



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

Processo n° 10980.729151/2012-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.843 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. PLR.
Recorrente CIA DE CIMENTO ITAMBÉ
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO. CONDIÇÕES. PRIVILÉGIOS.

A regra estabelecida no artigo 28, § 9º, 'p', da Lei nº 8.212, de 1991 tem por essência não permitir que se criem privilégios a determinada categoria de empregados. E é justamente isso que se observa neste caso concreto. Há "dois níveis" totalmente distintos de planos subsidiados pela empresa: aquele oferecido aos empregados em geral e aquele oferecido aos dirigentes.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO FIRMADO COM SINDICATO DA BASE TERRITORIAL DA MATRIZ. APROVEITAMENTO FUNCIONÁRIOS LOTADOS EM FILIAIS DE OUTRAS REGIÕES. VALIDADE. PRECEDENTES.

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. *In casu*, o fato da PLR ser concedida pela empresa aos seus funcionários lotados em outras filiais, mas que prestam serviços de natureza corporativa, na Matriz, não tem o condão de desnaturar aludido programa, na linha da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-02.079.

APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência as parcelas relativas à PLR (Participação nos Lucros e Resultados), vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento integral ao recurso. A Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio informou que apresentará declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar e Marcio Henrique Sales Parada. Ausente justificadamente Rosemary Figueiroa Augusto.

Relatório

Transcrevo, em parte, o relatório utilizado pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (fl. 1184), complementando-o ao final:

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

AI DEBCAD n.º 51.025.2389, no montante de R\$ 2.776.744,57 (dois milhões setecentos e setenta e seis mil setecentos e quarenta e quatro reais e cinqüenta e sete centavos), consolidado em 03/12/2012, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes 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 a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2009 a 12/2010;

AI DEBCAD n.º 51.025.2397, no montante de R\$ 443.565,71 (quatrocentos e quarenta e três mil) quinhentos e sessenta e cinco reais e setenta e um centavos), consolidado em 03/12/2012, referente a contribuições destinadas a terceiros

incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2009 a 10/2010.

No relatório fiscal que consta das fls. 29 e seguintes, diz a Autoridade lançadora, em resumo, que:

a) foi detectado que a empresa fornece a seus empregados e diretores planos de previdência privada. A empresa foi intimada a explicar o conteúdo dos lançamentos em contas contábeis identificadas como "Fundo de Previdência". Existem dois tipos de plano, um suportado integralmente pelo empregado/diretor optante e outro com custeio suportado pela empresa. Em relação a esse segundo plano, suportado pela empresa, ela define quem são os participantes e a auditoria observou que "*os pagamentos dos aportes são muito desproporcionais entre os diretores e gerentes em relação aos empregados não gerentes*", elaborando planilhas, demonstrações matemáticas e quadros para subsidiar o alegado.

b) concluiu que todos os valores pagos aos gerentes empregados (empregados) e aos diretores não empregados (contribuintes individuais), a título de aporte em planos de previdência complementar deveriam ser considerados como remuneração paga por serviços prestados.

c) foi constatado que a empresa pagou valores com rubricas de PLR. Observou-se que o pagamento não foi feito a todos os empregados e a empresa informou que o fizera apenas a "*algumas unidades*" sob a jurisdição de determinado sindicato. Verificou a fiscalização que havia empregados (que relacionou) lotados em diferentes unidades que receberam pagamentos com a rubrica de PLR. Concluiu que os valores pagos a título de PLR a empregados sem a cobertura de programa de participação que abrangesse as filiais a que estavam vinculados, afronta a Lei nº 10.101, de 2000.

d) aplicou a multa de 75% prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, com redação dada pela MP nº 449, de 2008 combinado com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Cientificada da exigência, a empresa apresentou impugnação que foi, em suma, assim tratada pela DRJ em Belém/PA:

1 - A Impugnante apresentou diversos argumentos, todos eles no sentido de que as contribuições para plano de previdência complementar não estão sujeitas a incidência de contribuições, além do que a Auditoria não teria demonstrado a natureza remuneratória dos pagamentos questionados. O artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/1991, em seu parágrafo 9º, alínea "p", estabelece a isenção para os pagamentos de plano de previdência complementar, condicionando a concessão da isenção a que o plano seja disponibilizado a todos os funcionários da empresa. Com relação ao plano financiado pela empresa CIA DE CIMENTO ITAMBE, trata-se de plano extremamente vantajoso para os gerentes e administradores da empresa, já que quase a totalidade do valor financiado pelo empregador foi para esse grupo de colaboradores. Para ter direito reconhecido à isenção é necessária a comprovação de que oportunidades efetivas de adesão foram proporcionadas a todos os trabalhadores da empresa, sendo que essa comprovação não foi feita pela Impugnante. Deve ser mantido o crédito fiscal relativo às contribuições incidentes sobre os pagamentos de planos de previdência complementar.

2 - Concluiu que os pagamentos questionados não visaram a constituição de reservas garantidoras de benefícios para a maioria dos empregados não gerentes, que receberam aportes médios de R\$ 7,60 por mês, e principalmente para os demais empregados que sequer foram contemplados pelos aportes (filiais de 0005 a 0025), restando evidente a sua natureza remuneratória para os gerentes e diretores. Está caracterizada a natureza remuneratória dos pagamentos questionados, sendo esta mais uma razão para a manutenção do crédito fiscal referente às contribuições incidentes sobre os pagamentos de plano de previdência complementar.

3 - a Autuada afirmara que pagou PLR aos seus empregados, em cumprimento a Lei 10.101/2000, apenas para os empregados das filiais 0001 a 0003, pois apenas esses três estabelecimentos tinham PLR assinado e intermediado pelo Sindicato SIMENCAL. Ademais, apresentou o documento PLR junto com a peça impugnatória. Após a constatação da auditoria de que empregados de outras filiais, sem PLR, receberam valores nas rubricas correspondentes a participação nos lucros, a autuada esclareceu que tais empregados, muitas vezes, prestaram serviços meramente corporativos na sede da empresa. A não observância da existência de um PLR fixada em lei, por si só é fator de caracterização da natureza salarial dos pagamentos efetuados. A isonomia entre os empregados de diferentes unidades não merece guarita nesse caso, pois a mera prestação de serviço para a sede não vincula o pagamento de participação nos lucros, principalmente se forem serviços “meramente corporativos”. O art. 2º da Lei 10.101/2000 exige claramente que o PLR contenha índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, metas, resultados e prazos.

4 - alega a impugnante que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre as multas lançadas nos Autos de Infração. Não há que se falar, aqui, em afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada. Lei cuja invalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surte os seus efeitos enquanto estiver vigente e deve ser cumprida pela autoridade administrativa. Uma lei só deixa de ser aplicada se revogada ou declarada inconstitucional e para tanto a competência constitucionalmente é reservada ao STF.

Decidiu-se **manter o lançamento**.

Cientificado dessa decisão em 12/06/2014, termo na folha 1210, o contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/07/2014, conforme protocolo na folha 1216. Em sede de recurso, assim manifesta-se, em suma:

1. EM RELAÇÃO AO PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR -

a) Diferentemente do sustentado pela fiscalização e pela DRJ, os fatos corroborados pela documentação juntada pela empresa demonstram a possibilidade de planos de previdência privada sob o "regime aberto" serem ofertados apenas a determinadas categorias profissionais (diretores, p. ex.) e os pagamentos se deram nos exatos termos de acordos coletivos celebrados com o sindicato da categoria (que não abrange todas as unidades da empresa). Após a Lei Complementar nº 109/2001, apenas o regime "fechado" de previdência complementar é obrigatório de ser fornecido à totalidade dos empregados, para se fazer jus à isenção prevista no artigo 28 da Lei nº 8.212/1991. É relevante distinguir entre planos fechados e abertos (operados por S/A). Daí porque lícito ter contratado programas de previdência privada, em regime aberto, junto ao Bradesco S/A.

b) a natureza não remuneratória do plano também é demonstrada pela observância ao limite de 20% do total de salários dos empregados e da remuneração dos dirigentes da empresa, conforme artigo 11, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.532, de 1997. O limite global pago a título de previdência complementar representa apenas 12% do total da folha de salários.

c) os planos de natureza aberta não exigem a inclusão de todos os empregados, a teor do artigo 26 da Lei Complementar nº 109, de 2001. Fala ainda dos artigos 202 da CF/88 e 458 da CLT, para "*evidenciar que a legislação previdenciária tem que ser aplicada com conexão com as demais normas do sistema que rege a matéria*", levando à inconsistência da exigência em debate.

d) apesar dos aportes serem diferenciados entre as categorias beneficiadas, os mesmos seguem parâmetros homogêneos para cada grupo (diretores, gerentes ou funcionários). No regime de previdência aberta, é legítimo o critério de distinção definido pela recorrente de diferenciar aportes conforme o relevo e a importância dos cargos. Veja-se que a empresa contempla todos os seus empregados e dirigentes, seja na condição de averbadora dos planos, seja como mantenedora.

e) cita jurisprudência do CARF para subsidiar seu entendimento.

2. EM RELAÇÃO A PLR -

a) os pagamentos sobre os quais recai a exigência tributária são feitos em favor de empregados que exercem atividades de gestão. O primeiro fator determinante para o pagamento de PLR foi a natureza das atividades exercidas por esses empregados, pois todos possuem funções de gerência e cargos técnicos ou administrativos.

b) a abrangência de seu trabalho atinge toda a empresa, assim é comum atuarem na própria matriz, apesar de vinculados a outras unidades. A matriz está sob a jurisdição sindical da SIMENCAL. Coerente com a isonomia é reconhecer a esses igual tratamento conferido aos empregados vinculados à matriz da empresa, portanto.

c) analisando-se os acordos coletivos anexados com a impugnação, verifica-se que estão presentes todos os elementos previstos na lei para a exclusão da PLR da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

d) cita jurisprudência do CARF.

3. Subsidiariamente, insurge-se contra a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Relator.

O recurso é tempestivo, conforme relatado, e, atendidas as demais disposições legais, dele tomo conhecimento.

A numeração de folhas a que me refiro a seguir é aquela existente na seqüência do processo digital, em meio magnético (*arquivo .pdf*).

Não havendo questões preliminares a serem tratadas, vamos ao mérito.

1 - DO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Apontou o Relatório Fiscal que existem dois tipos de plano na empresa, um suportado integralmente pelo empregado/diretor optante e outro com custeio suportado pela empresa. Em relação a esse segundo plano, suportado pela empresa, ela define quem são os participantes e a auditoria observou que "*os pagamentos dos aportes são muito desproporcionais entre os diretores e gerentes em relação aos empregados não gerentes*".

Em suma, a razão do lançamento foi a constatação de que "*observa-se com clareza o tratamento diferenciado, totalmente desproporcional, dado pela empresa aos seus diretores em relação aos demais empregados*". Além disso, constatou-se que os aportes foram efetuados apenas para os trabalhadores das unidades 0001, 0002 e 0003 e para alguns diretores das unidades 0006, 0015 e 0016, não sendo a concessão universal, portanto.

Assim, concluiu que a empresa buscava, na realidade, com aportes em planos de previdência privada, remunerar diretores ou empregados "especiais".

Conforme a Lei nº 8.212, de 1991:

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)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

De acordo com a Lei Complementar nº 109, de 2001:

Art. 4º As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas, conforme definido nesta Lei Complementar.

(...)

Art. 31. As entidades fechadas são aquelas acessíveis, na forma regulamentada pelo órgão regulador e fiscalizador, exclusivamente:

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

II - aos associados ou membros de pessoas jurídicas de caráter profissional, classista ou setorial, denominadas instituidores.

(...)

*Art. 36. As **entidades abertas** são constituídas unicamente sob a forma de sociedades anônimas e têm por objetivo instituir e operar planos de benefícios de caráter previdenciário concedidos em forma de renda continuada ou pagamento único, acessíveis a quaisquer pessoas físicas.*

Parágrafo único. As sociedades seguradoras autorizadas a operar exclusivamente no ramo vida poderão ser autorizadas a operar os planos de benefícios a que se refere o caput, a elas se aplicando as disposições desta Lei Complementar.

Vejamos ainda o que diz o artigo 458, da CLT:

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

*2º Para os efeitos previstos neste artigo, **não serão consideradas como salário as seguintes utilidades** concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

***VI – previdência privada;** (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

Segundo Alice Monteiro de Barros:

"A teor do artigo 458 da CLT, o salário poderá ser pago em dinheiro ou em utilidades, como alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações 'in natura' que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Como se vê, o rol é exemplificativo, podendo abranger outros fornecimentos feitos pelo empregador ao empregado, como, por exemplo, higiene e transporte.

(...)

Em regra, as utilidades fornecidas ao empregado têm feição salarial, pois representam um plus ... Sucede que os empregadores começaram a se sentir desestimulados na concessão das utilidades ... E o legislador, atento a essa realidade e no afã de não impedir os avanços no campo social, ampliou o rol de utilidades que não possuem feição retributiva."

(in Curso de Direito do Trabalho, 2ª ed. São Paulo:LTr, 2006, pp.716 a 718)

A partir da doutrina e da legislação acima transcritas, é possível chegar-se à conclusão que todos os benefícios e utilidades concedidos em caráter retributivo pelo empregador a seus empregados tem natureza salarial, salvo quando a lei expressamente os exclua. É o caso da previdência privada. Entretanto, lei específica estabelece condições a essa

exclusão, como se vê no artigo 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Conforme destacado, o dispositivo não faz diferença entre plano aberto ou fechado, para fins de condicionar a isenção, a condição é que seja concedido a todos os empregados. Mas o que é "ser disponível a todos os empregados"?

No caso concreto, a empresa alega que os planos de previdência complementar são concedidos a todos os empregados. Ocorre que foram detectadas diferenças e desproporções entre esses planos quando concedidos a empregados comuns e quando concedidos a diretores e gerentes. Nesse contexto cite-se jurisprudência deste CARF que se amolda à questão:

*Acórdão 2401-004.221 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de março de 2016*

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

*ISENÇÕES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONDIÇÕES DIFERENCIADAS
PARA ADESAO.*

As disposições legais sobre a isenção de contribuições previdenciárias sobre contribuições pela pessoa jurídica a programa de previdência complementar condicionam o benefício à extensão à totalidade de empregados e dirigentes.

A intenção da norma, ao exigir que o benefício fosse estendido a todos, foi de evitar privilégios a determinados segmentos de empregados. Assim, se o benefício foi ofertado a todos, embora em condições objetivamente distintas, dependendo da condição de cada trabalhador, deve-se reconhecer que o plano estava "disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes", incidindo na hipótese a alínea p do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.(destaquei)

Destaco a parte acima para esclarecer o entendimento de que é mesmo possível que o benefício não seja estendido a todos os empregados, como por exemplo na situação que se verificou no **Acórdão 9202-001.717, de 26 de setembro de 2011**, onde a empresa condicionava a extensão do plano de previdência complementar ao requisito do trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência. Cite-se:

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ISENÇÃO. CONTRATO DE EXPERIÊNCIA. DISPONIBILIDADE A TODOS OS SEGURADOS.

*O requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991, de que o programa de previdência complementar esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa para que este valor não integre o Salário de Contribuição.
(destaquei)*

Ou mesmo no Acórdão desta Turma Ordinária nº 2202-003.080 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 10 de dezembro de 2015, onde também se constata que

existem empregados aos quais o plano não é estendido, porém por razões onde se encontra lógica objetiva:

Período de apuração: 01/01/2010 a 01/01/2011

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXCLUSÃO DOS TRABALHADORES QUE RECEBEM ABAIXO DO TETO DO RGPS E QUE POSSUEM ACIMA DE SESSENTA ANOS DE IDADE. POSSIBILIDADE.

A questão da incidência ou não de contribuições previdenciárias sobre o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar não decorre de norma isentiva a ser interpretada literalmente. Em verdade, trata-se de uma imunidade tributária, prevista no art. 202, § 2º da Constituição Federal de 1988.

Não restou violada a norma contida no art. 28, § 9º, "p" da Lei n.º 8.212/1991, por considerar que, não obstante o plano de previdência complementar ser voltado tão somente aqueles que percebam remuneração superior ao limite do RGPS e com idade inferior a sessenta anos, caracterizado está que este plano de previdência complementar encontra-se disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.(destaquei)

Enfim, a Lei Complementar nº 109, de 2001, não revoga nem altera, para fins de tributação, sendo o direito tributário ramo autônomo, com normas e regras próprias, a regra estabelecida no artigo 28, § 9º, 'p', da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que o dispositivo expressamente refere-se a plano "aberto ou fechado". É possível que seja mantida a regra isentiva, em determinados casos onde se verifica a não extensão a todos os empregados, de maneira objetiva, como por exemplo quando a empresa não estende a opção do plano a quem esteja em período de experiência. Mas a essência da norma é não permitir que se criem privilégios a determinada categoria de empregados. E é justamente isso que se observa neste caso concreto. Há "dois níveis" totalmente distintos de planos: aquele oferecido aos empregados em geral e aquele oferecido aos dirigentes.

Vejamos que consta do Termo de Verificação Fiscal (fl. 34):

...observa-se que houve aportes extraordinários apenas para os detentores de cargos de direção e alguns gerentes selecionados pela empresa, o que elevou os valores das contribuições, em média, 60 vezes o valor das competências anteriores aos pagamentos desses aportes.

(...)

a média de aporte para cada empregado não diretor é de R\$ 7,60 por mês, Enquanto que para cada diretor a média é de R\$ 22.614,54.

Assim, entendo que os planos de previdência complementar serviram para conceder privilégios a uma determinada categoria de colaboradores, privilégios esses não extensíveis aos demais, o que descaracteriza o objetivo legal ao condicionar a isenção.

2 - DA PLR.

Este Conselho já vem tratando há tempos da questão da incidência das contribuições previdenciárias sobre pagamentos realizados pela empresa a seus empregados relativa à participação nos lucros e resultados (PLR). Observa-se que existe uma convergência de entendimentos no sentido de que o pagamento de PLR regular e legítimo é aquele que observa todas as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/2000 (Acórdãos 2301-003.531, 2301-004.153, 2401-004.216 e 2402-005.116, à guisa de exemplo, dentre muitos outros).

Necessário então estudar os contornos do instrumento legal:

Lei nº 10.101/2000

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.

*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 sindical 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.***

§ 1º ...

§ 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 civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto”.

Bem, os requisitos acima destacados devem co-existir. No caso, apontou o Relatório Fiscal que *"o pagamento não foi feito a todos os empregados da Itambé"*. A empresa justifica que tendo diversas filiais, apenas para aquelas jurisdicionadas por determinada representação sindical assinou acordo para pagamento de PLR.

Entretanto, a fiscalização constatou que existiam empregados lotados em outras unidades que também receberam a PLR. A recorrente diz que são empregados que apesar de estarem em outras unidades, exercem funções corporativas de gestão, que interessam à empresa como um todo, muitas vezes na própria sede, que é coberta pelo citado sindicato.

Verifico nas folhas 1161 e seguintes, que havia um programa de participação nos resultados, com regras claras e metas que foi assinado por uma comissão representante dos empregados e pela empresa.

O Recorrente citou o **Acórdão nº 9202-02.079**, da 2ª Turma da CSRF para defender sua posição de que não fere as regras da PLR legal o pagamento a empregados que não estão cobertos pela representação sindical, mas prestam serviço em local diferente de sua base. Vejamos o que consta no Voto daquele relator:

Para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, a PLR paga a empregados deve resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo.

(...)

Por certo, o pagamento da PLR nos termos do Acordo Coletivo negociado, inclusive para trabalhadores que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato, configura direito adquirido dos empregados que se enquadrem nos critérios estabelecidos no instrumento coletivo.

Destarte, concluo que o referido acordo coletivo de trabalho tem o condão de amparar a PLR paga aos seus empregados, inclusive, aos trabalhadores da empresa que prestam serviço em locais distintos daqueles da base territorial do sindicato.

Ainda, ressalto o entendimento exposto no **Acórdão nº 2401-003.240**:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. ACORDO FIRMADO COM SINDICATO DA BASE TERRITORIAL DA MATRIZ. APROVEITAMENTO FUNCIONÁRIOS LOTADOS EM FILIAIS DE OUTRAS REGIÕES. VALIDADE.

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 - artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91-, mais precisamente MP nº 794/1994, 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. In casu, o fato da PPRR concedida pela empresa aos seus funcionários lotados no Estado de Goiás adotar o Acordo com o Sindicato da matriz (SP) e outras filiais (RJ) não tem o condão de desnaturar aludido programa, sobretudo em observância aos princípios constitucionais que prescrevem a irredutibilidade de salários e do direito adquirido, bem como da razoabilidade, não havendo se falar em afronta à Lei nº 10.101/2001, na linha da jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Dessa feita, considerando que havia um programa de participação nos resultados, com regras claras e metas, que foi assinado por uma comissão representante dos empregados e pela empresa e que a única razão para o lançamento foi o fato de alguns empregados, que não pertenciam a Matriz, mas ali prestavam serviço, terem recebido a aludida PLR, entendo que tal fato, exclusivamente, não desvirtua a natureza do benefício.

3. DOS JUROS SOBRE A MULTA. TAXA SELIC.

De acordo com o artigo 113, § 1º do CTN, a *obrigação principal* surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Entendo que obrigação e crédito tributário são duas faces da mesma moeda, sendo que o crédito nada mais é que a própria obrigação, tornada líquida, certa e exigível, pelo lançamento.

Nesse sentido, o artigo 139 do *Códex* estatui que o *crédito tributário* decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Mais adiante, o artigo 161 traz que o *crédito* não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Enquanto as obrigações acessórias tem por objeto as prestações positivas (fazer) ou negativas (deixar de fazer), a obrigação principal constitui-se sempre em "dar" uma importância em moeda. Mesmo sabendo que "multa" não é tributo, conforme conceito disposto em seu artigo 3º, o legislador quis que a obrigação de dar, ou seja, aquela dita principal, tivesse como objeto tanto o tributo quanto a multa, dita "penalidade pecuniária". Está escrito no § 1º do artigo 113.

Assim, "crédito tributário", que tem a mesma natureza da obrigação que o precede, também conforme o CTN, no artigo 139, engloba tanto o tributo quanto a multa, que a ele se vincula.

E esse "crédito tributário", ou seja, tanto o tributo quanto a multa, será acrescido de juros de mora, quando não pago no vencimento, como também está expresso no artigo 161.

A única diferença reside no termo *a quo* para aplicação dos juros. Sobre o tributo, desde o seu vencimento, na forma da lei; sobre a multa, desde a constituição do crédito, pelo lançamento, com a lavratura do auto de infração.

Não é possível que o valor da multa fique congelado no tempo. Assim, conclui-se que a multa fiscal de natureza punitiva integra a obrigação tributária principal (art. 113) e, assim, o crédito tributário (artigo 139), estando sujeita à incidência de juros de mora (artigo 161, todos do CTN).

Por fim, de acordo com a Súmula CARF nº 04, de observância obrigatória neste julgamento:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, a taxa de juros a ser aplicada, tanto sobre o principal quanto sobre a multa proporcional é a Selic.

CONCLUSÃO

Em face de todo o acima exposto, VOTO por dar PARCIAL provimento ao recurso para excluir da exigência as parcelas relativas à PLR (participação nos lucros), que constam dos discriminativos de débito.

(assinado digitalmente)

Marcio Henrique Sales Parada

Declaração de Voto

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Em que pese o bem fundamentado voto do ilustre Conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, peço vênia para divergir dos argumentos utilizados para admitir a tributação dos planos abertos de previdência social do Recorrente.

A discussão jurídica trazida aos autos consiste em saber se é possível, nos planos abertos de previdência privada, instituir contribuições diferenciadas para seus participantes.

A Lei Complementar nº 109/2001, ao regulamentar de previdência complementar, fez clara separação entre as norma aplicáveis aos regimes de previdência aberto e fechados.

Isso porque, em seu Capítulo II, ao tratar dos Planos de Benefícios, reserva a Seção I para as Disposições Comuns, previstas nos artigos 6º ao 11º. A Seção II, que compreende os artigos 12º ao 25º, trata dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas e, por fim, a Seção III (arts. 26 ao 30), cuida dos Planos de Benefícios das Entidades Abertas.

Dessa forma, cumpre verificar se, ao tratar dos Planos de Benefícios das Entidades Abertas, a mencionada lei contempla a possibilidade de benefícios diferenciados para determinada categoria de empregados. A resposta dada pelo artigo 26, §3º, abaixo transcrito, é afirmativa:

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

*I - individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas;
ou*

II - coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§ 1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas.

*§ 3º **Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias***

específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

§ 5º A implantação de um plano coletivo será celebrada mediante contrato, na forma, nos critérios, nas condições e nos requisitos mínimos a serem estabelecidos pelo órgão regulador.

§ 6º É vedada à entidade aberta a contratação de plano coletivo com pessoa jurídica cujo objetivo principal seja estipular, em nome de terceiros, planos de benefícios coletivos.(grifamos)

Pela leitura na norma acima transcrita, fica clara a possibilidade de celebração de plano previdenciário coletivo na modalidade aberta que não abranja todos os empregados e diretores da Pessoa Jurídica, uma vez que pode ser contratado para "*grupos de pessoas*" que poderão ser constituídos por *uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador*".

Sendo assim, entendo que o artigo 28, §9º, alínea "p" da Lei nº 8.212/91 utilizado pelo relator como fundamento para que os planos fossem igualmente oferecido a todos os empregados não se aplica ao caso em questão.

Isso porque, o que temos aqui são duas normas aparentemente antinômicas. A norma do 28, §9º, alínea "p" da Lei nº 8.212/91 que determina que os o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, não integra o salário de contribuição, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes e a norma do artigo 26, da Lei Complementar 109/01 que prevê a possibilidade do plano de previdência complementar aberta contemplar, de forma diferenciada, grupo de pessoas.

Os critérios fundamentais de solução de antinomias, são cronológico, hierárquico e da especialidade. No caso em questão, se adotados os critérios cronológico e hierárquico, não restam dúvidas de que a norma a prevalecer deveria ser o artigo 26, §3º da Lei Complementar nº 109/01, uma vez que esta é posterior a Lei nº 8.212/91 e, além disso, hierarquicamente superior, tendo em vista que a Lei nº 8.212/91 é lei ordinária. Resta analisar, assim, se a Lei nº 8.212/91 poderia ser considerada norma especial em relação à Lei Complementar nº 8.212/91.

Em outras palavras, de acordo com o voto do Relator a Lei nº 8.212/91, como norma de custeio de Seguridade Social, seria específica em relação à Lei Complementar nº 109/01. Tal raciocínio, a meu ver, não procede.

Se a Lei Complementar nº 109/01 não contivesse norma sobre a tributação dos Planos de Previdência entendo prevaleceria a condição estabelecida pela Lei nº 8.212/91. Todavia, a referida Lei Complementar tem normas expressas sobre a tributação dos planos nela mencionados, conforme se verifica pelos artigos 68 e 69, §1º abaixo transcritos:

*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** (grifamos)*

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. (grifamos)

Nesse mesmo sentido já se manifestou a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica pela decisão proferida no Acórdão nº 9202-003.193, cuja ementa é a seguinte:

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

Em face do exposto, entendo que, a isenção da tributação dos planos de previdência complementar deve obedecer os critérios estabelecidos na Lei Complementar n 109/01, dentre os quais, como visto, não está prevista a exigência dos planos serem igualmente aplicável a todos os empregados e diretores.

(assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio