



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

Processo n° 10980.726726/2012-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.882 – 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: 01/03/2009 a 28/02/2011

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 referidos 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 aludidos atos individuais encontravam-se contidos na regra matriz da PR.

PLR. CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS NÃO ADMINISTRADORES. TRABALHADORES LEI N° 10.101/2000. APLICABILIDADE. INTEGRAÇÃO CAPITAL X TRABALHO. PRECEITO CONSTITUCIONAL.

Na esteira dos preceitos constitucionais inscritos no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que contempla a concessão da Participação nos Lucros e Resultados aos *trabalhadores*, bem como com esteio na própria essência da verba em comento, como forma de integração de capital x trabalho, é de se admitir a Lei n° 10.101/2000 como lastro, igualmente, do pagamento da PLR aos contribuintes individuais não administradores, mormente por trazer no bojo do seu artigo 1º, o termo *trabalhadores*, na linha do disposto na norma constitucional, além de não fazer qualquer distinção entre os beneficiários da rubrica sob análise, ou melhor, não a limitando aos segurados empregados.

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

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

Recurso Voluntário Provido.

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 P1, vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira que negava provimento nessa parte. II) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento o levantamento P2, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Kleber Ferreira de Araújo, que negavam provimento nessa parte. III) Por maioria de votos, dar provimento para excluir do lançamento os levantamentos P3 P4, 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. 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 14-45.171/2013, às fls. 2.682/2.695, que julgou procedentes 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 ao período de 03/2009 a 02/2011 (intermitente), conforme Relatório Fiscal, às fls. 17/46, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **AIOP nº 51.014.149-8** - 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 57.014.150-1** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESI e SEBRAE);

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

A) **P1 e P2 – 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 – Levantamento P2;

B) **P3 e P4 - 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. 2.703/2.723, 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.

Relativamente à PR paga ao conselheiro da Recorrente, insurge-se ao entendimento da fiscalização, de que a Lei nº 10.101/2000 não abarcaria referida verba, defendendo ser um direito garantido constitucionalmente aos **trabalhadores**, nos termos do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que somente exige sejam cumpridos os requisitos estabelecidos em lei.

Explicita inexistir no texto constitucional qualquer restrição ao termo **trabalhadores**, *de modo a justificar o entendimento da Fiscalização, de que as garantias ali dispostas só seriam asseguradas ao segurado empregado. O termo “trabalhador” utilizado pelo constituinte se refere àquele que emprega sua energia pessoa, em proveito próprio ou alheio, objetivando um resultado determinado, seja ele econômico ou não.*

A fazer prevalecer seu entendimento, traz à colação jurisprudência administrativa amparando seu pleito, no sentido *de que a PLR é também extensiva aos ocupantes de cargo de liderança (sem vínculo de emprego), pois estes contribuem diretamente para o resultado da empresa, não havendo razão para distinção entre eles e os empregados subordinados.*

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

Processo nº 10980.726726/2012-85
Acórdão n.º 2401-003.882

S2-C4T1
Fl. 2.796

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.

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 principais abaixo discriminadas, no decorrer do período de 03/2009 a 02/2011 (intermitente), conforme Relatório Fiscal, às fls. 17/46, consubstanciados nos seguintes Autos de Infração:

1) **AIOP nº 51.014.149-8** - 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 57.014.150-1** – Contribuições Sociais destinadas a outras entidades ou fundos – Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESI e SEBRAE);

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

A) **P1 e P2 – 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

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 02/03/20

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

possibilita aludida verba para os segurados empregados, o que ensejou a consideração de referido valor como salário de contribuição – Levantamento P2;

B) **P3 e P4 - 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.

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 substancialmente 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*:

“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

A.1. – DOS SEGURADOS EMPREGADOS – LEVANTAMENTO PI

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, **cumpra 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.

Atualmente, a Lei nº 10.101/2000 se apresenta com algumas alterações introduzidas pela Lei nº 12.832, de 20/07/2013, que deixaremos de contemplar em razão de não fazer qualquer efeito na hipótese dos autos, que trata de fatos geradores pretéritos a aludido Diploma Legal.

