



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

Processo n° 16327.720117/2015-55
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-006.523 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente BRADESCO VIDA E PREVIDÊNCIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, senão comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

Somente no regime fechado a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (Relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A DRJ/BHE fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe conforme segue:

AI Debcad nº 51.072.991-5, no valor de R\$ 11.799.672,28, consolidado em 30/1/2015, relativo a contribuições destinadas à previdência social, referentes às competências de 01/2010 a 12/2010 e de 01/2011 a 12/2011, parte patronal, incidentes sobre a remuneração de contribuintes individuais e de segurados empregados.

AI Debcad nº 51.072.992-4, no valor de R\$ 473.917,87, consolidado em 30/1/2015, relativo a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros), referentes às competências de 01/2010 a 12/2010 e de 01/2011 a 12/2011, parte patronal, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

As contribuições lançadas são incidentes sobre valores aportados (custeados) pelo autuado, em planos de benefício suplementar de previdência privada (que foram formalizados como tal), disponibilizados, exclusivamente, a diretores e segurados empregados que ocupavam cargos elevados na hierarquia institucional da empresa, que foram mantidos com o objetivo de remunerar tais beneficiários, retirando desses aportes, a natureza de contribuição para previdência complementar à renda dos beneficiários ao se aposentarem.

Consta no relatório fiscal de fls. 167/178, as informações que seguem.

PROCEDIMENTO FISCAL

O contribuinte, intimado, apresentou documento, denominado *Convênio de Adesão Plano I, de 20/6/1985*. Consta nesse documento que diversas companhias componentes do Grupo Bradesco aderiram a esse plano de previdência privada em favor de seus empregados e diretores.

Também foram apresentados documentos denominados “*Contrato Previdenciário – 20.05.99*”, “*6º Termo Aditivo ao Cont de Prev-30.07.99*” e “*Contrato Previdenciário-20.05.2000*”. Tais instrumentos contratuais se referem a planos de previdência privada em favor de empregados e diretores. Desses documentos verificou-se conforme segue.

No *Contrato Previdenciário – 20.05.99* consta, em suas cláusulas como segue:

2.1.1 Contribuições Definidas – Fundo Gerador de Benefícios – FGB, que compreende os Benefícios de aposentadoria por idade reversível ao cônjuge, doravante denominado simplesmente FGB, observado o disposto na Cláusula Quinta deste Contrato e;

2.2.1 Benefícios Definidos – PBD, que compreende os Benefícios de aposentadoria reversível ao cônjuge por invalidez de participante não aposentado pelo Plano de Benefícios e de pensão por morte de participantes não aposentados pelo Plano de Benefícios, doravante denominado simplesmente PBD, observado o disposto na Cláusula Sexta deste Contrato.

2.1.3 Plano de Benefícios, para os fins a que se destina o presente contrato é, em conjunto o FGB e o PBD.

[...]Cláusula Quarta – Do Custeio e das contribuições ao Plano de Benefícios 4.1 As contribuições devidas ao FGB serão suportadas pela Instituidora e pelo Participante, conforme segue:

4.1.1 O participante, desde que devidamente inscrito, fará contribuições mensais ao FGB de valor equivalente a 4% (quatro por cento) de seu Salário de Participação.

4.1.2 A Instituidora fará contribuições mensais ao FGB em nome de cada Participante inscrito, e que esteja contribuindo regularmente ao mesmo, de valor equivalente a 4% (quatro por cento) de seu Salário de Participação.

4.1.3 O Participante poderá efetuar contribuição voluntária ao FGB, de valor e periodicidade livremente por ele escolhidas.

[...]4.3 As contribuições devidas ao PBD serão suportadas integralmente pela Instituidora.

[...]8.1.1 Ocorrendo o desligamento do quadro funcional/diretivo da Instituidora, o Participante poderá escolher uma das seguintes opções:

[...]8.1.1.2 Resgatar o saldo correspondente às contribuições feitas exclusivamente às suas expensas, a partir do 60º (sexagésimo) dia contado de sua inscrição no Plano de

Benefícios, ou converter esse saldo em renda saldada diferida. Caso o Participante, por ocasião de seu desligamento, tenha 10 (dez) anos ou mais de vinculação ao Plano de Benefícios, terá direito, também, ao saldamento diferido do saldo formado pelas contribuições da Instituidora.”

Com o novo contrato previdenciário, assinado em 20/5/2000, foi contratado mais um plano de benefícios de previdência privada, conforme instrumento contratual:

III) a Instituidora decidiu implementar em 1º.05.2000, Plano de Previdência Privada na modalidade de Plano Gerador de Benefício Livre – PGBL e de Benefício Definido – PBD para seus empregados e dirigentes na Companhia, doravante denominado simplesmente Plano de Benefícios;”

Por sua vez, o “6º Termo Aditivo ao Cont de Prev-30.07.99” contém as seguintes cláusulas:

Cláusula Primeira – Do Plano de Benefícios Suplementares

1.1 A Instituidora, vem através do presente instituir Plano de Benefícios Suplementares na Companhia, na modalidade de um Plano Gerador de Benefício Livre – PGBL, doravante denominado simplesmente PGBL, que se regerá pelas condições estabelecidas no Regulamento do Plano Gerador de Benefício Livre –PGBL – Empresarial, aprovado pela SUSEP, denominado simplesmente Regulamento, pelo disposto, em especial, neste Instrumento, e na omissão, pela legislação em vigor, observado o disposto na Cláusula Terceira do presente Instrumento.

Cláusula Segunda - Dos Participantes

2.1 Serão considerados Participantes do PGBL, Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e os investidos em cargo de Assessor da Diretoria, da Instituidora, participantes dos Planos I e II mantidos pela mesma.

Cláusula Terceira – Do PGBL

[...]

3.3. As contribuições ao PGBL serão suportadas pela Instituidora e pelo Participante.

3.3.1 A Instituidora fará contribuições mensais ao PGBL, individualizada a cada Participante, observado o disposto nos subitens 3.3.1.1 e 3.3.1.2 desta cláusula.

3.3.2 O participante fará contribuições ao PGBL, semestralmente, no percentual de 10% (dez por cento) do valor da gratificação semestral que lhe for atribuída pela Instituidora.

[...]

3.3.4 O PGBL tem por objetivo a concessão de Rendas Mensais, nas modalidades de Renda Vitalícia, Renda Temporária, Renda Vitalícia com Prazo Mínimo Garantido e Renda Vitalícia Reversível ao Cônjuge, a ser escolhida pelo participante no momento da concessão do benefício, cujo valor é resultante do saldo da Conta de reserva do Participante no PGBL e do fator Atuarial obtido pelo cálculo de benefícios previdenciários, com base na utilização das Tábuas AT 1983 MALE (para homens) e AT 1984 FEMALE (para mulheres), com taxa de juros de 5%

(cinco por cento), ao ano, à época da habilitação ao benefício, observadas as seguintes condições:

[...]

3.3.6 O Participante será elegível ao recebimento de um dos Benefícios de renda previstos nesta Cláusula a partir dos 60 (sessenta) anos de idade, fazendo jus a 100% (cem por cento) do saldo da Conta Reserva de Participante.

Cláusula Quarta – Do Resgate

4.1 Durante o período de diferimento, mediante expressa autorização da Instituidora, o Participante poderá resgatar parte ou a totalidade do saldo da Conta de Reserva do Participante' – Parte Instituidora, observada a legislação pertinente em vigor.

[...]

4.3 O Participante poderá, por ocasião de seu desligamento da Instituidora, resgatar o saldo da Conta de Reserva do Participante – Parte Participante e Parte Instituidora.

4.4 Em caso de falecimento do Participante, o saldo da Conta de Reserva do Participante – Parte Participante e do saldo da Conta de Reserva do Participante – Parte Instituidora serão pagos aos seus beneficiários.

*Cláusula Décima Primeira – Das Disposições Gerais [...]*11.2 Os critérios de elegibilidade são definidos única e exclusivamente pela Instituidora, sendo portanto de sua total responsabilidade.

A SUSEP, responsável por disciplinar a atividade de planos de previdência complementar editou a Circular nº 101/99 para disciplinar a forma e prazos para resgate nesses planos:

Art. 7º No período de diferimento, deverá ser permitido ao participante, após o cumprimento de prazo de carência contratado, compreendido entre 60 (sessenta) dias e 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data de inscrição, solicitar resgate de reserva matemática de benefícios a conceder.

[...]

Art. 27 O regulamento, ao dispôs sobre as condições de resgate e transferência de reservas, deverá determinar que o prazo de carência e que o período mínimo entre os pedidos específicos de um mesmo participante, serão automaticamente alterados nos casos de mudança específica nas normas baixadas pelo CNSP ou pela SUSEP.

Verificou-se, pela apreciação dos Estatutos Sociais do contribuinte, aprovado na Assembleia Geral Extraordinária de 26/3/2009, que a remuneração da diretoria:

[...]

IV fixados: a) o montante global anual da remuneração dos Administradores, no valor de até R\$ 8.000.000,00 [...] a ser distribuído em Reunião de Diretoria, conforme determina a letra "g" do Artigo 9º do Estatuto Social; b) verba de até R\$

4.000.000,00 [...] destinada a custear os Planos de Previdência Complementar Aberta dos Administradores dentro do Plano de Previdência destinados aos Funcionários e Administradores da Organização Bradesco;”

Artigo 9º Compete à Diretoria, reunida e deliberando de conformidade com o presente Estatuto:

[...]

g) realizar o rateio da remuneração dos Diretores estabelecida pela Assembléia Geral e fixar as gratificações de Diretores e funcionários, quando entender de concedê-las.”

O contribuinte, intimado a apresentar informações acerca dos aportes correspondentes a resgates feitos por diversos administradores (ocorridos, em sua maioria, em janeiro dos anos de 2009 a 2011), relativos ao plano de benefícios suplementar, informou que os resgates são referentes a aportes efetuados nos anos de 2007 e 2009.

CONSTATAÇÕES FISCAIS

A análise dos documentos apresentados pelo contribuinte levou às seguintes constatações:

a) o plano de benefícios suplementar não era disponibilizado a todos os empregados (elegibilidade dos favorecidos a critério da instituidora/contribuinte);

b) os aportes (custeio) ao plano de benefícios suplementar, por parte da Instituidora (empregador), são mensais, e os aportes, devidos pelos participantes (que são diretores e empregados que ocupam cargos elevados na hierarquia funcional da empresa) são semestrais;

c) aos participantes do plano de benefícios suplementar (diretores e empregados que ocupam cargos elevados na hierarquia funcional da empresa) é permitido o resgate, a qualquer tempo, mediante autorização do contribuinte, tanto dos valores relativos aos aportes que ele fez quanto daqueles efetuados pelo contribuinte.

d) aos participantes do plano de benefícios suplementar, quando da ocorrência de seu desligamento em relação ao contribuinte, foi conferido o direito ao resgate integral dos valores aportados por ele e pela instituidora (seu empregador);

e) em caso de falecimento do participante do plano de benefícios suplementar, o saldo dos valores aportados em seu nome serão pagos aos dependentes, independentemente de carência;

f) relativamente aos planos de previdência que são disponibilizados a todos os empregados e administradores, ao contrário do que ocorre com o plano de previdência suplementar destinada aos diretores e empregados que ocupam cargos elevados na hierarquia institucional do contribuinte, há a definição, conforme documentos referidos, de qual o montante a ser aportado pelo empregador em favor dos trabalhadores;

g) nos planos de benefícios previdenciários privados que são disponibilizados a todos os empregados e administradores, os aportes dos participantes e do empregador foram estabelecidos, previamente, em 4% sobre o salário de contribuição;

h) apesar da determinação da SUSEP, nas regras relativas ao plano de benefícios suplementar (disponibilizado apenas a diretores e empregados que ocupam cargos elevados na hierarquia funcional da empresa) não consta cláusula sobre a carência para o resgate, consta apenas o direito ao resgate;

i) todo plano de previdência tem como objetivo a concessão de benefícios previdenciários, conseqüentemente, as contribuições devem-se basear em cálculos matemáticos e atuariais, levando em conta, por exemplo, o valor dos benefícios, a tábua biométrica da população beneficiária, deficiências financeiras do plano, contudo, o plano de benefícios suplementar, oferecido ao grupo de segurados em questão, não prevê nenhum parâmetro ou norma relativamente a esses elementos;

j) a cada dois anos, os beneficiários do plano de benefícios suplementar fizeram resgates dos aportes próprios e dos aportes efetuados pela empresa, evidenciando o caráter de aplicação financeira de médio prazo, dos valores que lhes são disponibilizados pelo empregador, por meio desse plano;

k) a remuneração dos administradores, conforme atas de assembleias, foi definida como formada por honorários e aportes em plano de previdência privada;

l) os aportes feitos pela autuada são substanciais em relação à remuneração: para empregados ocupantes de cargos administrativos de níveis elevados na hierarquia institucional, na maioria dos meses é superior a 15% da remuneração declarada por meio das Guias de recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, para os administradores tal aporte é superior a 80%, chegando a 600% da remuneração declarada em GFIP.

CONCLUSÕES FISCAIS

O principal objetivo da previdência privada é proporcionar a todos os beneficiários, na inatividade, uma remuneração mais próxima possível daquela percebida quando em atividade, de modo a não acarretar uma sensível queda no padrão de vida do empregados/dirigentes com o advento da aposentadoria, minorando os efeitos dos riscos sociais que os atingirão e que darão origem à aposentadoria. Por ser complementar, tal previdência é onerosa e facultativa e vocaciona-se a atender a trabalhadores cujo nível de remuneração, na ativa, esteja acima do maior valor de salário de benefício oferecido pela previdência social pública.

Apesar de ser inegável que os cargos de maior relevância hierárquica e os dirigentes, que possuem maior salário na ativa, são os que mais precisarão da complementação de aposentadoria (pois são os que mais perdem na inatividade, em termos financeiros), são esses trabalhadores aqueles com maior capacidade de poupança para suplementar a remuneração da previdência oficial assegurada de forma a garantir a continuidade do padrão de bem estar.

A Constituição da República de 1988 desvincula da remuneração os aportes feitos pelo empregador em planos de

previdência privada para empregados e administradores. Por sua vez, não integram o salário-de-contribuição, nos termos dispõe da Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º, alínea “p”, apenas os valores efetivamente pagos para custear plano de previdência privada, devendo ser observado o disposto no artigo 9º da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT.

Dessa feita, todas as constatações, considerado o que dispõe a legislação referida, levaram à conclusão de que, apesar de como foram formalizadas, as contribuições feitas pelo empregador para o plano de previdência suplementar têm, na verdade, a natureza de remuneração pelos serviços prestados, pela dedicação e permanência dos segurados a disposição do empregador, integrando, portanto, as bases de cálculo das contribuições tratadas no presente processo.

A fiscalização juntou cópias de documentos aos autos, dentre os quais:

[...]

O contribuinte foi intimado das autuações, por via postal, em 30/1/2015, conforme assinatura às fls. 128 e 146 e apresentou impugnação (fls. 204/255) em 25/2/2015, conforme carimbo de protocolo à fl. 204.

[...]

DIREITO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA SOCIAL – PREVISÃO CONSTITUCIONAL.

Diz que as empresas que por iniciativa própria ou por força de negociação coletiva oferecem a seus empregados benefícios nas áreas de saúde, previdência, assistência social e educação, não podem ser oneradas com pesadas incidências tributárias sob pena das iniciativas ficarem desestimuladas. Aduz que tais benefícios não têm relação com o trabalho prestado. Conclui que em face da ausência do caráter contraprestacional, a Constituição da República – CR de 1988, a legislação ordinária, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza assistencial e/ou previdenciária de tais prestações, e que dessa forma, elas não integram o salário, nem a remuneração de empregados, para nenhum efeito.

BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

Disserta sobre as bases de cálculo das contribuições previdenciárias previstas na CR de 1988, afirmando que estão expressamente excluídos dessa base, os benefícios que, mesmo concedidos em decorrência de contrato de trabalho ou de prestação de serviços, são despojados de caráter remuneratório. Diz que esse é o caso das parcelas sem significado salarial por expressa exclusão legal e outras simplesmente de caráter indenizatório, além das prestações educacionais, assistenciais, previdenciárias e outras elencadas no § 9º, alíneas de “a” a “x” do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Assevera que no caso se trata de contribuições pagas pelo empregador a programas de previdência privada em favor de seus empregados e dirigentes.

NATUREZA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A PREVIDÊNCIA PRIVADA – NORMAS CONSTITUCIONAIS E LEGAIS

Tece considerações acerca da previdência privada, citando legislação, e conclui que, por força de norma constitucional expressa, as contribuições em causa não integram a remuneração dos participantes de planos de Previdência Privada, não podendo, em razão disso, serem incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

CONDIÇÃO CONSTITUCIONAL ÚNICA PARA QUE TAIS CONTRIBUIÇÕES TENHAM ESSA NATUREZA – PAGAMENTO A EMPRESA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA REGULARMENTE CONSTITUÍDA.

Afirma que para que não sejam consideradas integrantes da remuneração, as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefício dos empregados e dirigentes devem ser pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei. Assevera que essa previsão equivale à verdadeira imunidade na medida em que tal verba não pode ser inserida na remuneração dos empregados nem para efeito de incidência de direitos trabalhistas.

Conclui que não pode a fiscalização pretender que tais contribuições sejam consideradas pagamento de remuneração disfarçada.

Diz que, no caso concreto, todos os fatos, invocados pelas autoridades fiscais para justificar a exigência de contribuições previdenciárias e de terceiros, considerados indícios da suposta ilegalidade que teria sido praticada, não são vedados ou são expressamente admitidos pela legislação que disciplina a matéria, pelos contratos e pelo regulamento do plano de previdência privada, este último devidamente aprovado pela SUSEP.

NORMAS LEGAIS SOBRE PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA

Disserta sobre a previdência privada apresentando legislação que trata do tema.

O PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA MANTIDO OBJETO DOS PRESENTES AUTOS DE INFRAÇÃO

Diz que mantinha, na época, o plano denominado “Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo – Plano II – do tipo PGBL, Renda Fixa”, estruturado no regime financeiro de capitalização e na modalidade contribuição variável. Aduz que tal plano foi aprovado pela SUSEP nos termos do Processo 10.003048/01-23 e que suas regras estão definidas no regulamento e no contrato – Contribuições Básicas, com previsão de contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os funcionários e dirigentes e contribuições e benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º Termo Aditivo).

Assevera que as regras do Plano II estão definidas no regulamento e na Nota Técnica nos Contratos – Contribuições Básicas e Contratos Suplementares e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdenciária referida.

Tece considerações acerca de termos e definições tratados no regulamento.

Diz que se trata de plano único, com benefícios diferenciados e que, portanto, fica evidenciado que não houve violação a nenhuma norma legal que rege a previdência privada, porque a legislação que rege a previdência privada jamais exigiu que os planos estabeleçam benefícios em valores idênticos a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Argumenta que, ainda que se tratasse de plano autônomo, não haveria violação à legislação previdenciária, a uma, porque o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/2001 só é aplicável a planos de previdência privada fechada, a duas, porque o artigo 26, § 3º dessa mesma Lei, aplicável, a planos de previdência privada aberta, coletivos, que é o caso, admite, expressamente, que apenas uma ou mais categorias de empregados da mesma empresa sejam beneficiários desses planos, sendo pacífica a jurisprudência administrativa nesse sentido.

FATOS APONTADOS NÃO AUTORIZAM AS EXIGÊNCIAS EM CAUSA

PLANOS DAS ENTIDADES FECHADAS – DEVEM SER DISPONÍVEIS A TODOS – ART. 16 DA LC 109/2001 – PLANOS DAS ENTIDADES ABERTAS COLETIVOS – PODEM ELEGER APENAS UMA OU MAIS CATEGORIAS ESPECÍFICAS DE EMPREGADOS DA MESMA EMPRESA – ART. 26, §3º DA LC 109/2001

Diz que a fiscalização considerou que o plano suplementar não atende à determinação legal de ser disponível a todos os empregados, e que tal plano somente atende às pessoas equiparadas a empregados elencadas no §1º do artigo 16 da Lei Complementar 109, de 29/5/2001. Acrescenta que, contudo, tal dispositivo está inserido na Seção II da Lei Complementar em questão que trata dos “Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas”, o que não é o caso. Tece considerações sobre o disposto na mesma Lei, no artigo 26, § 3º.

Alega que pela apreciação desses dispositivos fica invalidada a acusação de que não teria respeitado a legislação.

Acrescenta que nem se pode alegar que a obrigatoriedade de extensão a todos os funcionários participantes de planos de previdência privada mantidos por entidade aberta decorreria do disposto na alínea “p” do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991. Assevera que, enquanto o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/2001 estabelece que apenas os planos fechados devem ser disponíveis a todos os funcionários, a Lei nº 8.212/1991 estabeleceu, no dispositivo referido, que todos os planos, abertos ou fechados, deveriam ser disponíveis a todos os empregados para que as verbas pagas a título de previdência privada não integrem o salário-de-contribuição.

Afirma que não há dúvidas de que por ser a Lei Complementar nº 109/2001, posterior à Lei nº 8.212/1991, revogou o artigo 28, § 9º, alínea “p”, desta última, não apenas por ser com ele

incompatível, mas também por ter regulado inteiramente a matéria relativa ao Regime de Previdência Complementar. Cita a Lei de Introdução de Normas ao Direito Brasileiro, artigo 2º e decisão do CARF para fundamentar esse argumento.

Conclui que a condição de que o plano de previdência complementar seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes não se aplica ao caso em razão de a Lei nº 109/2001, em seu artigo 26, ter previsto, expressamente, que, quanto aos planos de previdência aberta, há a possibilidade de que sejam instituídos benefícios diferenciados para uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador.

Assevera que a fiscalização, ao afirmar que as contribuições devem se basear em cálculos matemáticos e atuariais se esqueceu que a busca desses elementos deve ser feita não só a partir do regulamento do plano, sendo que os requisitos de elegibilidade e os benefícios a que tem direito os funcionários estão explicados no regulamento do Plano II, na Nota Técnica respectiva, nos Contratos – Contribuições Básicas e Contribuições Suplementares, e sobretudo na legislação aplicável ao tipo de plano escolhido, sendo certo que nenhuma norma regulamentar foi descumprida.

EXTENSIVO A TODOS NÃO SIGNIFICA IGUAL PARA TODOS

Alega que a legislação que rege a previdência privada não exige que os planos estabeleçam benefícios idênticos a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Argumenta que no caso concreto, o Plano II prevê benefícios para todos os empregados e dirigentes da empresa, custeados com as contribuições normais e que a previsão, para a categoria dos dirigentes, de contribuições suplementares, justifica-se porque sendo a remuneração desses profissionais mais elevada, apenas as contribuições normais não permitiriam atingir os objetivos da previdência privada que é proporcionar na inatividade um padrão de vida semelhante ao que o beneficiário tinha em atividade. Diz que o fato dos beneficiários do plano de previdência suplementar terem maior capacidade de poupança para suprir a remuneração da previdência oficial não muda o objetivo da previdência privada e que isso não pode excluí-los do direito à previdência privada nos termos a que se destina.

Disserta sobre os objetivos da previdência privada complementar e faz considerações acerca de sua vocação.

Afirma que não tem fundamento a exigência que ora se contesta, porque ao questionar aquilo que é característica dos plano PGBL, em última análise a fiscalização está contestando as normas que instituíram o atual sistema de previdência privada em vigor, o que somente poderia ser feito por meio de alterações legislativas.

Assevera que a exigência de que as contribuições suplementares se estendam de forma idêntica a todos os empregados e dirigentes da empresa é incompatível com a natureza mesma do benefício.

Cita decisão do CARF em que, vencido o relator, entendeu-se que a extensão de plano de previdência privada apenas aos trabalhadores que recebessem remuneração superior ao limite máximo do salário de contribuição do Regime Geral da Previdência Social – RGPS era suficiente para o atendimento do disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º, alínea “p”. Cita decisões do CARF acerca da interpretação da expressão “desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa” relativo a requisito para que não integrem as bases de cálculo, os valores de despesas com plano de saúde. Cita decisões do mesmo órgão em que foi examinado o mesmo plano de previdência suplementar relativo ao lançamento ora discutido.

Conclui que o plano de previdência em questão atende integralmente a condição de ser disponível para todos.

CONTRIBUIÇÕES LIVRES

Diz que, por tratar-se de plano de previdência na modalidade de contribuição variável é inerente a ele, a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo.

Assevera que não há nada de ilícito ou violador das normas que regem a previdência complementar no seu procedimento, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições só porque são efetuadas de forma variada, livre e unilateral.

Aduz que também na podem ser invocados, para desqualificar tais contribuições, o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes porque a legislação não estabelece limites de valor para as contribuições. Diz que quanto maior for a remuneração (portanto mais longe – para cima – do “teto” da previdência oficial), mais próximos a tal remuneração devem ser os aportes relativos à previdência complementar. Cita decisões do CARF e jurisprudência.

Conclui, citando jurisprudência, que, quando as “linhas” do instituto (auxílio saúde, educação, previdência privada, participação nos lucros e resultados) previstas na legislação são atendidas o Fisco não poderia considerar tais parcelas como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

O RESGATE NAS CONDIÇÕES EFETUADAS É UM DIREITO DOS PARTICIPANTES

Assevera que se tratando de plano na modalidade aberta, o caput do artigo 27 da Lei Complementar nº 109/2001 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total das contribuições vertidas ao plano.

Afirma que toda a legislação previdenciária cuida do resgate como um direito do participante que poderá por ele ser exercido durante o prazo de diferimento após determinado prazo de carência.

Diz que, no caso em tela, os resgates ocorridos sofreram a devida incidência dos tributos previstos na legislação e foram efetuados com atendimento dos prazos de no mínimo sessenta dias previstos no regulamento e no contrato previdenciário firmado em 20/5/2000, bem como do prazo de carência de um

ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subsequente ao da contribuição.

Afirma que a alegação do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil –AFRFB é improcedente quando ele diz que “no plano apresentado pelo Bradesco, não consta cláusula sobre a carência para resgate, apenas o direito ao resgate”, além de ser contraditória, pois no mesmo relatório, ao tratar das regras de resgate aplicáveis ao caso (item 7.9), quando aponta os prazos decorridos entre os aportes e os resgates realizados, a fiscalização afirmou que “tal prerrogativa está totalmente dentro do previsto no Plano”.

Assevera que, em se tratando de Plano Geradores de Benefício Livre –PGBL, cujas contribuições são aplicadas em Fundo de Investimento Financeiro Exclusivo –FIFE e convertidas em quotas, é da essência do plano, o direito de resgate nas condições contratadas, sem que isso implique em desvirtuar ou desnaturar o Plano que continua a ser de Previdência Privada.

Argumenta que os valores resgatados referem-se às contribuições existentes dois anos antes já afetados pela valorização das quotas do fundo de investimento, não se podendo falar, só pelo fato de ter havido resgate, que as contribuições aportadas não se destinariam a Plano de Previdência e tratá-las como remuneração.

HOUVE ATENDIMENTO DE TODAS AS CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS PARA QUE TAIS CONTRIBUIÇÕES SEJAM EXCLUÍDAS DA BASE DE CÁLCULO DAS EXAÇÕES EM CAUSA

Tece considerações acerca da previdência privada e afirma que no ordenamento jurídico pátrio foi estabelecida apenas uma condição para que as contribuições da empresa a planos de previdência privada aberta sejam como tal consideradas: que as contribuições sejam pagas a empresa de previdência privada aberta legalmente constituída, autorizada a instituir e operar planos estruturados na forma da legislação aplicável à espécie e aprovados pelos órgãos competentes. Cita legislação.

Assevera que em momento algum a fiscalização põe em dúvida que a Bradesco Vida e Previdência esteja legalmente autorizada a instituir planos de previdência privada aberta nas modalidades previstas na legislação. Aduz que o plano em questão foi instituído com estrita observância da legislação de regência tendo sido aprovado pela SUSEP (processo nº 10.003048/01-23) e esse plano atendia ao requisito de ser disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Aponta que basta que as contribuições feitas para esse plano sejam pagas a entidades regularmente constituídas e em decorrência de planos devidamente aprovados para que os direitos decorrentes não integrem o contrato de trabalho, nem os valores pagos integrem a remuneração dos participantes. Acrescenta que isso decorre da natureza jurídica das contribuições em causa que não é remuneratória ou salarial, mas assistencial ou previdenciária.

Cita doutrina.

Assevera que a interpretação do Fisco está dissociada da realidade.

Conclui que, pelo exposto, como foram atendidas todas as condições para o pagamento de previdência privada, há total improcedência dos lançamentos fiscais em causa, cuja origem é comum.

IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA DO ADICIONAL DE 2,5%

Alega que a contribuição ao INSS não poderia ter sido calculada com a alíquota adicional de 2,5%, porque tal exigência é discriminatória em relação às demais empresas, infringindo a Constituição da República – CR de 1988, que determina a observância do Princípio da Igualdade.

Diz que a discriminação instituída pela Lei nº 8.212/1991, artigo 22, § 1º não tem fundamento, posto que inexistente qualquer relação de pertinência lógica entre o fator de discrimen eleito pelo legislador e o tratamento diferenciado estabelecido. Cita decisões judiciais.

Conclui que a contribuição deve ser calculada com base na mesma alíquota aplicável às pessoas jurídicas em geral.

EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Assevera que a prevalecer a exigência fiscal, certamente, o Fisco exigirá do impugnante juros sobre mora sobre o valor da multa de ofício, como vem procedendo em outros casos.

Diz que, por isso vem desde já impugnar tal pretensão até para que não se alegue posteriormente que tal matéria não pode ser objeto de exame porque não foi abordada na defesa apresentada. Cita decisões do CARF para fundamentar suas alegações nesse sentido.

Tece considerações acerca dos débitos de tributos e contribuições. Afirma que ao utilizar a expressão “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” a Lei nº 9.430/1996, artigo 61, somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normatizando a incidência sobre estes, de multa de mora.

Acrescenta que ao se admitir que a palavra “débitos” constante no caput do artigo 61 incluisse o principal e a multa de ofício, ter-se-ia que admitir que as multas de ofício quando não pagas no vencimento, sofreriam também o acréscimo de multa de mora, uma vez que o mesmo caput do referido artigo dispõe que “Os débitos [...] não pagos [...] serão acrescidos de multa de mora, calculada a taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso”.

Afirma que a prevalecer entendimento diverso, ter-se-ia que admitir que sobre os juros de mora que se incluíam nos “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, novamente pudessem ser exigidos juros.

Diz que a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a

disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento. Aduz que o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 vem evidenciar ainda mais esse entendimento.

Afirma que se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no caput do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente decorreria do artigo 61.

Argumenta que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada) que não pode prevalecer sob pena de violação não só ao próprio artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, mas também aos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, da CR de 1988, além do artigo 97 do CTN.

PEDIDO

Requer seja reconhecida a insubsistência dos autos de infração que integram o presente processo administrativo.

O impugnante juntou aos autos os documentos de fls. 256/334.

A 8ª Turma da DRJ/BHE julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob forma de utilidades.

PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Integra o salário-de-contribuição o valor pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, em desacordo com a legislação previdenciária.

FISCALIZAÇÃO

A autoridade administrativa fiscalizadora poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com o fito de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos por seu tal prática inerente a suas atribuições.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

É vedado ao fisco afastar a aplicação de lei, decreto ou ato normativo por inconstitucionalidade ou ilegalidade.

O sujeito passivo foi intimado da decisão em 14/03/2016, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital (v. fl. 388), e interpôs recurso voluntário em 12/04/2016 (v. fls. 390/449), no qual basicamente reiterou os mesmos

fundamentos de sua impugnação, com exceção da questão relativa ao adicional de 2,5%, que não foi objeto de recurso.

Sem contrarrazões ou manifestação pela PGFN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Esclarecimentos iniciais

Estudando-se os autos, observa-se que o sujeito passivo mantinha um Plano de Previdência Privada Aberto Coletivo – Plano II, do tipo Plano Gerador de Benefícios Livres – PGBL, aplicável a todos os empregados e dirigentes da empresa, instituído por meio de um contrato previdenciário, que foi objeto do 6º aditivo, para instaurar um plano de previdência suplementar, extensível a apenas uma categoria específica de trabalhadores: Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e os investidos em cargo de Assessor da Diretoria, da Instituidora, participantes dos Planos I e II mantidos pela mesma.

A fiscalização, pelas razões diversas esboçadas no relatório fiscal, as quais serão analisadas no transcorrer deste voto, procedeu à tributação dos valores pagos no contexto do plano suplementar, como se remunerações fossem. Para bem delimitar o objeto do lançamento e do controvertido dos autos, vale novamente transcrever o seguinte trecho do relatório deste acórdão:

As contribuições lançadas são incidentes sobre valores aportados (custeados) pelo autuado, em planos de benefício suplementar de previdência privada (que foram formalizados como tal), disponibilizados, exclusivamente, a diretores e segurados empregados que ocupavam cargos elevados na hierarquia institucional da empresa, que foram mantidos com o objetivo de remunerar tais beneficiários, retirando desses aportes, a natureza de contribuição para previdência complementar à renda dos beneficiários ao se aposentarem.

Em sendo assim, é necessário analisar se os pagamentos realizados no contexto do plano suplementar são aportes destinados à previdência privada dessa categoria diferenciada ou se eles se constituiriam em pagamento de remuneração tributável.

3 Da previdência privada

Segundo a Constituição Federal (CF), "a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social" (art. 194 da CF).

No tocante à previdência, há o regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, assim como o regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma, sendo, ainda, facultativo (arts. 201 e 202). A par dessas duas modalidades, há também o regime próprio dos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 40).

No que interessa ao presente caso, a Lei Maior determina que 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 sua remuneração, nos termos da lei (§ 2º do art. 202 da CF).

Trata-se, pois, de imunidade tributária, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente.

A LC 109/2001, que dispõe sobre o regime de previdência complementar, singrando o mesmo texto constitucional, igualmente estabeleceu a desvinculação das contribuições do empregador da remuneração, *ex vi* do seu art. 68. Veja-se:

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. (destacou-se)

Ocorre que a Lei 8.212/1991 determina que não integram o salário-de-contribuição "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 p do § 9º do art. 28). Veja-se:

Art. 28. [...]

§ 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) (destacou-se)

De acordo com a Lei 8.212, deverá ser observado, no que couber, o art. 9º da CLT, segundo o qual "serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação".

Veja-se que a Lei 8.212/1991 determina que o programa de previdência complementar, aberto ou fechado, deve ser disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica. Por sua vez, a LC 109/2001 não prevê que os programas de

entidades abertas devam ser necessariamente extensíveis a todos, fazendo-o apenas no tocante aos programas das entidades fechadas, *ex vi* do seu art. 16¹.

No caso *in concreto*, a fiscalização não lavrou os presentes Autos de Infração porque o sujeito passivo não teria disponibilizado um plano de previdência privada a todos os seus empregados e dirigentes. Pelo contrário, depreende-se do relatório fiscal que o PGBL era extensível a todos. Contudo, como o plano suplementar foi disponibilizado a apenas uma categoria específica, ele foi objeto de lançamento.

Todavia, e conforme já afirmado, a LC 109/2001 exige que os planos de benefícios de entidades fechadas devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados (art. 16). Quanto aos planos de benefícios de entidades abertas, que é o caso em questão, a lei expressamente determina que eles poderão ser disponibilizados a categorias específicas de trabalhadores.

Com efeito, a Seção III do Capítulo II da LC 109/2001, que trata dos planos abertos, além de não prever a obrigatoriedade de sua extensão a todos, expressamente preleciona que eles podem ser extensíveis a grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador. Veja-se - com destaques:

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

[...]

*§ 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.*

O fato isolado de a empresa ter estabelecido um plano suplementar destinado a uma categoria específica não implica, portanto, descumprimento da lei. No âmbito deste Colegiado, essa questão foi debatida e decidida em sessão de julgamento realizada no dia 27 de janeiro de 2016, PAF nº 35601.000216/2007-65, acórdão nº 2402.004.872. Assim sendo, passa-se a transcrever o voto do então conselheiro relator, Dr. Ronaldo de Lima Macedo, que passa a integrar a fundamentação deste voto:

No que tange aos valores pagos a título de previdência complementar privada no regime aberto, entende-se que eles não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária, desde que não sejam caracterizados como instrumento de incentivo ao trabalho (prêmio ou gratificação), entendimento delineado no Acórdão nº 2402-003.661 (processo 10783.723424/2011-09), seguem as razões fáticas e jurídicas:

“[...] Previdência Complementar Privada em Regime Aberto

O benefício tem previsão constitucional no artigo 202, com a redação trazida pela Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/98; portanto, trata-se de imunidade de contribuição previdenciária:

[...]

¹ Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

[...], atendidos os requisitos da lei, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração e, conseqüentemente, sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias. De fato, outra não poderia ser a interpretação. Isto porque somente se pode falar em Previdência Complementar quando suas características estão presentes. Aliás, qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a Previdência Complementar Privada. Para que assim seja considerada e daí não incidirem contribuições previdenciárias devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que regulou o artigo 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Quanto ao artigo 28, §9º, alínea p, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/91, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, portanto anterior mesmo à EC nº 20/98, não tenho dúvida que se houver incompatibilidade com os artigos 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular o artigo 202, §2º da Constituição Federal, restará derogado, pois além desta última veicular norma tributária especial é posterior àquela:

[...]

Retomando ao exame da LC nº 109/2001, selecionamos as principais disposições para este estudo:

Lei Complementar nº 109, de 29 de Maio de 2001

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

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

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

...

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

...

Seção III

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

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

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

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

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

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

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

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

...

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

...

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Apenas para que não fiquem espaços vazios na linha de desenvolvimento deste trabalho, lembra-se que os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 68 e 69 são apenas partes do estatuto da previdência complementar, veiculado pela LC nº 109/2001.

Inicialmente, dispõe a lei que os programas podem ser abertos ou fechados, de acordo com a natureza da entidade de

previdência complementar. Após, trata de cada um nas seções que se seguem: na Seção II os programas em regime fechado e na Seção III, regime aberto. Para o primeiro, através de seu artigo 16, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, tal como no artigo 28, § 9º, “p” da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Art. 28 (...)

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

...

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

Portanto, um suposto programa de previdência complementar em regime fechado não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme artigo 26, §3º da lei.

Vê-se que para o regime fechado, considerando a unidade da lei, não há incompatibilidade com a Lei nº 8.212/1991, apenas que nesta as regras de incidência e abrangência estão em um mesmo dispositivo legal.

Agora, como já sinalizado acima, para o regime aberto a lei faculta que, direta ou indiretamente através da entidade, a empresa contrate em benefício de grupos específicos de categorias de empregados plano de previdência complementar, artigo 26, §2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Mas, sem precipitações, a interpretação será mais segura quando considerado o todo da lei. No caso dos programas em regime aberto, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas.

[...]

*b) a partir da LC nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. **Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos***

de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação.

[...]

*Neste particular, entende-se que os valores concernentes ao regime aberto de previdência complementar privada, desde que **não sejam um prêmio ou uma gratificação**, devem ser excluídos do presente lançamento fiscal, [...].*

Logo, o fundamento isolado de a empresa não ter estendido o plano de previdência privada suplementar a todos os seus funcionários não é suficiente para ensejar a presente autuação, visto que, com a edição da LC 109/2001, a pessoa jurídica poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não o faça como instrumento de incentivo ao trabalho.

Prosseguindo-se na análise do plano, observa-se que o participante também estava obrigado a fazer contribuições semestrais, no percentual de 10% de um valor determinado, corroborando a sua natureza previdenciária complementar ao regime geral. Isto é, tanto a empresa, quanto o próprio trabalhador, estavam obrigados a constituir as reservas que garantiriam o benefício futuro. Veja-se a Cláusula Terceira do 6º aditivo contratual - com destaques:

3.3. As contribuições ao PGBL serão suportadas pela Instituidora e pelo Participante.

3.3.1 A Instituidora fará contribuições mensais ao PGBL, individualizada a cada Participante, observado o disposto nos subitens 3.3.1.1 e 3.3.1.2 desta cláusula.

3.3.2 O participante fará contribuições ao PGBL, semestralmente, no percentual de 10% (dez por cento) do valor da gratificação semestral que lhe for atribuída pela Instituidora.

O fato, portanto, de a contribuição do participante ser semestral de forma alguma desnatura o plano de previdência privada, mesmo porque, como se observa no item 3.3.2 acima, o valor era calculado sobre uma gratificação de igual periodicidade (semestral). No entender deste relator, a circunstância de o participante também ter contribuído ao longo dos anos para a formação da reserva fragiliza a acusação de que o PGBL serviria para o pagamento de remuneração.

Os resgates, totais ou parciais, igualmente não descaracterizam a natureza previdenciária dos pagamentos. O art. 27 da Lei, de forma expressa e clara, preleciona que é assegurado aos participantes o direito à portabilidade e ao resgate de recursos, total ou parcialmente (vide abaixo). Para que os resgates pudessem caracterizar o pagamento de remuneração em favor daquela classe específica de trabalhadores, seria necessária a demonstração de que os valores teriam transitado em conta de previdência apenas de forma simulada, o que efetivamente não ocorreu. A propósito, e como relatou o agente autuante, os resgates somente foram efetivados depois de transcorridos dois anos.

Em consonância com a lei, veja-se que a Cláusula Quarta do 6º aditivo trata do citado direito, determinando, ainda, a observância da legislação em vigor:

Cláusula Quarta – Do Resgate

4.1 Durante o período de diferimento, mediante expressa autorização da Instituidora, o Participante poderá resgatar

parte ou a totalidade do saldo da Conta de Reserva do Participante' – Parte Instituidora, observada a legislação pertinente em vigor.

Do que se depreende do texto do art. 27, entende-se que o contrato nem mesmo poderia obstaculizar o direito de levantamento pelos participantes, pois a norma é impositiva ao assegurar ("*é assegurado aos participantes*") o direito de resgate de recursos, total ou parcialmente. A recorrente ainda esclareceu que a Circular SUSEP 338/07 igualmente dispõe sobre essa faculdade, cabendo transcrever a norma infralegal:

Art. 19. O participante poderá solicitar, independentemente do número de contribuições pagas, resgate, parcial ou total, de recursos do saldo da provisão matemática de benefícios a conceder, após o cumprimento de período de carência, que deverá estar compreendido entre 60 (sessenta) dias e 24 (vinte e quatro) meses, a contar da data de protocolo da proposta de inscrição na EAPC.

Como se vê, observado o período de carência determinado por aquela Superintendência e o período de diferimento tratado no 6º aditivo contratual, podiam os participantes efetuar o resgate dos valores, total ou parcialmente, possibilidade esta constante também do texto legal retro mencionado. Não poderia a fiscalização, nesse contexto, tomar um direito do participante como uma prova de má-fé do contribuinte, o que implicaria subversão da normal legal.

Os recursos não transitaram em conta de previdência apenas de forma artificial, mesmo porque somente foram levantados (conforme permissivo legal) depois de dois anos.

A fiscalização ainda asseverou que a remuneração dos administradores, conforme atas de assembleias, teria sido definida como formada por honorários e aportes em plano de previdência privada.

Pois bem. O que importa para a aplicação da lei tributária é a natureza da verba, e não a denominação que lhe tenha dado o sujeito passivo ou terceiro, mormente se tal denominação está descontextualizada dos fatos ora sob apreciação. Quer dizer, a recorrente poderia muito bem ter tratado do PGBL num contexto amplo de remuneração, e não como remuneração pelos serviços prestados pelos segurados empregados ou contribuintes individuais.

Na dicção do art. 118 do CTN, para a definição legal do fato gerador nem mesmo tem muita relevância a validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, e tampouco a natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. O que importa para o direito tributário é a realidade, sendo irrelevante a nomenclatura do instrumento negocial ou mesmo a eventual fatura, importando, sim, identificar a materialidade da hipótese de incidência e sua efetiva ocorrência no mundo real. O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal².

Neste caso concreto, o exame de todas as circunstâncias e peculiaridades trazidas aos autos pela autoridade fiscal permite concluir que o sujeito passivo efetuou o

² STF, RE 346084 / PR.

pagamento de contribuições no âmbito de um plano de previdência privada aberto, complementar ao regime geral da previdência social, tendo sido atendidos os requisitos legais. Não houve, no entender deste conselheiro, demonstração efetiva do pagamento de remuneração, de tal forma que o recurso voluntário deve ser provido, para que o lançamento seja cancelado.

Como o presente recurso foi provido no mérito, este conselheiro deixará de manifestar-se sobre as teses sucessivas dele constantes. Com efeito, e por aplicação do art. 939 do CPC, somente se vencido na preliminar é que o julgador está obrigado a pronunciar-se sobre as demais questões. Veja-se:

Art. 939. Se a preliminar for rejeitada ou se a apreciação do mérito for com ela compatível, seguir-se-ão a discussão e o julgamento da matéria principal, sobre a qual deverão se pronunciar os juízes vencidos na preliminar.

4 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator Designado

Não obstante as razões apresentadas pelo i. Relator, entendo que os normativos afetos à presente matéria conduzem à conclusão diversa.

Planos de Previdência Privada

Alega a recorrente que os valores pagos a título de previdência privada complementar não integram a remuneração de seus beneficiários por força do art. 202 da Constituição Federal/1988, do art. 68 da Lei Complementar nº 109/2001 e das diversas leis ordinárias e normas infralegais que regem a matéria no âmbito previdenciário e tributário.

Os regimes de previdência complementar encontram previsão no art. 202 da Constituição Federal. De acordo com o § 2º do referido artigo, os valores pagos a esse título não integram o contrato de trabalho dos participantes ou sua remuneração. Confira-se:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.

[...]

§ 2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não

integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

[...] (Grifou-se)

Dos dispositivos constitucionais acima transcritos, tem-se que, atendidos os requisitos da lei complementar, as contribuições vertidas pelo empregador não integram a remuneração de seus beneficiários e, conseqüentemente, não estão sujeitas aos tributos incidentes sobre parcelas dessa natureza (remuneratória). Com efeito, outra não poderia ser a interpretação, entretanto somente se pode falar em previdência complementar quando suas características estão presentes em determinada vantagem. Aliás, para qualquer que seja o benefício oferecido, são justamente as características intrínsecas que evidenciam sua natureza. E não é diferente com a previdência complementar aberta. Para que assim seja considerada e não incidam sobre valores pagos a esse título os tributos devidos sobre a remuneração, devem estar presentes as características exigidas pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que regulamentou o art. 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Nessa linha de raciocínio, mostra-se relevante examinar as disposições da Lei Complementar nº 109/2001, que tratam do assunto:

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. (Grifou-se)

Note-se que ao regulamentar a regra constitucional, além reproduzir comandos presentes na Lei Maior, a norma complementar acabou por afastar qualquer espécie de tributação em face desse tipo de vantagem. Por certo, em relação aos tributos incidentes sobre a folha de salários, a Lei Complementar nº 109/2001 reconheceu que, em tendo a CF/1988 excluído a previdência complementar da remuneração dos participantes de planos de previdência privada, criou verdadeira imunidade. Entretanto, estamos diante de imunidade condicionada, visto que o próprio texto constitucional reclama a edição de lei para regular essa espécie de benefício.

Nada obstante, ao revés do que se aduz na peça recursal, para que determinado benefício seja reconhecido como previdência complementar, apresenta-se como condição inescusável que esse não substitua parcelas de natureza salarial, não podendo estar, por exemplo, vinculado ao atingimento de metas de produtividade do empregado ou relacionado à função por ele desempenhada. Isso porque não é razoável que determinado mecanismo de incentivo seja desvirtuado de forma a elidir o pagamento de tributos.

Pela sua importância ao encadeamento lógico do raciocínio que se busca aqui desenvolver, ressalva-se que os dispositivos legais não são interpretados por partes ou em fragmentos, mas sim dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As regras gerais contidas nos arts. 68 e 69 da Lei Complementar nº 109/2001 não se mostram suficientemente hábeis a responder a todos os quesitos compreendidos no litígio. São somente fração do estatuto da previdência complementar, que necessitam ser interpretados em conjunto com os dispositivos constitucionais relacionados à matéria e com outras disposições normativas que lhes são afetas.

Retornando ao exame da Lei Complementar nº 109/2001, entendo necessário transcrever os seguintes dispositivos:

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do caput do art. 202 da Constituição Federal, observado o disposto nesta Lei Complementar.

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

Seção II

Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o caput os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

[...]

Seção III

Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

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

I – individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

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

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

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de

peças 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.*

[...] (Grifou-se)

Nos termos das disposições normativas em referência, os programas de previdência privados podem ser abertos ou fechados, de acordo com a forma com que são instituídos, cabendo aos destinatários desses planos optarem pela modalidade que lhe aprouver.

Em termos de organização normativa, no Capítulo II da norma em debate, denominado “Dos Planos de Benefícios”, tem-se i) na Seção II, os “Planos de Benefícios de Entidades Fechadas”; e ii) na Seção III, os “Planos de Benefícios de Entidades Abertas”.

Para os planos fechados, por virtude do disposto no art. 16 da LC 109/2001, é exigido, obrigatoriamente, que o benefício seja oferecido à totalidade dos empregados, exigência que inexistente em relação aos planos abertos.

Desse modo, um plano de benefícios de entidade fechada quando não extensível a todos os empregados do patrocinador não pode ser assim considerado, de tal modo que a inobservância do requisito legal impõe a exigência dos tributos devidos sobre a remuneração de seus beneficiários, uma vez que desprovido de condição essencial. As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora e não para grupos de categorias específicas de empregados de uma mesma empresa, faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto.

Para o regime aberto, conforme já se adiantou, a lei complementar (art. 26, § 3º) faculta que, direta ou indiretamente através de entidade instituída para tal fim, a empresa contrate plano de previdência complementar para grupos específicos de categorias de empregados. Nesse caso não incidirão contribuições previdenciárias ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados.

Portanto, considerando os dispositivos da Lei Complementar nº 109/2001 em seu conjunto, constata-se que, no caso dos planos de benefícios de entidades abertas, mesmo não sendo necessário estendê-los à totalidade dos empregados e dirigentes de determinada empresa, os grupos selecionados para fazerem jus ao benefício devem ser de categorias específicas, sem discriminações em relação a seus integrantes. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou outras finalidades relacionadas ao trabalho ou função, mas em razão de características e necessidades intrínsecas dos destinatários dos planos.

Em resumo, nos termos da legislação em vigor, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos: i) no caso de planos de benefícios de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; e ii) em se tratando de planos de benefícios de entidades abertas, esses poderão ser oferecidos a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja como instrumento de incentivo ao trabalho e que não tenha relação com a função exercida pelo beneficiário, eis que flagrantemente, nesse caso, teria características de gratificação ou prêmio, atraindo a incidência de tributos.

Ressalte-se ainda quanto a esse ponto que as importâncias pagas a título de previdência complementar não são valores desprovidos de caráter contraprestacional, como nos quer fazer crê a recorrente, tratam-se de benefício pagos no contexto da relação de trabalho e, assim o sendo, para serem excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre verbas remuneratórias, precisam observar os contornos estabelecidos nas normas de regência.

Natureza Jurídica dos Planos de Previdência Privada Ofertados pela Recorrente a Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos

Os elementos de prova acostados ao presente processo administrativo demonstram, de forma inequívoca, que o sujeito passivo mantém dois planos de previdência complementar, um disponível a todos os seus empregados e outro (Plano de Benefícios Suplementares) destinado a diretores e ocupantes de altos cargos administrativos.

No caso específico do denominado “Plano de Benefícios Suplementares”, disponível apenas para diretores estatutários, diretores técnicos e empregados investidos em cargo de assessor da Diretoria da recorrente, reputo necessária a reprodução de algumas questões fáticas devidamente evidenciadas no Relatório Fiscal (167/178), sobretudo no seu item 7:

- a) ao participante é permitido resgate, tanto de seus aportes, quanto dos aportes do Bradesco, a qualquer momento, mediante autorização do Banco;
- b) no desligamento do participante lhe é permitido resgatar os valores dos aportes vertidos por ele e pelo Bradesco;
- c) no falecimento do participante o saldo dos aportes desse e do Bradesco serão pagos aos seus dependentes, independentemente de carência;
- d) não há no Plano de Benefícios Suplementares a definição dos valores que devem ser aportados pela recorrente, tampouco critérios a respeito da definição desses valores;
- e) a remuneração dos administradores, conforme atas de assembleias, está definida como parte em honorários e parte em aportes ao plano de previdência privada;
- f) os aportes feitos pelo Bradesco são substanciais em relação à remuneração, para os ocupantes de cargos administrativos de relevância, na maioria dos meses é superior a 15% da remuneração declarada em GFIP, já para os Administradores é superior a 80%, chegando a 600% da remuneração declarada em GFIP;
- g) a cada dois anos, os beneficiários do Plano de Previdência Privada fazem resgates dos aportes próprios e da Instituidora.

Ainda sobre esse assunto, o 6º Termo Aditivo ao Contrato de Previdência Privada (fls. 20/26), subitens 2.2 e 11.2 demonstra que os critérios de elegibilidade ao Plano de Benefícios Suplementares são definidos única e exclusivamente pela Instituidora, que pode, inclusive, recusar proposta de inscrição de participante.

O caso que ora se analisa não é desconhecido deste Colegiado. Em pelo menos duas outras ocasiões já lhe foram submetidas situações semelhantes à aqui retratada, envolvendo estabelecimento do mesmo grupo econômico e plano previdenciário com características semelhantes. Em ambos os casos, a autuação foi mantida em razão do entendimento de que referidas parcelas caracterizam-se como instrumentos de incentivo ao trabalho.

O Acórdão nº 2402-006.064, de 7/03/2018, da lavra deste Redator, com base nos aspectos fáticos relacionados ao Plano de Benefícios Suplementares oferecidos aos altos dirigentes da recorrente, assim resumiu os motivos lavaram à constatação quanto à natureza remuneratória do plano de previdência:

À evidência, o contexto fático resumido acima revela que os valores pagos a título de previdência privada complementar configuram-se como uma gratificação ou prêmio, eis que a recorrente seleciona tanto os valores a serem vertidos à previdência como os beneficiários do programa de previdência complementar.

Além disso, da análise do conjunto probatório trazido aos autos, verificou-se que a concessão dos aportes a título de previdência complementar está atrelada às metas de desempenho estabelecidas pela recorrente e decorre de critérios subjetivos, tendo em vista que: (i) não foram apresentadas pela empresa as memórias de cálculo das referidas contribuições ao plano de previdência privada, não tendo sido demonstrado o seu caráter previdenciário; (ii) as contribuições suplementares, efetuadas mensalmente em benefício dos dirigentes, foram realizadas em valores substanciais, tendo sido definidas pelo comitê de remuneração de forma unilateral e a partir dos resultados alcançados; (iii) houve resgates efetuados pelos dirigentes no período fiscalizado, no mesmo mês, e em valores próximos aos das contribuições vertidas, frustrando o objetivo de complementação das aposentadorias; (iv) os critérios de elegibilidade são definidos única e exclusivamente pela instituidora, que pode, inclusive, recusar a proposta de participante pertencente ao grupo ao qual o benefício se destina, em desconformidade com o previsto na Lei Complementar nº 109/2001; dentre outros.

O caráter remuneratório de tais verbas mostra-se bastante evidente, visto que essas são pagas habitualmente (mês a mês) e somente aos altos dirigentes (empregados ou não) da empresa em decorrência do contrato laboral celebrado entre contratante e contratados, visando atender as metas de desempenho estipuladas pela Companhia. (Grifou-se)

A principal diferença entre a situação contextualizada no Acórdão nº 2402-006.064 e a do presente processo administrativo diz respeito aos tributos objeto de lançamento.

Enquanto o mencionado acórdão tratava de auto de infração referente a Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, aqui temos lançamento de contribuições previdenciárias. Porém, uma vez definida a natureza remuneratória da verba, a conclusão é tanto pela incidência de IRPF quanto de contribuições previdenciárias.

Tem-se ainda o Acórdão nº 2402-004.108, de 14/05/2014, esse sobre contribuições previdenciárias, cujas conclusões são semelhantes às acima referenciadas. Vejamos a ementa do julgado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Após o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, senão comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

[...]

Recurso Voluntário Negado.

Ademais, a decisão consubstanciada no Acórdão nº 2402-004.108 foi objeto de recurso especial oposto pela recorrente, tendo a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF mantido o entendimento do Colegiado Ordinário. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE GRATIFICAÇÃO OU PRÊMIO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, senão comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

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

pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio.

[...]

Assim como nos casos referidos acima, as peças de defesa da recorrente (impugnação e recurso voluntário) não possuem elementos suficientes para afastar os fatos constatados pelo Fisco, já que a recorrente resumiu-se a alegar que agiu em conformidade com a legislação de regência.

No entender da recorrente, nos termos do § 2º do art. 202 da Constituição, para que as contribuições da empresa, destinadas a custear planos de previdência privada em benefícios de empregados e dirigentes, sejam excluídas do conceito de remuneração basta que tenham sido pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas e que tais planos tenham sido instituídos na forma da lei. Atendidas essas exigências, referida verba estaria desonerada de qualquer tipo de tributo, inclusive de contribuições previdenciárias.

Contudo, não vejo como esse argumento possa prosperar.

O exame dos elementos de prova acostados aos autos demonstra que os critérios de elegibilidade ao plano objeto de lançamento são definidos exclusivamente pela recorrente que, conforme já se verificou, pode recusar proposta de participante pertencente ao grupo ao qual o benefício se destina, o que representa afronta ao disposto nos §§ 2º e 3º do art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001.

Na hipótese, restou consignado alhures que, em se tratando de plano de previdência privado aberto, é desnecessário o atendimento da exigência constante do art. 16 da Lei Complementar 109/2001 (extensão do benefício a todos os empregados, gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes do patrocinador) para que esse deixe de ter caráter remuneratório, bastando para tanto que o plano seja extensível a grupos específicos de categorias de colaboradores. Contudo, ainda assim não prosperam as alegações da recorrente, eis que, ao conceder o plano de previdência privada complementar a um grupo restrito de dirigentes (e não a um grupo determinado), com critérios de elegibilidade definidos única e exclusivamente pela instituidora, como se detalhará mais adiante, o benefício assume caráter remuneratório.

A regra estampada no art. 10 da LC 109/2001, o qual está inserido na Seção I do Capítulo II, que trata das disposições comuns aos planos de previdência privada (aberto e fechado), estipula que tanto os requisitos de elegibilidade quanto a forma de cálculo dos aportes feitos pela instituidora devem estar claramente definidos no regulamento do plano, fato esse que não aconteceu no caso ora analisado.

LC 109/2001:

Art. 10. Deverão constar dos regulamentos dos planos de benefícios, das propostas de inscrição e dos certificados de participantes condições mínimas a serem fixadas pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 1º A todo pretendente será disponibilizado e a todo participante entregue, quando de sua inscrição no plano de benefícios:

*I - certificado onde estarão indicados os requisitos que regulam a admissão e a manutenção da qualidade de participante, **bem como os requisitos de elegibilidade e forma de cálculo dos benefícios;***

II - cópia do regulamento atualizado do plano de benefícios e material explicativo que descreva, em linguagem simples e precisa, as características do plano;

III - cópia do contrato, no caso de plano coletivo de que trata o inciso II do art. 26 desta Lei Complementar; e

IV - outros documentos que vierem a ser especificados pelo órgão regulador e fiscalizador.

[...]

Repise-se que os elementos probatórios juntados aos autos demonstram que os critérios de elegibilidade são definidos exclusivamente pela instituidora, que, inclusive, tem a faculdade de recusar a proposta de inscrição do interessado no plano. Essa circunstância, além de comprovar que nem mesmo dentro da própria categoria (altos empregados) o plano estava acessível a todos, revela que os critérios eram definidos de forma casuística e subjetiva.

O caráter remuneratório de tais verbas mostra-se patente, visto que essas são pagas habitualmente (mês a mês) e somente aos altos dirigentes (empregados ou não) da empresa em decorrência do contrato laboral, sendo que o fato de os valores vertidos serem definidos exclusivamente pela contratante evidencia que o benefício visa remunerar de forma diferenciada determinados profissionais.

De acordo com o relatório fiscal, “*Nos Planos de Previdência disponíveis a todos os empregados e administradores (Participantes), os aportes tanto dos Participantes quanto do BRADESCO são de 4% sobre a remuneração, logo, além de definido, o aporte por parte do BRADESCO, é o mesmo para todos*”. Por essa razão, tendo o Fisco considerado que esses planos detinham, de fato, natureza de plano de previdência complementar, nenhum lançamento foi efetuado em relação a eles

Diferentemente disso, no Plano de Benefícios Suplementares, destinado aos ocupantes da alta administração da recorrente, além de as contribuições da instituidora não estarem definidas, não foram demonstrados quaisquer critérios para o seu adimplemento. De acordo com o Relatório Fiscal, no que não foi contestado nas peças de defesa da contribuinte:

7.11 Os aportes feitos pelo BRADESCO são substanciais em relação à remuneração, para os ocupantes de cargos administrativos de relevância, na maioria dos meses é superior a 15% da remuneração declarada em GFIP; já para os Administradores é superior a 80%, chegando a 600% da remuneração declarada em GFIP.

Note-se que, enquanto tem-se para os funcionários em geral um plano previdenciário com regras e valores definidos, no plano destinados aos membros da alta administração não há definição de valores que devem ser aportados pela recorrente, tampouco critérios para a fixação desses valores, os quais são definidos pela diretoria tão-somente a partir

de montante global anual estabelecido pela assembleia geral da companhia, sem que seja considerado nenhum aspecto de natureza previdenciária.

O relato fiscal demonstra de forma incontestada que, além de perceberem benefícios distintos daqueles disponíveis aos trabalhadores em geral, o Plano de Benefícios Suplementares era ofertado aos membros da administração da recorrente de forma diferenciada e de acordo com os atributos do cargo, sendo que, para os ocupantes de cargos administrativos de relevância os aportes, via de regra, eram superiores a 15% da remuneração mensal, enquanto que, para os administradores, esses aportes eram, em geral, superiores a 80% da remuneração mensal, podendo chegar a 600%, ou seja, ao serem vertidas dessa forma, tais quantias assumiram o caráter de gratificação (ou prêmio), eis que vinculadas aos atributos profissionais de seus destinatários, servindo de complemento ao salário.

A ausência de regra geral para o aporte das contribuições da instituidora é mais um fundamento que vem para reforçar a natureza de remuneratório do benefício. Além do que, o fato de os aportes realizados ao Plano de Benefício Suplementar serem, em inúmeras ocasiões, muito superiores à própria remuneração de seus destinatários revela que esses não se destinavam à complementação de aposentadoria.

Não se pode olvidar que o § 1º do art. 457 da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) é expresso ao estabelecer que integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. Com efeito, em regra, as contraprestações efetivadas pelo empregador em razão do contrato de trabalho ostentam natureza salarial. Essa natureza, em alguns casos, pode ser excepcionada pelo legislador, como no caso da previdência privada. Todavia, para que seja afastada a regra geral é mister do empregador seguir rigorosamente os requisitos estipulados em lei, o que não se sucedeu na hipótese.

De outra parte, o **caput** do art. 202 da Constituição é expresso no sentido de que regime de previdência privada de caráter complementar é baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, ou seja, não se trata de mera aplicação financeira, mas de aportes de recursos destinados a preservar os rendimentos de seus participantes ou dependentes por ocasião da aposentadoria ou morte ou, ao menos, a minorar as perdas que decorrem desses eventos.

Contudo, restou esclarecido que ao participante é permitido o resgate não somente de seus aportes, mas também dos aportes do instituidor, a qualquer momento, bastando para tanto a autorização do Banco. Do mesmo modo, tais aportes (da empresa e do participante) podem ser levantados por ocasião do desligamento ou ainda pelos dependentes, sem qualquer carência, em decorrência do falecimento do titular do direito.

No caso concreto, verificou-se que os participantes do Plano de Benefícios Suplementares, a cada dois anos, efetuam o resgate tanto dos aportes próprios quanto daqueles vertidos pelo empregador. Sobre o assunto, o Relatório Fiscal consigna:

7.9. Por intermédio de TIF - Termo de Intimação fiscal, foi solicitado ao BRADESCO informações acerca dos aportes correspondentes a resgates, em sua maioria, em janeiro dos anos 2009 a 2011 do mencionado Plano de Previdência Privada - feitos por diversos de seus administradores.

Em resposta ao referido TIF, o BRADESCO disse que tais resgates são referentes a aportes feitos nos anos de 2007 a 2009, respectivamente.

Portanto, a cada dois anos, os beneficiários do Plano de Previdência Privada fazem resgates dos aportes próprios e da INSTITUIDORA.

Nesse passo, não há como discordar do juízo externado pela autoridade autuante e pelo Colegiado recorrido de que, embora esses resgates estejam previstos no 6º Termo Aditivo ao Contrato de Previdência Privada, estão em desacordo com a legislação definidora da isenção de contribuições previdenciárias, que é no sentido de que os aporte tenham caráter previdenciário e não de aplicação financeira de médio prazo. A despeito da possibilidade de resgates, estabelecida no art. 27 da Lei Complementar nº 109/2001, esses não podem comprometer os objetivos constitucionalmente previstos para os planos de previdência complementar, sob pena de desnaturar o regime em que estão inseridos.

Todas essas questões associadas, além de outras exprimidas no Relatório Fiscal e na decisão recorrida, conduzem a insofismável conclusão de que, de fato, os aportes efetuados a título de previdência complementar tinham natureza de rendimento do trabalho. Impende destacar que não é o *nomen iuris* conferido a uma parcela que irá definir a sua natureza, mas é relevante aferir se o pagamento segue as regras previstas em lei que sejam aptas retirar-lhe a natureza remuneratória.

Na espécie, os resgates realizados de forma habitual e os fatos evidenciados acima (resgate pelos participantes do plano dos valores aportados pelo instituidor) demonstram, de forma clara, a descaracterização da natureza previdenciária da verba. Logo, os valores passam a ter natureza remuneratória, amoldado-se ao conceito de salário.

Verifica-se, pois, que, da forma como foram realizados os resgates dos valores destinados à previdência complementar – sem qualquer finalidade previdenciária, distanciando-se dos benefícios previdenciários (aposentadoria ou pensão), houve o descumprimento da regra geral desse regime, prevista no art. 2º da LC 109/2001, visto que essa norma estabelece que o regime complementar tem por objetivo instituir planos de benefícios de caráter previdenciário.

Por todas essas razões, e tendo em vista que as verbas aqui discutidas têm nítida repercussão econômica, concedidas com características de remuneração, inobstante toda a legislação suscitada pelo sujeito passivo (Constituição, leis complementares, leis ordinárias e outras normas infralegais), não vejo como enquadrá-las na regra prevista no § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/2001, visto que o **caput** desse artigo, em consonância com norma constitucional correlata, é no sentido de que a não incidência de tributação está voltada para “contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária”.

De outro modo, em vista do nítido caráter remuneratório dos valores pagos pelo sujeito passivo a título de previdência complementar privada de regime aberto a diretores estatutários, diretores técnicos e ao pessoal investido no em cargo de assessor de diretoria, entendo corretas as conclusões do Fisco de que tais verbas estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciária, com fundamento nos incisos I e III do art. 28 da Lei nº 8.212/1991.

Assim, a despeito da doutrina e das decisões judiciais e administrativas suscitadas pelo recorrente, entendo não lhe assistir razão quanto à matéria *sub examine*, devendo ser mantida a exação.

Por todas as razões acima esposadas, nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

Exigência do Adicional de 2,5%

Outra alegação trazida no recurso voluntário é de que a contribuição previdenciária não poderia ter sido calculada com a alíquota adicional de 2,5%. Tal exigência, aduz, é discriminatória em relação às demais empresas, infringindo a Constituição da República, que determina a observância do Princípio da Igualdade.

Infero que a discriminação instituída pelo § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 não tem fundamento, posto que inexistente qualquer relação de pertinência lógica entre o fator de *discrimen* eleito pelo legislador e o tratamento diferenciado estabelecido. Cita decisões judiciais.

Consoante observado pelo próprio recorrente, a exigência questionada na peça recursal decorre de disposição expressa de lei.

A esse respeito, o 26-A do Decreto nº 70.235/1972, recepcionado pela ordem constitucional vigente com força de lei, estabelece que aos órgãos de julgamento administrativo é vedado afastar a aplicação de lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade, excetuando apenas os casos relacionados no próprio Decreto nº 70.235/1972, os quais não têm relação com o objeto da presente lide. Vejamos:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

No mesmo sentido, é o art. 62 do RICARF, em relação à segunda instância administrativa:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1973.

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Desse modo, não é lícito a este Colegiado a análise da constitucionalidade de normativos legais ou regulamentares, mediante afastamento de sua aplicação.

Além disso, de conformidade com a Súmula CARF nº 2, de aplicação obrigatória no âmbito deste Conselho, é vedado a esta Corte Administrativa pronunciar-se sobre constitucionalidade de lei. *In verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Desta feita, tem-se como não sendo possível aos órgãos de julgamento administrativos afastarem lançamento de crédito tributário sob o fundamento de que as normas legais que lhe dão suporte ferem princípios consagrados na Carta da República, pois, admitir ao julgador administrativo tal análise equivaleria invadir competência exclusiva do Poder Judiciário.

Juros sobre Multa de Ofício

No que se refere à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, é entendimento pacífico no âmbito do CARF de que incide juros moratórios sobre os créditos tributários não pagos no vencimento, conforme as súmulas transcritas a seguir:

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.

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Como se observa, os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”, que assim está definido pelo CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O Código Tributário Nacional – CTN assim caracteriza a obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º 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. (Grifou-se)

Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Conseqüentemente, o entendimento sumulado compreende todo o “crédito tributário” lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

Ainda quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cita-se os seguintes acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os

artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4.

(Acórdão nº 9101-002.385 - 1ª Turma da CSRF, de 12/07/2016)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado.

(Acórdão nº 9202-004.250 – 2ª Turma da CSRF, de 23/07/2016)

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

REP Provido em Parte e REC Provido em Parte

(Acórdão nº 9303-003.478 – 3ª Turma da CSRF, de 25/02/2016)

Em linha com o disposto no CTN, com as Súmulas CARF nº 4 e 5 e com a jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho, nego provimento ao recurso no que se refere à incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho