verba em comento a todos os empregados e/ou diretores, etc, ao contrário do que ocorre com outras hipóteses de imunidade, não incidência e/ou isenção de contribuições previdenciárias.

O que a lei determina é a utilização de “[...] 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 [...]”.

Com efeito, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal e/ou limitá-lo.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva.

Aliás, a conclusão da autoridade lançadora, além de não encontrar amparo na legislação de regência, foge à razoabilidade e à própria essência de tal benefício fiscal. Isto porque, em uma empresa com diversos setores, como produção, administrativo, diretoria, vendas, etc, as metas, requisitos e/ou condições para o recebimento da PLR poderão variar de conformidade com a observância dos pressupostos estabelecidos entre as partes em diversas áreas de atuação separadas.

Não se pode exigir, assim, que os funcionários lotados na produção, por exemplo, tenham necessariamente a PLR em valor idêntico ao pessoal das vendas, publicidade e/ou diretoria, mesmo porque os salários e as atividades desenvolvidas são distintos.

Igualmente, repita-se, não há nos dispositivos legais que regulamentam a matéria limitação ou necessária equivalência nos valores de PLR, os quais poderão ser equânimes ou não, ficando a cargo das partes envolvidas nos Acordos e/ou Convenções Coletivas ou nas Comissões eleitas pelos trabalhadores, as tratativas, pressupostos e condições básicas para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados.

Ora, como explicitado alhures, a PLR, na forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, deverá ser negociada entre as partes envolvidas/interessadas, as quais estabelecerão todas as condições para o pagamento do benefício. Não pretendeu o legislador engessar tal verba, para não fugir à sua própria essência, eis que as especificidades das atividades desenvolvidas por cada empresa e respectivos funcionários, ou mesmo por suas entidades de classe, é que deverão ser levadas a efeito nas tratativas de maneira específica.

Na esteira desse raciocínio, a exigência do pagamento da PLR igualitário a todos os funcionários e diretores da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador, mormente quando não encontra guarida no artigo 2º, e parágrafos, da Lei nº 10.101/2000. E, como já sedimentado acima, a imunidade não comporta subjetivismo não contemplado pela legislação específica.

Documento assinado eletronicamente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 26/02/2015 por SELMA RIBEIRO COUTINHO, Assinado digitalmente em 02/03/20

15 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 16/03/2015 por ELAINE CRISTI

NA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 03/03/2015 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

Impresso em 18/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Reitera-se, inexistir no dispositivo legal retro, a toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não sejam os supramencionados, capaz de justificar a tributação pretendida pela fiscalização.

Afora a exigência de regras claras e objetivas e arquivamento na entidade sindical (acima contemplados), observe-se que os demais requisitos legais indispensáveis ao pagamento da PLR aos empregados não foram contestados pela fiscalização, restando claro, assim, o cumprimento de tais pressupostos.

Nessa toada, impende afastar a necessidade de pagamento linear de PLR a todos os empregados como condição legal para a validade do programa, na linha do que restou assentado nos fundamentos de fato e de direito acima demonstrado.

Partindo dessas premissas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de considerar o Plano de Participação nos Resultados da empresa em conformidade com a legislação de regência, decretando, portanto, a improcedência do feito.

B) DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

De acordo com o Relatório Fiscal, a contribuinte *manteve, até o exercício 2009, um plano de Previdência Privada firmado com o Bradesco Previdência e Seguros o qual beneficiava seus colaboradores, conforme disposto no Art. 2º, divididos em duas categorias: “Grupo I” abrangendo os cargos de direção (diretoria, gerência e conselheiros) e “Grupo II” os demais colaboradores da empresa;*

Os benefícios concedidos dependiam do Grupo em que o participante estava incluído. No caso do Grupo I, o benefício seria a Renda Mensal Vitalícia/Temporária e o Pecúlio, *sendo optativo para o participante resgatar todo o valor depositado de uma única vez, quando de sua aposentadoria.* Para os integrantes do Grupo II o *benefício correspondia a uma vez o salário bruto, quando de sua aposentadoria.*

Diante da diferenciação dos planos, a fiscalização desconsiderou os pagamentos realizados na modalidade do Grupo I, relativamente à “Renda Mensal Vitalícia”, e os caracterizou como salário de contribuição.

Inconformada, requer a contribuinte seja decretada a improcedência do feito, repisando que o pagamento se deu nos moldes das normas legais que regulam a matéria, não se cogitando qualquer impossibilidade de concessão de planos diferenciados entre os empregados, mas somente a necessidade de ser extensivo à totalidade dos segurados.

Opõe-se à exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a parte dos empregados a título de Previdência Privada, aduzindo para tanto que o artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, esteio da pretensão fiscal, fora tacitamente revogado pelo artigo 202 da Constituição Federal (na redação dada pela EC nº 20/1998), determinando que os gastos com referida verba não são tributados pela previdência, bem como necessitam de regulamentação via Lei Complementar, o que veio a ocorrer com a LC nº 109/2001, a qual em seus artigos 68 e 69, determina a não incidência dos tributos ora lançados sobre tais verbas.

Explicita que o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/2001, em que pese impor a extensão a totalidade dos empregados, se refere aos planos de benefícios de entidades

fechadas (plano de previdência privada fechada), não surtindo efeito para os planos de previdência aberta.

Em defesa de sua pretensão, alega que a legislação trabalhista, especialmente o artigo 458 da CLT, igualmente, afasta a tributação de aludida verba, independentemente da extensão à totalidade dos empregados.

Da análise dos argumentos da contribuinte em confrontação com os elementos que instruem a acusação fiscal, conclui-se que o insurgimento da recorrente merece acolhimento, como demonstraremos adiante.

Da Aplicabilidade da Lei Complementar nº 109/2001

Preliminarmente, impõe-se transcrever abaixo a legislação que regulamenta a matéria, indispensável ao deslinde da controvérsia, a começar pelo artigo 202 da Constituição Federal, o qual determina que o regime de previdência privada será regulamentado por Lei Complementar, como segue:

“Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

[...]

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

Como se observa, a Lei Complementar nº 109/2001, atendendo ao disposto no *caput* do dispositivo constitucional supratranscrito, veio à regulamentar as condições básicas dos planos de previdência privada complementar abertos ou fechados, com suas especificidades e exigências para assim se caracterizarem.

Por sua vez, o §2º da mesma norma constitucional deixou a cargo do legislador ordinário estabelecer o regramento quanto aos efeitos dos planos de previdência privada complementar nos contratos de trabalhos, inclusive para o fim de inclusão na remuneração dos participantes, recepcionando, assim, os preceitos da legislação previdenciária específica, regulamentando as condições/requisitos para não incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida verba, *in verbis*:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]”

Na esteira desse entendimento, não se pode dizer que a Lei Ordinária nº 8.212/91, a partir do dispositivo legal retro, não teria o condão de regular referida matéria, a pretexto de ser competência privativa de Lei Complementar.

É bem verdade que a Lei Complementar nº 109/2001, em seus artigos 68 e 69, rechaça a incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas, independentemente da extensividade à totalidade dos funcionários da empresa, o que representa uma confrontação direta com os ditames inscritos no artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, mormente no que diz respeito aos planos de previdência abertos.

Em vista desse cenário, percebe-se facilmente que estamos diante de um evidente conflito de normas, uma Lei Complementar e outra Ordinária regulamentando de maneira diversa o mesmo fato. E, a solução em casos dessa natureza passa necessariamente pelo princípio da especialidade das normas, mormente tratando-se de imunidade tributária.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que se vislumbra na hipótese vertente.

Em outras palavras, a Lei Complementar nº 109/2001 ao regulamentar os planos de previdência privada, notadamente em relação aos reflexos no contrato de trabalho e respectiva remunerações dos participantes, adentrou a matéria de competência reservada à lei ordinária, se equiparando a esta, portanto, no que concerne referido tema.

Partindo dessas premissas, tratando-se de conflito de normas, lei complementar (regulando matéria reservada a lei ordinária) e lei ordinária, a resolução encontra amparo no princípio da especialidade, sobressaindo, assim, a Lei nº 8.212/91, a qual *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui o Plano de Custeio, e dá outras providências*.

E, no artigo 28, § 9º, alínea “p”, da Lei nº 8.212/91, o legislador fora por demais enfático ao exigir a extensão de referido benefício à totalidade dos empregados e dirigentes como pressuposto básico para a não incidência dos tributos ora lançados.

Assim, não merece acolhimento a tese da contribuinte escorada nos preceitos insculpidos na Lei Complementar nº 109/2001 tendo a recorrente disponibilizado o plano de previdência privada à totalidade de seus empregados e dirigentes, na forma que exige a legislação de regência específica, impõe-se a manutenção do feito na forma lançada.

Da Desproporcionalidade/Diferença entre os Planos de Previdência Privada

Por outro lado, a acusação fiscal se lastrou basicamente no fato de haver dois planos diferenciados de Previdência Privada o que, no entendimento da autoridade lançadora, contraria a legislação de regência.

Sem razão a fiscalização!

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade fazendária achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de Plano de Previdência Privada, pelo simples fato de haver planos diferenciados entre os empregados e os diretores, o que implicaria dizer não estar presente o requisito ***“disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes”***.

Destarte, a conclusão da exigência de Planos de Previdência Privada equitativos a todos os setores de uma empresa, não encontra sustentáculo na norma isentiva acima transcrita. Com efeito, a alínea “p”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, em momento algum infere que aludido Plano deverá ser concedido de maneira idêntica a todos os funcionários e dirigentes da empresa, se limitando a estabelecer que ***“desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT”***.

Ora, tivesse o legislador ordinário a intenção de impor outros requisitos à concessão de referida benesse, teria feito de forma explícita e clara no bojo da norma legal, acima transcrita, o que não se verifica no caso vertente, não podendo o aplicador da lei conferir interpretação que extrapola o próprio texto legal, especialmente tratando-se de isenção, cuja legislação deverá ser aplicada literalmente.

Assim não o tendo feito, torna-se defeso ao intérprete da lei, especialmente àqueles que exercem a atividade judicante no âmbito administrativo, concluir diversamente daquilo que a norma estabelece de forma clara e objetiva: **Não incidirão contribuições previdenciárias sobre tais verbas se FOREM EXTENSIVOS A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES.**

Repito, inexistente no dispositivo legal retro, a toda evidência, qualquer outro pressuposto legal que não seja o supramencionado, capaz de justificar a manutenção do lançamento.

Na esteira desse entendimento, a exigência de Plano de Previdência Privada igual a todos os empregados e diretores da empresa é de cunho subjetivo do agente lançador ou do julgador, mormente quando estabelece interpretação extensiva/subjetiva à norma legal que regulamenta o tema. E, como já sedimentado acima, a isenção não comporta subjetivismo.

Outro não é o entendimento do eminente doutrinador Leandro Paulsen que, ao discorrer sobre a matéria, assim preleciona:

“Não se pode exigir senão o cumprimento dos requisitos previstos na lei isentiva. O artigo 111 do CTN também se presta ao afastamento de requisitos não estabelecidos, por lei, como condição ao gozo da isenção.”

(Paulsen, Leandro – “Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. rev. atual.

– Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008 –
pág. 876)

Mutatis Mutandis, a 2ª Turma da CSRF, analisando processo contemplando Plano de Saúde, onde, igualmente, o legislador somente exigiu a extensividade a todos empregados e dirigentes da empresa, afastou a necessidade de planos igualitários para todos funcionários, na mesma linha proposta acima, conforme se depreende do Acórdão nº 9202-00.295, com a seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA – PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À TOTALIDADE DO EMPREGADOS/FUNCIONÁRIOS. REQUISITO LEGAL ÚNICO.

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.” (Processo nº 35318.001033/2005-09)

É basicamente o que se verifica nos autos, com o agravante de que, tratando-se de Previdência Privada, com mais razão faz sentido a concessão de maneira diferenciada, lastreada no salário de cada funcionário. Ou seja, a complementação do benefício no plano privado acaba por seguir o valor que cada empregado ou dirigente é remunerado.

Aliás, essa egrégia 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª SJ do CARF, já se debruçou sobre o tema, afastando a necessidade de pagamento/concessão de Plano de Previdência Privada de maneira igualitária a todos os funcionários, consoante se infere do Acórdão nº 2401-003.451, da lavra no ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, sintetizado no seguinte ementa:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. OFERECIMENTO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. CLÁUSULAS DIFERENCIADAS. AFASTAMENTO DA NORMA DE ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

As contribuições da empresa para plano de previdência privada disponível a todos os seus empregados e dirigentes não se submete a incidência de contribuições previdenciárias, ainda que no plano haja cláusulas diferenciadas para determinados grupos de trabalhadores. [...]"

Seguindo nesta esteira, inobstante discordar da aplicabilidade da Lei Complementar nº 109/2001, na linha do exposta acima, é de se afastar a tributação sobre os valores concedidos a título de Previdência Privada, tendo em vista inexistir disposição legal impossibilitando o pagamento diferenciado entre funcionários.

AIOAC nº 37.275.031-1 – Auto de Infração Código 68

Conforme se depreende dos autos, em face da contribuinte fora lavrado, ainda, o Auto de Infração acima, por ter deixado de informar em GFIP a totalidade das remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais, notadamente os valores pagos a título de PPR e Previdência Privada, cujas contribuições previdenciárias (obrigação principal) pertinentes foram analisadas alhures.

Nesse contexto, a contribuinte foi autuada, com fundamento no artigo 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, ensejando a constituição do presente crédito previdenciário decorrente da aplicação da multa calculada com arrimo no artigo 284, inciso II, do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que assim prescreviam:

"Lei 8.212/91

Art. 32. A empresa também é obrigada:

[...]

IV – informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS.

[...]

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior."

"Regulamento da Previdência Social

Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:

[...]

II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem

o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficente de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras;”

Verifica-se que, de acordo com o Relatório Fiscal, a recorrente não apresentou a documentação e/ou informações exigidas pela fiscalização na forma que determina a legislação previdenciária, incorrendo na infração prevista nos dispositivos legais supracitados, o que ensejou a aplicação da multa, nos termos do Regulamento da Previdência Social.

Assim, no julgamento do presente Auto de Infração impõe-se à observância à decisão levada a efeito nas autuações por descumprimento de obrigação principal, na forma acima explicitada, em face da íntima relação de causa e efeito que os vincula, uma vez que os fatos geradores pretensamente não informados em GFIP foram caracterizados/lançados naqueles lançamentos principais.

Na esteira desse entendimento, uma vez rechaçada em parte a exigência fiscal consubstanciada nos valores pagos aos segurados empregados da contribuinte a título de Participação nos Resultados e Previdência Privada, cujas remunerações não foram informadas pela autuada em GFIP's, razão da presente autuação, aludida decisão deve, igualmente, ser adotada neste julgamento, afastando, por conseguinte, a penalidade, na linha do decidido nas autuações correlatas.

Mais precisamente, em observância ao decisório levado a efeito em relação as rubricas encimadas, impõe-se afastar a penalidade ora aplicada pertinente aos levantamentos **PR, PB e PP**, os quais foram considerados insubsistentes naquele lançamento principal, mantendo tão somente a multa relativamente à PR concedida ao conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, na condição de contribuinte individual.

DO CÁLCULO DA MULTA – LEI Nº 11.941/2009 – RETROATIVIDADE

Por derradeiro, em que pese à procedência parcial do lançamento em seu mérito, destaca-se que posteriormente à lavratura do Auto de Infração fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova redação ao artigo 32 da Lei nº 8.212/91, acrescentando, ainda, o artigo 32-A aquele Diploma Legal, estabelecendo nova forma do cálculo da multa ora exigida e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das multas constantes da Lei nº 9.430/96, senão vejamos:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as

contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de seu interesse, na forma por ela estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

[...]

§ 1º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 2º A declaração de que trata o inciso IV do caput deste artigo constitui instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 3º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 4º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 5º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 6º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 7º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 8º (Revogado). [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV do caput deste artigo ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A desta Lei.

§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV do caput deste artigo impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)

[...]

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\).](#)”

Neste sentido, em face da legislação posterior contemplando penalidades mais benéficas para o mesmo fato gerador, impõe-se à aplicação desse novo cálculo da multa, em observância ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, que assim prescreve:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.” (grifamos)

Antes mesmo de contemplar as razões meritórias, mister analisarmos o disposto no artigo 113 do Código Tributário Nacional, o qual determina que as obrigações tributárias são divididas em duas espécies, principal e obrigação acessória. A primeira diz respeito à ocorrência do fato gerador do tributo em si, por exemplo, recolher ou não o tributo propriamente dito, extinguindo juntamente com o crédito decorrente.

Por outro lado, a obrigação acessória relaciona-se às prestações positivas ou negativas constantes da legislação de regência, de interesse da arrecadação ou fiscalização tributária, sendo exemplo de seu descumprimento deixar a contribuinte de informar em GFIP a totalidade dos fatos geradores das contribuições previdenciárias, situação que se amolda ao caso *sub examine*.

Após a unificação das Secretarias das Receitas Previdenciária e Federal, em Receita Federal do Brasil (“Super Receita”), as contribuições previdenciárias passaram a ser administradas pela RFB que, em curto lapso temporal, compatibilizou os procedimentos fiscalizatórios e, por conseguinte, de constituição de créditos tributários, estabelecendo, igualmente, para os tributos em epígrafe multas de ofício a serem aplicadas em observância à Lei nº 9.430/1996, conforme alterações na legislação introduzidas pela Lei nº 11.941/2009.

Como se observa, a nova legislação, de fato, contemplou inédita formula de cálculo de aludidas multas que, em suma, vem sendo conduzida pelo Fisco e fora adotada no Acórdão recorrido, da seguinte forma:

1) Na hipótese do descumprimento de obrigações acessórias ocorrer de maneira isolada (p.ex. tão somente deixar de informar a totalidade dos fatos geradores em GFIP), com a ocorrência da observância da obrigação principal (pagamento do tributo devido), aplicar-se-á para o cálculo da multa o artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

2) Por seu turno, quando o contribuinte, além de inobservar as obrigações acessórias, também deixar de recolher o tributo correspondente, a multa a ser aplicada deverá obedecer aos ditames do artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, que remete ao artigo 44 da Lei nº 9.430/96, determinando a aplicação de multa de ofício de 75%;

Não obstante parecer simples, aludida matéria encontra-se distante de remansoso desfecho. Isto porque, a legislação anterior apartava as autuações por descumprimento de obrigações acessórias das notificações fiscais (NFLD) decorrentes de inobservância das obrigações principais, levando a efeito multas distintas, inclusive, no segundo caso, com aplicação de multa de mora variável no decorrer do tempo (fases processuais).

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a

referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

A propósito da matéria, o ilustre Conselheiro Júlio César Vieira Gomes se manifestou com muita propriedade, conforme se depreende do excerto do Voto condutor do Acórdão nº 2402-001.895, exarado nos autos do processo nº 15983.000199/2008-92, de onde peço vênica para transcrever e adotar como razões de decidir:

“ [...]

O recorrente já se beneficiou do direito à relevação de parte da multa aplicada pela correção parcial da falta, mas ainda não quanto à retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao exame desse direito. Seguem transcrições:

[...]

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;*
- b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;*
- c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;*
- d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;*
- e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e*
- f) fixação de valores mínimos de multa.*

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do

art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo” ou “informações incorretas ou omitidas”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*Portanto, temos que o sujeito passivo, **ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias**, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo.*

*Comparando com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão **da falta de pagamento** ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado **e nem pago**. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara em DCTF R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa de ofício a ser aplicada? **Nenhuma**. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de fraude) sobre a diferença de R\$ 20.000,00. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a DCTF já teria constituído o crédito tributário sem necessidade de autuação.*

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991. Seguem transcrições:

LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.

Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

*Seção V**Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

Multas de Lançamento de Ofício

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I- de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.

A DCTF tem finalidade exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extrafiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “falta de declaração e nos de declaração inexata”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica o artigo 43 da mesma lei:

Auto de Infração sem Tributo

Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

*E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35. Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento/recolhimento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei.*

[...]

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como bis in idem que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do bis in idem.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

[...]

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, **ainda que integralmente pagas**, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-

lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1º A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, ressalta-se que a verificação da regra mais benéfica deve ser em relação ao valor da multa aplicada no auto-de-infração, anteriormente à qualquer outra redução em face da correção parcial da falta ou outro motivo. Isto porque a retroatividade benéfica do artigo 106 do CTN se opera no plano da subsunção do fato à nova regra jurídica. A relevação de parte da multa pela correção parcial da falta do decorrer do processo deve ser realizada após a incidência da nova regra. Melhor explicando: devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A, inciso II da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor; após, a relevação de parte da multa remanescente na proporção da correção parcial da infração. [...]"

Na esteira desse entendimento, em que pese à procedência parcial do lançamento em relação ao mérito, mantendo-se exclusivamente a PR do Conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, impõe-se determinar o recálculo da multa, com fulcro no artigo 32-A da Lei nº 8212/91, na forma prescrita na legislação hodierna mais benéfica, retroagindo, portanto, para alcançar fatos pretéritos.

DO RECÁLCULO DA MULTA DE MORA A PARTIR DA EDIÇÃO DA MP Nº 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009 – EXCLUSÃO MULTA DE OFÍCIO – COMPETÊNCIA 03/2008

Como explicitado alhures, posteriormente à ocorrência dos fatos geradores ora lançados fora publicada a Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, trazendo nova ordem na aplicação de multas de ofício e/ou acessória e, bem assim, determinando a exclusão da multa de mora do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, com a consequente aplicação das penalidades constantes da Lei nº 9.430/96.

Assim, com a introdução de novas formas de cálculo da multa, nos casos de descumprimento de obrigações tributárias (principal e acessória), os lançamentos pretéritos, bem como aqueles mais recentes que abarcam fatos geradores relacionados a período anterior a referida alteração, tiveram que ser reanalisados com a finalidade de se verificar a melhor modalidade do cálculo da penalidade e, se mais benéfico, aplicá-lo.

Na hipótese dos autos, **para a competência 03/2008**, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos inserido no item IX do Relatório Fiscal, por entender se apresentar como penalidade mais benéfica à contribuinte.

Como se verifica, com as novas modalidades de multas contempladas pela legislação hodierna, a multa de mora prescrita no artigo 35 da Lei nº 8.212/91 deixou de existir, passando a dar lugar à multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, o que fez florescer o entendimento de que a multa de mora aplicada em lançamentos pretéritos teriam que ser rechaçadas ou mesmo limitadas a 20%, na esteira da previsão contida no artigo 61 da Lei nº 9.430/96.

Com mais especificidade, analisando a legislação previdenciária constata-se que a multa moratória achava-se regulamentada pelo artigo 35 da Lei nº 8.212/91, que assim prescrevia:

“Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97)

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento: (Inciso e alíneas restabelecidas, com nova redação, pela Lei 9.528, de 10/12/97)

a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que ~~antecedido de defesa~~; sendo ambos tempestivos, até quinze dias

da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)

d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/99)”

Entrementes, a Medida Provisória nº 449, de 04/12/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em seu artigo 24, alterou a redação do dispositivo legal encimado, revogando, ainda, os seus incisos e parágrafos, passando a estabelecer o seguinte:

“Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

Por sua vez, os artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, trazem em seu bojo as seguintes determinações:

“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;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 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.

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de

não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Conforme se extrai da evolução da legislação acima transcrita, constata-se que, para as contribuições previdenciárias, as notificações fiscais eram lavradas com a exigência de multa de mora gradativa, dependendo da época em que fosse pago o tributo. Não havia, porém, a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados.

Em outra via, os débitos administrados pela Receita Federal do Brasil, anteriormente à unificação com a Previdência, se pagos em atraso estariam sujeitos à multa de mora, limitada a 20%, na forma do artigo 61 da Lei nº 9.430/96. No entanto, na hipótese de lançamento de ofício, aplica-se a multa de ofício contemplada no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, deixando de se exigir a multa de mora do artigo 61 do mesmo Diploma Legal.

Em outras palavras, no que concerne as contribuições previdenciárias, antes da edição da Lei nº 11.941/2009, somente se exigiria multa de mora, que podia variar de acordo com a data do pagamento, não se cogitando em multa de ofício.

Por seu turno, na Receita Federal do Brasil a multa de mora só é exigida no pagamento, antes do lançamento de ofício, que, se ocorrer, sujeitará o contribuinte à multa de ofício, não mais a de mora.

Assim, a partir da edição da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, a multa de mora exigida/lançada nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD e/ou Autos de Infração de contribuições previdenciárias, como *in casu*, deixou

de ter amparo legal, eis que aqueles Diplomas Legais determinaram que somente seria cobrada multa de mora, limitada a 20%, no caso de pagamento e, multa de ofício, na hipótese de lançamento.

Dessa forma, tendo a multa moratória encontrado limite legal, qual seja, 20% (vinte por cento), nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, por força da alteração introduzida pela Lei nº 11.941/2009, devem seus efeitos retroagir para alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, por tratar-se de norma que comina penalidade mais branda, com base no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

[...]

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

[...]

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.”

Observe-se que a multa de ofício, atualmente exigida no lançamento de ofício, não poderá ser aplicada retroativamente, tendo em vista não ser mais benéfica ao contribuinte, ao contrário do que ocorre com a multa de mora.

Neste sentido, aliás, impende transcrever os ensinamentos do doutrinador LEANDRO PAULSEN, que assim preleciona:

“Penalidade, inclusive multa moratória. A retroatividade abrange qualquer penalidade pelo descumprimento da legislação tributária, incluindo-se, nesta categoria, evidentemente, a multa moratória. Ou juros moratórios, por não terem caráter punitivo, não sofrem a incidência deste dispositivo. Na nota acima, sob a rubrica Retroatividade da lei mais benigna, há ementas de acórdãos dando aplicação ao art. 106, II, c, do CTN em relação a multas moratórias.” (Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; a ESMAFE, 2008)

A propósito da matéria, não é demais citar outro excerto da obra de Leandro Paulsen, supratranscrita, corroborando a pretensão da contribuinte, senão vejamos:

“ – Multa moratória. Art. 61 da Lei 9.430/96. O percentual de multa moratória teve inúmeras variações ao longo do tempo. Alternou-se entre 20% e 30% e chegou até mesmo a 40% aplicada com suporte na Lei 8.218/91, tendo sido novamente reduzida para 30% pelo art. 84, III, c, da Lei nº 8.981/95 e para 20% novamente em razão da superveniência do art. 61 da Lei 9.430/96. Sempre que o percentual aplicado tenha sido superior a 20%, cabe reduzir a mesma a este percentual por força da lei superveniente em cumprimento ao art. 106, II, c, do CTN.” (grifamos)

Da leitura dos dispositivos legais encimados, conjugados com a legislação tributária, sinteticamente, concluímos o seguinte:

1) Para os lançamentos contemplando fatos geradores ocorridos posteriormente à MP nº 449/2008, impõe-se observar as novas regras de multas inscritas na Lei nº 9.430/96;

2) Relativamente aos lançamentos exigindo contribuições previdenciárias (obrigação principal) cujos fatos geradores ocorreram anteriormente à edição da MP nº 449/2008, impõe-se à observância da multa de mora estabelecida no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época, com a limitação de 20% do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, diante da nova legislação mais benéfica;

E fora exatamente neste ponto que a autoridade incorreu em equívoco, aplicando retroativamente a multa de ofício de 75%, prevista no artigo 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, para fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração na legislação previdenciária (03/2008), determinada, inicialmente, pela Medida Provisória nº 449/2008.

Ora, para aqueles que entendem pela impossibilidade da conjugação das multas de mora, ofício e acessória após a edição da MP nº 449/2008, salvo melhor juízo, não há que se falar em multa de ofício em lançamento exigindo contribuições com fatos geradores anteriores àquela MP, mas, sim, a aplicação da multa de mora limitada a 20%, na forma acima explicitada.

Na hipótese dos autos, **em relação à competência 03/2008**, deixando a autoridade fiscal de aplicar a multa de mora de 20% ou mesmo de 24%, variável ao tempo (nos termos do artigo 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época), o que seria analisado posteriormente, para aplicar a multa de ofício de 75% com base na legislação nova, mais gravosa que a anterior, impõe-se a sua exclusão, por absoluta ausência de dispositivo legal amparando tal penalidade.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para:

1) afastar a tributação dos valores pagos a título de **Participação no Resultado e Previdência Privada**, com exceção da PR concedida ao conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, na condição de contribuinte individual;

2) excluir em parte, por decorrência lógica, a penalidade inscrita no **AIOAC nº 37.275.031-1 – Auto de Infração Código 68**, na linha do decidido no mérito, determinando, ainda, o recálculo da multa aplicada neste Auto de Infração nos termos do artigo 32-A da Lei nº 8.212/91;

3) excluir a multa de ofício imposta na competência **03/2008**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Bradesco Previdência e Seguros o qual beneficiava seus colaboradores, conforme disposto no Art. 2º, divididos em duas categorias: “Grupo I” abrangendo os cargos de direção (diretoria, gerência e conselheiros) e “Grupo II” os demais colaboradores da empresa.

Apreciando esta situação, em que a patrocinadora (Spaipa) contratou com empresa previdência complementar do tipo aberta (Bradesco Seguros) um plano que continha benefícios diferenciados disponível apenas para os diretores, mantendo condições básicas para os demais empregados, verifico que na conceituação da Lei Complementar nº 109/2001, trata-se de plano de benefício coletivo instituído por entidade aberta de previdência, modalidade prevista no inciso II do art. 26 daquele diploma legal.

Vemos que a instituidora do plano, em absoluto, pode ser incluída no grupo das entidades fechadas, haja vista que estas, mais conhecidas como fundos de pensão, são acessíveis exclusivamente pelos empregados de empresa, grupo de empresas ou órgãos públicos, bem como aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial (ver art. 31 da LC nº 109/2001).

Uma vez definida a natureza jurídica dos planos, cujas contribuições foram objeto do lançamento sob enfoque, posso dizer que após as minhas novas leituras, sinto-me confortável para acompanhar o entendimento da CSRF acima mencionado, adotando como fundamento o excelente voto do Conselheiro Gustavo Lian Haddad, do qual transcrevo excerto:

No mérito, a discussão nos presentes autos se refere à obrigatoriedade de se disponibilizar programa de previdência privada complementar (em regime aberto) à totalidade dos empregados e dirigentes para que tais valores não integrem o salário-de-contribuição e, consequentemente, não estejam sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

A fiscalização aplicou à espécie o art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91, segundo o qual contribuições da empresa para planos de previdência privada de seus empregados e dirigentes somente não estão sujeitas a contribuições previdenciárias se estiverem disponíveis à totalidade de seus empregados e dirigentes. In verbis:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

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

Referido dispositivo foi incluído na Lei 8.212/91 no âmbito das alterações promovidas pela Lei 9.528, de dezembro de 1997.

Nada obstante o dispositivo acima transcrito não tenha sido expressamente revogado, a regulação da matéria foi substancialmente alterada pela Emenda Constitucional 20/1998 e pela Lei Complementar 109/2001.

Com o advento da Emenda Constitucional 20/1998, que alterou o art. 202 da Constituição Federal, a previsão de que as contribuições pagas pelo empregador a título de previdência privada para seus empregados não integram a remuneração do empregado ganhou status constitucional, in verbis:

“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.” (Destaquei)

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. (...).” (Destaquei)

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. (Destaquei)

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.

A ratio motivadora do legislador complementar parece ter sido o de estimular a poupança privada pelos vários meios possíveis, inclusive a instituição de programas pelos empregadores em benefício de categorias específicas de empregados quando se tratar de plano aberto, oferecido pelo mercado, evitando o “engessamento” que por certo desestimularia a concessão de planos se houvesse rigidez exagerada quanto no público alvo do plano.

Neste ponto, ainda que se entenda que a regulamentação do art. 202, § 2º, da Constituição Federal deveria ter sido veiculada por lei formalmente ordinária, em vista do previsto na parte final do dispositivo, a conclusão seria que, nesta parte, a Lei Complementar 109/2001 atua materialmente como lei ordinária, regulando a matéria de modo diferente da regulamentação anterior da Lei 8.212/91, com as alterações da Lei 9.528/97.

A noção de que as leis complementares em sua forma também o são em sua substância ou matéria apenas e tão somente quando regulam matérias reservadas a

esta espécie legislativa pela Constituição é assente na moderna doutrina e na jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal, consagrada no julgamento da ADIN 4.0715 (que tratou da COFINS de sociedades civis).

Neste caso, o plenário do E. STF entendeu que lei ordinária poderia revogar previsão de lei complementar anterior que tratava de matéria não reservada especificamente à lei complementar pela Constituição Federal já que, neste ponto a previsão contida em lei complementar tem status de lei ordinária (é materialmente lei ordinária).

Deste 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.

Por óbvio que tal faculdade não pode servir de propósito a transmutar remuneração ou prêmio em contribuição a previdência privada não tributável, aspecto que deve ser aferido considerando as circunstâncias fáticas do caso.

Posso, concluir, então, que estando alinhado inteiramente ao entendimento acima transcrito, é causa para exclusão do lançamento das contribuições aos planos de previdência privada em razão dos ditames da Lei Complementar n.º 109/2001, além do outro fundamento adotado pelo Relator.

Multa AI por descumprimento de obrigação acessória e multa de ofício

Em que pese a fundamentada explicação do ilustre Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, ousou divergir da interpretação em relação a aplicação dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, para fins de cálculo das multas por descumprimento de obrigação acessória e pela falta de recolhimento do tributo.

Verifico do relato do fisco, Quadro XLVII que as penalidades foram aplicada com esteio nos revogados dispositivos da Lei n.º 8.212/1991, o § 5.º do art. 32 (100% da contribuição não declarada com limite) e 35 (24% sobre as contribuições não recolhidas), para as competências 04/2007 e 04/2208.

Para a competência 03/2008, todavia, mostrou-se mais favorável a penalidade prevista no art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991 (75% do tributo a recolher)

É cediço que com o advento da Medida Provisória MP n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, houve profunda alteração no cálculo das multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias relacionadas à GFIP.

Na sistemática anterior, a infração de omitir fatos geradores em GFIP era punida com a multa correspondente a cem por cento da contribuição não declarada, ficando a penalidade limita a um teto calculado em função do número de segurados da empresa.

Quanto havia lançamento da obrigação principal relativo aos fatos geradores não declarados, o sujeito passivo ficava também sujeito à aplicação da multa de mora nos créditos lançados, num percentual do valor principal que variava de acordo com a fase

processual do lançamento, ou seja, quanto mais cedo o contribuinte quitava o débito, menor era a multa imposta.

Com a nova legislação, há duas sistemáticas de aplicação da multa. Inexistindo o lançamento das contribuições, aplica-se apenas a multa de ofício prevista no art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, que é calculada a partir de um valor fixo para cada grupo de 10 informações incorretas ou omitidas, nos seguintes termos:

Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

(...)

Todavia pelo art. 35-A da mesma Lei, também introduzido pela Lei n. 11.941/2009, ocorrendo o lançamento da obrigação principal, a penalidade decorrente do erro ou omissão na GFIP fica incluída na multa de mora constante no crédito constituído. Deixa, assim, de haver cumulação de multa punitiva e multa moratória, condensando-se ambas em valor único. Vejam o diz o dispositivo:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

É que o art. 44, I, da Lei n. 9.430/1996¹ prevê que, havendo declaração inexata ou omissa de tributo, acompanhado da falta de recolhimento do mesmo, deve-se aplicar a multa ali especificada. Como já exposto, nessas situações, a multa agora é uma para ambas as infrações, descumprimento das obrigações principal e acessória.

Diante das considerações acima expostas, não há como se aplicar na situação em tela o art. 32-A da Lei n. 8.212/1991, como encaminhou o Ilustre Relator, posto que houve na espécie lançamento das contribuições correlatas. A situação sob enfoque pede a aplicação do art. 35-A ou do art. 32, § 5.º c/c 35 da mesma Lei, conforme o fisco procedeu.

Respeitando o entendimento do nobre relator, também me posiciono contrariamente a exclusão da multa aplicada na competência 03/2008, haja vista que esta foi

¹ 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;
(...)

aplicada com esteio no hoje vigente art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991, o qual se mostrou menos gravoso ao sujeito passivo, conforme demonstrado pela autoridade lançadora.

É como voto.

Kleber Ferreira de Araújo.