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.*”

Extrai-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

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

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>	R\$ 22.238.000,00	50%
<i>Volume de Vendas</i>	12.410.635	25%
<i>Market Share de Volume de Refrigerante</i>	63,95%	7%
<i>Market Share de Volume de Cerveja</i>	12,11%	3%
<i>Market Share de Valor de Refrigerante</i>	71,38%	7%
<i>Market Share de Valor de Cerveja</i>	10,15%	3%
<i>Rating de Produto</i>	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 vênia 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.

Reitera-se, inexistente 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.

A.2. – DOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS – LEVANTAMENTO P2

Afora o lançamento contemplando a PR dos segurados empregados, a fiscalização achou por bem, ainda, desconsiderar o pagamento àquele título realizado pela empresa ao conselheiro **Daniel Sledge Herbet**, na condição de contribuinte individual, sustentando, em suma, que a legislação de regência (Lei nº 10.101/2000) somente possibilita aludida verba para os segurados empregados.

Em outra via, a contribuinte insurge-se ao entendimento do Fisco, de que a Lei nº 10.101/2000 não abarcaria referida verba, defendendo ser um direito garantido constitucionalmente aos **trabalhadores**, nos termos do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que somente exige sejam cumpridos os requisitos estabelecidos em lei.

Explicita inexistir no texto constitucional qualquer restrição ao termo **trabalhadores**, de modo a justificar o entendimento da Fiscalização, de que as garantias ali dispostas só seriam asseguradas ao segurado empregado. O termo “trabalhador” utilizado pelo constituinte se refere àquele que emprega sua energia pessoa, em proveito próprio ou alheio, objetivando um resultado determinado, seja ele econômico ou não.

A fazer prevalecer seu entendimento, traz à colação jurisprudência administrativa amparando seu pleito, no sentido de que a PLR é também extensiva aos ocupantes de cargo de liderança (sem vínculo de emprego), pois estes contribuem diretamente para o resultado da empresa, não havendo razão para distinção entre eles e os empregados subordinados.

Mais uma vez, em que pesem os substanciosos fundamentos de fato e de direito da autoridade lançadora, a pretensão da contribuinte merece acolhimento, senão vejamos.

Transcritas acima as normas legais que regulamentam a matéria, para aqueles julgadores/doutrinadores e afins que entendem ser a Participação nos Lucros e Resultados destinada tão somente aos segurados empregados, a sua regulamentação acabaria nas alterações introduzidas na Lei nº 10.101/2000 pela Lei nº 12.832/2013, rechaçando de uma vez por todas a pretensão da contribuinte, mormente por não admitirem tais disposições legais à concessão de tal verba aos contribuintes individuais.

Não compartilhamos, porém, com tal conclusão. Isto porque, o artigo 7º, inciso XI, da CF, estabeleceu que a Participação nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é um direito dos **TRABALHADORES**, conforme definido em lei.

Em relação aos **contribuintes individuais administradores**, em nosso entendimento, a **lei** exigida no comando constitucional encimado é a Lei nº 6.404/1976, que em seu artigo 152 e parágrafos, assim prescreve:

“Art. 152. A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive

benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.”

Evidente, portanto, que a Lei nº 6.404/1976 contempla a possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros e Resultados aos administradores da empresa (contribuintes individuais), atendendo, ainda, o disposto no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal. Melhor elucidando, conclui-se que a Lei das SA fora devidamente recepcionada pela Carta Magna.

Ora, cumpre registrar que a Constituição Federal, bem como a legislação infraconstitucional, não têm palavras vãs, previstas em seu bojo sem que tivesse sido devidamente analisada e destinada a um fim predefinido.

In casu, estabelecendo o legislador constituinte como destinatários da participação nos lucros e resultados da empresa **OS TRABALHADORES** pretendeu incluir não só os segurados empregados, mas também os contribuintes individuais que contribuíram/contribuem para o atingimento dos objetivos definidos pela empresa.

Pretendesse o legislador constituinte limitar o alcance da Participação nos Lucros e Resultados aos segurados empregados teria feito de maneira literal no bojo da norma constitucional retromencionada. Ao contrário, a única limitação/requisito ali inserido foi a exigência de os demais pressupostos estarem definidos em lei, o que é atendido no caso dos contribuintes individuais (diretores/administradores) pela Lei nº 6.404/76 e demais trabalhadores pela Lei nº 10.101/2000.

Mais a mais, a própria essência da verba nos faz concluir pela possibilidade de concessão aos conselheiros contribuintes individuais, uma vez se destinar à integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade.

Ora, admitir que somente os segurados empregados tenham direito ao recebimento de Participação nos Lucros e Resultados implica dizer que os conselheiros contribuintes individuais não trabalham de maneira a contribuírem com o ganho de produtividade da empresa.

Destarte, 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.

Por outro lado, como acima registrado, 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.

Observe que tratando-se de uma verdadeira imunidade, a interpretação da legislação de regência não pode amesquinhar a intenção do legislador constituinte no sentido de possibilitar o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados aos trabalhadores, aí entendidos os segurados empregados e contribuintes individuais, como forma de integração entre capital e trabalho.

A rigor, aqueles que se posicionam pela impossibilidade de pagamento de PLR aos contribuintes individuais assim o fazem basicamente por concluírem que o termo ***trabalhadores*** constante da disposição constitucional acima não os abarca, ou mesmo por supostamente não haver lei específica tratando da matéria.

Com as devidas vênias, os dois argumentos são falíveis. O primeiro, como acima explicitado, é facilmente rechaçado diante da própria literalidade da norma constitucional. Ora, ***trabalhadores*** não se limita a referir-se a segurados empregados. Acrescenta-se à essa conclusão o fato de estarmos diante de uma imunidade, onde a interpretação das normas que regem a questão não pode ser mitigada, mas, sim, alargada, mormente objetivando atender o seu fim precípua, qual seja, integração entre capital e trabalho.

Ora, a própria Lei nº 8.212/91, que estabelece a organização da Seguridade Social e institui o seu Plano de Custeio, traz em seu bojo o termo ***trabalhadores*** como aqueles (segurados empregados e contribuintes individuais) que ajudarão no seu financiamento, como se extrai dos artigos 10 e 11, como segue:

Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do [art. 195 da Constituição Federal](#) e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço; ([Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005](#))

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição; (Vide art. 104 da lei nº 11.196, de 2005)

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.”

Partindo dessas conclusões, se a própria Lei do Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91) determina que parte de seu financiamento se dará pelas receitas advindas das contribuições sociais incidentes sobre o salário de contribuição dos trabalhadores, contemplando, portanto, os segurados empregados e contribuintes individuais, não faz qualquer sentido se interpretar o mesmo termo (trabalhadores) constante do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, de forma diversa, limitada.

No mesmo sentido, não merece acolhimento o entendimento da inexistência de lei específica tratando da PLR os contribuintes individuais. No caso dos administradores/diretores, a Lei nº 6.404/1976 é expressa/literal ao contemplar aludida verba em seu artigo 152. Aliás, nem se diga que referida lei, por ser anterior a Constituição Federal de 1998, não se prestaria à “legislar” sobre o assunto. Essa conclusão põe a termo o instituto da recepção da norma pela Constituição Federal, que pretérita a esta, mas compatível, o que se constata facilmente no caso vertente.

A propósito da matéria, o ilustre Ministro Gilmar Mendes é por demais enfático ao afirmar:

“[...]

Por isso se entende que aquelas normas anteriores à Constituição, que são com ela compatíveis no seu conteúdo, continuam em vigor. Diz-se que, nesse caso, opera o fenômeno da recepção, que corresponde a uma revalidação das normas que não desafiam, materialmente, a nova Constituição. [...]”
(MENDES, Gilmar Ferreira, Curso de Direito Constitucional, 4ª ed. Ed. Saraiva, São Paulo, 2008. p. 257)

Nessa toada, é de fácil conclusão que a Lei nº 6.404/76 fora recepcionada pela Constituição Federal, mesmo porque ainda vigente, e as suas disposições que tratam da PLR para os administradores/diretores contribuintes individuais são compatíveis com o preceito constitucional inscrito no artigo 7º, inciso XI, da CF.

Por outro lado, tratando-se dos contribuintes individuais que não figuram na condição de administradores, é de se admitir a aplicabilidade da Lei nº 10.101/2000, para fins de regulação da PLR concedida pela empresa.

Neste ponto, aliás, convém fazer um parêntese. De fato, nosso entendimento inicialmente, já manifestado em outras oportunidades, limitava a PLR aos segurados empregados, com base na Lei nº 10.101/2000, bem como aos administradores contribuintes individuais, nos termos da Lei nº 6.404/1976. Em relação aos demais trabalhadores (CI's) nosso posicionamento era pela inexistência de lei específica para amparar a PLR.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, concluímos que nosso entendimento estava equivocado. Isto porque, a essência de nossas conclusões repousa nos termos trabalhadores inscrito no texto constitucional e, bem assim, na própria fonte de custeio da previdência social, fazendo parte os contribuintes individuais, como acima ressaltado.

Mais a mais, se a intenção do legislador constitucional era a integração do capital x trabalho, não faz sentido retirar dos contribuintes individuais “convencionais” a possibilidade de receber aludida verba.

Assim, para nosso novo posicionamento faltava somente delimitar qual seria o Diploma Legal a ser admitido como base dos pressupostos para o pagamento da PLR aos contribuintes individuais, eis que a CF exigiu expressamente à observância de regramento específico em lei.

E, da leitura da própria Lei nº 10.101/2000, infere-se que a mesma, igualmente, contempla o termo **trabalhadores** em seu artigo 1º, não fazendo qualquer distinção entre contribuintes individuais e segurados empregados, como segue:

*“Art. 1º Esta Lei regula a participação dos **trabalhadores** nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do [art. 7º, inciso XI, da Constituição.](#)”*

Neste sentido, não se cogitando em disposição na Lei nº 10.101/2000 fazendo distinção da PLR dos segurados empregados e contribuintes individuais, ou mesmo limitando à concessão aos empregados, não cabe ao aplicador da lei fazê-lo, sob pena, inclusive, de se ferir o princípio da legalidade.

Não bastasse isso, pela própria essência da verba sob análise, é de se admitir o seu pagamento a contribuintes individuais, mesmo porque contribuem da mesma forma para a evolução/crescimento da empresa, devendo fazer jus, portanto, à integração capital x trabalho previsto na norma constitucional.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem considerar como remuneração os pagamentos efetuados pela empresa ao conselheiro contribuinte individual a título de Participação nos Resultados, utilizando como fundamento à sua empreitada a pretensa ausência de lei específica dispendo sobre a verba.

Assim, a simples conclusão acima aventada, no sentido da aplicabilidade da Lei nº 10.101/2000, para fins de regulamentação da PLR aos contribuintes individuais, seria capaz de macular a exigência fiscal.

Isto porque, partindo dessa conclusão, o fiscal autuante deixou de adentrar aos aspectos substanciais de aludidos pagamentos com a finalidade de verificar se observaram os preceitos da Lei nº 10.101/2000, limitando a análise da demanda como questão de direito, com sua tese, em nosso entendimento, rechaçada acima.

Nessa toada, mister afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre a Participação nos Resultados paga ao conselheiro contribuinte individual – Levantamento PL2, diante dos fundamentos expostos alhures.

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 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.

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 respectivas 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/FUNCIÓNÁRIOS. 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 à 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.

Por todo o exposto, estando o Auto de Infração *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulamentam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO E DAR-LHE PROVIMENTO, **afastando totalmente a incidência das contribuições previdenciárias consubstanciadas nos levantamentos P1, P2, P3 e P4**, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo Redator Designado

Plano de Previdência Complementar - aplicabilidade da Lei Complementar n.º 109/2001 na apreciação da exclusão da verba do salário-de-contribuição

Tempos atrás eu vinha entendendo da mesma forma que o ilustre Relator acerca da impossibilidade de se adotar como fundamento para exclusão do salário-de-contribuição das parcelas pagas pela empresa a título de plano de previdência complementar de seus empregados.

Todavia, ao me depara com decisão adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscal - CSRF tratando da incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelo empregador a título de contribuição para plano de previdência complementar de entidade aberta, resolvi aderir ao entendimento adotado por aquele órgão, responsável pela uniformização da jurisprudência no âmbito do CARF.

Falo do Acórdão n.º 9202-003.193 – 2ª Turma, de 07/05/2014, Neste julgado, o colegiado por sete votos a três decidiu, conforme se vê da ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2004

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

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

Recurso especial conhecido e provido.

Cabe-me agora verificar se a situação fática aqui enfrentada coincide com os pressupostos que levaram a CSRF a afastar a incidência de contribuições para plano de previdência privada de empresa aberta, não extensivo a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Vejo que de fato a situação é similar. 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.

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 n.º 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 n.º 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, conseqüentemente, 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.

Kleber Ferreira de Araújo.