MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721425/2012-55

Processo nº	16327.721425/2012-55
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2201-008.973 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	09 de agosto de 2021
Recorrente	BANCO BRADESCO BBI S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2007, 2008

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA.

Comprovado o pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial inicia sua contagem com a ocorrência do fato gerador, operando-se a extinção do crédito tributário lançado após o decurso de prazo de cinco anos para a fazenda pública constituir o crédito tributário pelo lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. REMUNERAÇÃO CARACTERIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que o benefício não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de contribuição previdenciária.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.

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

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

ADICIONAL DE 2,5%. INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, também por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna a partir da comparação das multas de mora e por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiyama, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega (Suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 16-46.377, de 09 de maio de 2013, exarado pela 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I/SP(fl. 393 a 442), que assim relatou a lide administrativa:

Relatório

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

• (1) **AI DEBCAD n.º 37.360.957-4**, no montante de R$ 8.517.097,52 (oito milhões, quinhentos e dezessete mil e noventa e sete reais e cinquenta e dois centavos), consolidado em 05/12/2012, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2007 a 12/2008;

• (2) **AI DEBCAD n.º 37.360.958-2**, no montante de R$ 694.332,50 (seiscentos e noventa e quatro mil e trezentos e trinta e dois reais e cinquenta

Documento nato-digital

centavos), consolidado em 05/12/2012, referente a contribuições destinadas a terceiros – salário educação e incra incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2007 a 12/2008;

• (3) **AI DEBCAD n.º 37.360.959-0**, com código de fundamento legal 68, e multa no valor originário de R$ 97.027,20 (noventa e sete mil e vinte e sete reais e vinte centavos), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

O Termo de Verificação Fiscal, de fls. 96 a 116, traz, em síntese, as seguintes informações:

• a ação fiscal previdenciária teve início em 07/02/2012, conforme Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF para o período de 01/2007 a 12/2009. O Banco Bradesco BBI SA. funciona sob a forma de sociedade anônima fechada, regida pelas disposições da Lei n° 6.404/76;

• dos fatos geradores: são fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, e aportes extraordinários em contas de Previdência Complementar aos segurados da empresa, pagas em desacordo com a legislação;

• os códigos de levantamentos utilizados foram: constantes dos seguintes levantamentos: Levantamento PL - Participação Lucros - legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte, período do crédito previdenciário: 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008; Levantamento PL1 - Participação Lucros - legislação atual é mais benéfica ao contribuinte – período do crédito previdenciário: 07/2007, 10/2007, 03/2008 e 11/2008; Levantamento PP - Previdência Privada – legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte, período do crédito previdenciário: 06/2007 e 12/2007 e Levantamento PP2 - Previdência Privada vigência plena da legislação atual período do crédito previdenciário: 12/2008;

• legislação aplicável - transcreve o disposto no art. 28, I, da lei 8.212/91 que define o salário-de-contribuição para o segurado empregado, o disposto no § 9º deste mesmo dispositivo legal, que elenca exaustivamente as parcelas que não integram o salário de contribuição, e na alínea "j" que em obediência ao preceito constitucional estipula "*a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica*", e na alínea "p" que determina "*o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts 9º e 468 da CLT (alínea acrescentada pela lei nº 9.528, de 10.12.97)*";

• do mesmo modo, dispõe o RPS, aprovado pelo decreto 3.048/99, em seus arts. 214, §9º, inciso X e XV. Cita ainda os artigos 2º e 3º da lei específica nº 10101/00 referente ao PLR, e o disposto no art. 202, §1º e 2º da CF, o art. 16, § 1º e o art. 19, § único, incisos I e II da LC 109/01 que trata da previdência

Documento nato-digital

privada, observando que os dispositivos da lei 8212/91 e do decreto 3048/99 reproduzem a previsão constitucional de que as contribuições feitas pelo empregador a título de previdência privada são desvinculadas da remuneração, desde que observem, no que couber, os art. 9º e 468º da CLT. No curso da Auditoria Fiscal constatou-se que a empresa efetuou pagamentos a título de Participações nos Lucros ou Resultados - PLR e aportes extraordinários em contas de previdência privada, em desacordo com lei;

• dos Termos de Intimação: o contribuinte através do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado, em 07/02/2012, foi intimado a apresentar: Acordos e Convenções Coletivas; Atas de assembléias gerais e de reuniões da diretoria e conselhos; Avaliações individuais para aferição das metas para pagamento de PLR; Folhas de Pagamento; Participação nos lucros dos administradores Planilhas de cálculo e Atas de assembléia; Programas de metas do PLR; Regulamentos de previdência complementar; aportes efetuados pela empresa, de forma individualizada e por mês de competência, esclarecimento de quais segurados dos planos de previdência estão em gozo de benefício e as respectivas datas de percepção dos mesmos e esclarecimentos por escrito sobre a metodologia de cálculo utilizada para os aportes da previdências complementar;

• Através do Termo de Intimação Fiscal lavrado, em 04/07/2012, foi intimado a apresentar em relação aos regulamentos de PLR do período: A participação do sindicato da categoria nos acordos; As atas de eleição das comissões de empregados; As atas de reuniões para negociação dos acordos de PLR; As metas individuais e respectivas avaliações para os pagamentos de PLR; As memórias de cálculo individuais, baseadas nas metas e respectivas avaliações; Planilha com a discriminação dos valores pagos a título de PLR baseados na Convenção Coletiva de Trabalho da categoria e os baseados no programa próprio de PLR;

• Respostas e Documentos Apresentados - **em relação aos pagamentos a título de PLR, o contribuinte apresentou**: Plano próprio para o ano de 2007, assinado em 19/10/2007; Plano próprio para o ano de 2008, assinado em 02/02/2009; Folhas de Pagamento; Avaliações de resultados individuais; Resposta sobre a participação do sindicato, atas de eleição das comissões de empregados e atas de reuniões para negociação dos acordos de PLR. O contribuinte não apresentou até o encerramento dos trabalhos de auditoria as Memórias de cálculo individuais vinculadas às metas individuais e respectivas avaliações;

• Análise das Respostas e Documentos Apresentados pela Auditoria Fiscal – Da leitura dos planos próprios baseados nos acordos coletivos verificou-se que: todos os empregados são elegíveis; os acordos estão vinculados à evolução global positiva do banco, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado; a avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida; os acordos garantem o valor mínimo estabelecido na Convenção Coletiva de Trabalho (CCT); o pagamento da PLR de 2007 deveria ser realizado até o

Documento nato-digital

penúltimo dia útil de março de 2008; o pagamento da PLR de 2008 deveria ser realizado até o penúltimo dia útil de março de 2009;

• a lei 10.101/2000 preconiza que para não haver incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de PLR são necessários os seguintes requisitos dentre outros: negociação entre empregador e seus empregados com a participação do respectivo sindicato, ou no caso de comissão escolhida entre as partes, participação de membro do sindicato da categoria; dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; programas de metas pactuados previamente;

• salienta que a participação do sindicato é exigida pela lei, baseada no princípio da hipossuficiência do empregado na relação de emprego, ou seja, em negociações entre empregador e empregado, este último seria a parte mais fraca, daí a necessidade do amparo do sindicato da categoria para resultar em maior equilíbrio entre as partes. Baseado neste fato, o contribuinte foi intimado a esclarecer a participação do sindicato da categoria nos acordos; a apresentar as atas de eleição das comissões de empregados e as atas de reuniões para negociação dos acordos de PLR;

• em atendimento as três questões supramencionadas, o contribuinte responde que: "*A implementação do programa para pagamento da PLR da aludida empresa BBI é feita através de instrumento de Acordo para pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados negociado entre a empresa e seus empregados por meio de comissão escolhida pelas partes. No instrumento celebrado encontram-se estabelecidos todos os termos e condições do programa, os mecanismos de aferição (metas e objetivos), os critérios de determinação dos valores da participação, periodicidade de distribuição e vigência do instrumento*."

• ante o exposto, conclui-se que não houve participação do sindicato da categoria nas negociações e tampouco na finalização do instrumento de acordo entre empresa e empregados. Esse fato, somado à total falta de quaisquer atas de reuniões para negociação dos acordos, comprovam o descumprimento do artigo 2º, inciso I, da lei 10.101/2000;

• da leitura dos instrumentos de Acordo sobre Participação nos Lucros ou Resultados constata-se ainda que: os programas de metas vinculados aos acordos coletivos para pagamento de PLR não foram pactuados previamente, estando, assim, em desacordo com o artigo 2°, parágrafo 1°, inciso II da Lei 10.101/2000, condição legal para que se possam considerar pagamentos de PLR como desvinculados da remuneração do empregado;

• A verba PLR baseada nas metas individuais foi paga da seguinte forma para os anos 2007 e 2008: PLR 2007 pago 08/2007 e acordo assinado em 19/10/2007; PLR 2008 pago em 08/2008 e acordo assinado 02/02/2009. Portanto, nos dois casos em análise, os pagamentos ocorreram antes mesmo do instrumento de acordo ter sido assinado. Exemplificando: Bruno Davila Melo Boetger, superintendente executivo, admitido em 09/04/2007, recebeu R$

Documento nato-digital

376.250,00 a titulo de PLR em 08/2007 e Alan Marinovic, gerente analista III, admitido em 07/04/2008, recebeu R$ 35.700,00 a título de PLR em 08/2008;

• foi constatado ainda um outro conflito com a lei 10.101/00, o artigo 2º, §1º da lei 10.101/00 estipula que dos instrumentos decorrentes da negociação deverão conter regras claras quanto aos direitos referentes ao PLR e inclusive mecanismos de aferição para verificação do cumprimento do acordado. Os instrumentos apresentados pelo contribuinte tratam o direito ao recebimento do PLR e os mecanismos de aferição, como segue:

"Cláusula Primeira – O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do BBI no exercício de 2007, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado.

Parágrafo Primeiro: A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida.

Parágrafo Segundo: A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade."

• conclui-se, portanto, que este instrumento não deixa claro os seguintes pontos: o que seria evolução global positiva, tampouco quais seriam os indicadores objetivos; o parágrafo 1º menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, mas sequer citar que metas seriam essas, além de restar demonstrado acima que não houve pactuação prévia e a planilha mencionada no artigo 2° não foi apresentada à fiscalização até o encerramento dos trabalhos;

• ante os motivos acima elencados falta de participação do sindicato no instrumento de acordo; metas pactuadas após o pagamento da verba e a total falta de clareza nas informações quanto as regras para as metas e mecanismos de aferição das mesmas os pagamentos efetuados a título de PLR, no período de 01/2007 a 12/2008, foram considerados salário de contribuição.

• **em relação aos aportes extraordinários em contas de previdência complementar, o contribuinte apresentou**: os regulamentos dos programas de previdência complementar; os aportes efetuados pela empresa, de forma individualizada e por mês de competência; os segurados dos planos de previdência complementar que estão em gozo de benefício e as respectivas datas de percepção dos mesmos e esclarecimento por escrito sobre a metodologia de cálculo utilizada para os aportes nas contas de previdência, tendo a fiscalização concluído, após análise dos planos e seus aditivos que, como regra geral, foi apresentado um regulamento denominado como Plano II, assinado em 20/05/2000, com vigência a partir de 01/05/2000, em que:

• não existe restrição à elegibilidade, ou seja, todos os empregados e diretores do Banco Bradesco S/A podem optar em participar do plano; o empregado, optante pelo plano, é denominado Participante; a empresa é chamada Instituidora; a regra geral das contribuições da instituidora é 4% do

Documento nato-digital

salário de participação do participante que estiver contribuindo; não foi localizada previsão contratual para contribuições extraordinárias; salário de participação é o salário básico mensal pago ao participante pela instituidora, incluindo o 13° salário, bem como as gratificações pagas aos diretores estatutários e técnicos, estas limitadas a 6 e a 2 honorários mensais respectivamente; os contratos foram firmados com a Bradesco Vida e Previdência S/A, inscrita no CNPJ sob o n° 51.990.695/000112; os contratos e aditivos não usam a nomenclatura da Lei Complementar 109/2001, por exemplo, contribuição normal e extraordinária (vide item 7.7 do presente termo), não sendo possível identificar previsão contratual para pagamentos extraordinários por parte da Instituidora; o contribuinte Banco Bradesco BBI não consta como signatário do Plano II, mas aderiu através do Termo de Adesão de Instituidora em 01/11/2006;

• entretanto, existe outro plano denominado PGBL instituído pelo 6° Termo Aditivo assinado em 30/07/1999: disponível apenas para os Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e Assessor da Diretoria; em relação à elegibilidade no contrato do PGBL, a Instituidora pode recusar unilateralmente a proposta de inscrição do participante (vide item 2.3 e 11.2 do 6º Termo Aditivo); não foi verificada regra geral para as contribuições normais da Instituidora, tampouco para as extraordinárias; o objetivo do plano é a concessão de rendas mensais, na modalidade a ser escolhida pelo participante no momento da concessão do benefício (vide item 3.3.4 do 6º Termo Aditivo); Os participantes em gozo de benefícios passarão a se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência S/A, ou seja, não haveria mais obrigações contratuais para a Instituidora e o contribuinte Banco Bradesco BBI não consta como signatário;

• e, da análise do 2° Termo Aditivo ao Contrato Previdenciário firmado entre Bradesco Vida e Previdência S/A e as empresas do Grupo Bradesco em 20/05/2000 (PLANO II), constatou-se que: a assinatura e vigência do 2° Termo Aditivo datam de 02/12/2008; ficam instituídas as contribuições voluntárias e globais no PGBL para o Banco Bradesco BBI S/A no papel de Instituidora (vide artigo 1º do aditivo); o 2º Termo Aditivo não trata das contribuições dos Participantes; a Instituidora poderá efetuar contribuição voluntária, em favor dos participantes, em periodicidade e valores por ela definidos, ou seja, a decisão é unilateral; os termos do 2º Aditivo, como todos os outros regulamentos supramencionados não utilizam a nomenclatura da Lei Complementar 109/2001, no que se refere às contribuições; os elegíveis a este aditivo são os Participantes que exerçam cargo de Diretores, Superintendentes Executivos, Superintendentes, Gerentes, Research Sales Sr e PI e Economistas Sr da Instituidora (vide artigo 2º item 3.14 do aditivo). Portanto, o contribuinte passou a estar amparado contratualmente a efetuar contribuições extraordinárias a partir de 02/12/2008. Qualquer contribuição extraordinária efetivada antes desta data, não possuía cláusula em nenhum dos regulamentos apresentados que a suportasse;

• dos aportes em contas de Previdência Complementar e respectiva metodologia de cálculo: conforme exposto acima art. 19 da LC 109/01 a finalidade das contribuições aos planos de previdência privada é prover o

Documento nato-digital

pagamento dos benefícios previstos no plano, tanto para o custeio dos mesmos através de contribuições normais, como para sanear déficits atuariais através de contribuições extraordinárias. A referida Lei Complementar regulou o assunto de maneira inequívoca, ou seja, a finalidade dos planos empresariais de previdência complementar é o pagamento de benefícios previdenciários e naturalmente as contribuições ao plano devem ser baseadas em cálculos matemáticos e atuariais, levando-se em conta, por exemplo, o valor dos benefícios, a tábua biométrica da população beneficiária, déficits financeiros do plano, o valor total das contribuições, etc.;

• em resposta a intimação para esclarecimento quanto à metodologia de cálculo utilizada para os aportes na previdência complementar, o contribuinte declarou que:

• *"No Banco Bradesco BBI S/A existem duas contribuições, a contribuição básica mensal que equivale a 4% do salário que é depositado pela empresa, e a contribuição suplementar que segue as regras do 2º Termo Aditivo ao Contrato Previdenciário firmado em 12/12/2008."*

• entretanto, as regras constantes do 2° Termo Aditivo não há metodologia específica para esses aportes, eles são feitos com base em decisão unilateral da diretoria, que, segundo Estatuto Social, possui os poderes de administração da empresa. A empresa apresentou os aportes extraordinários, feitos por ela como instituidora, de maneira individual e por mês de competência, conforme demonstrativos mensais anexos. Os aportes extraordinários foram efetuados em três competências: 06/2007, 12/2007 e 12/2008, cabendo relembrar que nas competências do ano de 2007, não havia previsão nos regulamentos para tais aportes;

• como esses aportes não foram efetivamente pagos a totalidade dos empregados da empresa, e somado à constatação da ordem de grandeza dos aportes, a fiscalização fez uma comparação entre os valores aportados na previdência complementar e os valores recebidos pelos mesmos beneficiários como remuneração nas folhas de pagamento do mesmo período, sendo constatado que os valores aportados na previdência complementar são substanciais, como se verifica no quadro comparativo às fls. 113 (Bernardo Parnes (Diretor) Comp. 06/2007 – PC R$ 1.034.200,00 – Folha de Pagamento R$ 60.000,00, idem na comp. 12/2007). Para o referido diretor a contribuição básica é de R$ 4.200,00, portanto, o referido aporte extraordinário é superior a 246;

• a partir da constatação que os valores dos aportes extraordinários chegaram a ser duzentas e quarenta e seis vezes maiores do que a contribuição básica (regra geral), a fiscalização verificou nos sistemas internos da RFB se houve resgates de previdência privada durante o vínculo de trabalho do diretor supramencionado, sendo constatado que o diretor Bernardo Parnes resgatou, em 2008, R$ 1.196.266,74 da Bradesco Vida e Previdência S/A. Nos termos da referida Lei Complementar a finalidade para as contribuições é o pagamento de benefícios previdenciários, não existindo previsão legal para outra finalidade;

• ante o exposto, conclui-se: o artigo 16 da LC 109/2001 e o artigo 28, §9°, alínea p da Lei 8.212/91 obrigam o oferecimento dos planos a todos os

Documento nato-digital

empregados e dirigentes, portanto o plano empresarial oferecido apenas a seus dirigentes contraria a legislação; o artigo 10 da referida LC obriga que tanto os requisitos de elegibilidade, como a forma de cálculo de benefícios, sejam claros e constem do regulamento do plano de benefícios, portanto, o critério unilateral de elegibilidade e a possibilidade de recusa da proposta por parte da Instituidora contrariam a legislação; o artigo 16 da referida Lei Complementar permite o resgate total apenas das contribuições vertidas ao plano pelo participante; o artigo 19 deste mesmo dispositivo legal define objetivamente a finalidade das contribuições para os planos de previdência: prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, portanto, não há previsão para outra finalidade, tampouco para critérios unilaterais nas decisões sobre as referidas contribuições; no caso concreto, o contribuinte ao efetivar aportes extraordinários, com base em decisão da diretoria, para uma pequena parte do seu quadro funcional, em uma ordem de grandeza incompatível com a regra geral do plano, deixa clara a finalidade do mesmo remunerar alguns dos seus empregados;

• por todo o conjunto de argumentos e provas acima elencados, os valores pagos a este título de previdência complementar devem ser considerados como salários de contribuição, considerando-se pagamentos a contribuintes individuais quando pago aos diretores estatutários e salário quando pago a segurados empregados. Em anexo: resposta do contribuinte; regulamentos de previdência complementar; demonstrativos com os aportes efetuados pelo contribuinte; Dirf código 3223 do diretor acima citado e Estatuto Social;

• Da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte como a infração foi praticada antes do advento da Medida Provisória (MP) n.° 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.° 11.941, de 27/05/2009, a penalidade aplicada deveria resultar da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n.° 9.430, de 27/12/1996, que corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da contribuição lançada, e a soma da multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento), prevista no inciso I do art. 35 mais a multa estabelecida no § 5º do art. 32, ambos da Lei n.° 8.212, de 24/07/1991, aplicando-se a que fosse mais benéfica ao sujeito passivo, em cumprimento ao conteúdo do art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei n.° 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN);

• nesse sentido, por conta da aplicação da legislação mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado um quadro comparativo das multas, em anexo, constatando-se que nas competências 02/2007; 06/2007; 08/2007; 12/2007; 02/2008 e 08/2008 a legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte. Nas competências 07/2007; 10/2007; 03/2008 e 11/2008 a legislação atual é mais benéfica ao contribuinte;

• dessa forma, nas competências 02/2007; 06/2007; 08/2007; 12/2007; 02/2008 e 08/2008, que a legislação anterior mostrou-se mais benéfica ao contribuinte, foi lavrado o Auto de Infração Infração (AI) DEBCAD nº 37.360.959-0 (CFL) 68; por descumprimento de obrigação acessória, pois a empresa apresentou as GFIPs com os dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no

Documento nato-digital

artigo 32, Inciso V, parágrafo 5º da Lei 8212/91. A empresa deixou de declarar os fatos geradores das contribuições devidas à Previdência Social lançados no Auto de Infração DEBCAD n° 37.360.9574;

• assim, a multa a ser aplicada em decorrência da infração praticada pela empresa estaria capitulada na Lei n.° 8.212/91, art. 32, § 5º, acrescentado pela Lei n.° 9.528/97 e no RPS, aprovado pelo Decreto n.° 3.048/99, art. 284, inciso II e art. 373, consistindo em 100% (cento por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite estabelecido no § 4º do art. 32 da Lei n.° 8.212/91, perfazendo o montante de R$ 97.027,20.

Integram o presente processo, além do Termo de Verificação Fiscal e seus anexos, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração acima descritos: DCCTP-Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário Previdenciário; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; Termo de Início do Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; e TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 10/12/2012, a empresa apresentou, em 09/01/2013, a impugnação de fls. 128 a 214, com juntada, às fls. 215/386, dos seguintes documentos: Procuração, substabelecimento e documentos societários; Guias GRPS comprobatórias do recolhimento das contribuições autuadas de 02/2007 a 10/2007; Política de pagamento de PLR aos funcionários do Impugnante; Fichas de Avaliação de Performance por amostragem; Convênio de Adesão ao Plano I de Previdência Privada para Empregados e Dirigentes da Empresa firmado pela Organização Bradesco em 20/06/1985; Contrato Previdenciário de 20/05/1999; 6o Termo Aditivo de 30/07/1999 ao Contrato de Previdência Privada de 20/06/1985; Contrato Previdenciário de 20/05/2000; 2o Termo Aditivo, de 02/12/2008, ao contrato firmado com a Bradesco Vida e Previdência S.A. em 20/05/2000; Termo de Adesão ao Plano II assinado pelo Impugnante em 01/11/2006; Aprovação SUSEP Processo 10.003048/0123 e Regulamento do Contrato do Plano de Previdência Privada.

Após uma breve síntese da autuação, afirma ser improcedente o presente Auto de Infração pois foram atendidas todas as exigências legais, em relação ao pagamento de PLR e da Previdência Privada, motivo pelo qual a impugnante também não pode concordar com a lavratura do AI nº 37.360.957-4, pois ao contrário do que sustenta a fiscalização tais valores não se consubstanciam em remuneração e, portanto, não integram o salário de contribuição para fins de incidência das contribuições exigidas, o que se demonstrará.

I – Preliminarmente

Decadência

Preliminarmente, afirma a impugnante que houve a decadência do direito do Fisco cobrar créditos tributários relativos a fatos gerados ocorridos em 02/2007, 06 a 08/2007 e 10/2007, pois o Auto de Infração foi lavrado há mais

Documento nato-digital

de 5 (cinco) anos contados dos respectivos fatos geradores das contribuições previdenciárias, às quais se aplica o disposto no artigo 150, §4°, do CTN, pois se trata de lançamento por homologação.

Ademais, houve pagamento antecipado da contribuição previdenciária relativa a estas competências, o que se comprova pelas GRPS anexas (doc. 01A), prevalecendo, assim, na linha do entendimento jurisprudencial firmado pelo STJ a regra decadencial prescrita no art. 150, §4°, do CTN, jamais a regra estabelecida no art. 173, I, do CTN, que se aplica somente aos casos em que não há antecipação de pagamento. Cita jurisprudência do STJ, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/08, e acórdãos da DRJ e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, neste sentido. Portanto, conclui afirmando ser manifestamente improcedente a exigência fiscal lançada nas competências de 02/2007, 06 a 08/2007 e 10/2007.

Salienta ainda, que não se aplica ao caso o disposto no art. 173, I, do CTN, pois não houve dolo ou fraude, e ocorreram pagamentos antecipados das contribuições previdenciárias e de terceiros, as quais foram devidamente declaradas em GFIPs e recolhidas. Colaciona decisões do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, neste sentido.

II – Mérito

II Dos pagamentos a título de PLR-Debcad 37.360.957-4 e 37.360.958-2

II.1 – Imunidade dos pagamentos efetuados a título de PLR

Sustenta a impugnante que o artigo 7º, inciso XI, da CF, o qual transcreve, assegura a todos os trabalhadores o direito de participação nos lucros e resultados da empresas de forma desvinculada da remuneração. Segundo ela, por tratar-se de norma de hierarquia constitucional, ao garantir tal direito acabou o constituinte por assegurar a imunidade tributária a todo e qualquer pagamento realizado a título de PLR pelos empregadores, não dependeria de lei que a regulamentasse. Cita doutrinadores neste sentido.

Salienta ainda que, mesmo que entenda que tal questão dependesse de lei que a regulamentasse, considerando a plena desvinculação da remuneração percebida pelos empregados, os respectivos valores terá sempre natureza de PLR. Transcreve jurisprudência a este respeito.

Portanto, tendo a Constituição Federal garantido a imunidade incondicional dos pagamentos efetuados a título de PLR, de pronto se infere a improcedência do entendimento do fisco lançado no Termo de Verificação Fiscal no sentido de que os valores pagos a esse título somente não integrariam o salário de contribuição se observada a condição estabelecida pelo art. 28, §9º, alínea "j" da lei 8.212/91, pois há duvidas que tal dispositivo legal pretendeu limitar o alcance da referida imunidade constitucional, o que não poderia ter sido feito.

Mas, ainda que assim não fosse, admitindo-se que a imunidade constitucional em questão, dependesse de lei específica, no caso, a impugnante observou todas as disposições estabelecidas pela lei que veio a ser editada, não se caracterizando à ocorrência de fato gerador das contribuições autuadas.

Documento nato-digital

II.2 – Observância de todas as condições estabelecidas pela lei 10.101/00 para o pagamento de PLR

II.2.1 – A eventual não participação do sindicato não altera a natureza jurídica da verba

Ressalta que a Impugnante cercou-se de todos os procedimentos legais cabíveis para o pagamento de PLR a seus empregados, firmando em todos os anos autuados, com a participação de comissão de empregados o "Termo de Acordo sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados", constando destes todas as diretrizes já previamente estabelecidas pelas políticas globais de pagamento de PLR previstas pela direção da Impugnante, por meio de quatro cláusulas que formalizam o período de vigência, os parâmetros gerais para a aferição dos lucros e resultados que serão considerados para fins de pagamento de PLR, os funcionários que a ela terão direito bem como os critérios para avaliação das respectivas metas, e ainda, a garantia de um mínimo pela empresa.

Transcreve o disposto no art. 2º, incisos I e II, da lei 10.101/00 e alega que, com fundamento no referido dispositivo legal a Impugnante optou pela forma de comissão para a negociação do pagamento de PLR a seus funcionários, durante todo o período autuado, conforme instrumentos juntados pelo próprio fiscal autuante ao Termo de Verificação Fiscal.

No entanto, a fiscalização questionou a validade desses instrumentos, item 10.2. do Termo de Verificação Fiscal, pois segundo seu entendimento a falta de participação do sindicato no instrumento de acordo para pagamento de PLR firmado pela impugnante, justificaria o presente lançamento por afronta ao artigo 2º, inciso I, da lei 10.101/00.

No entanto, mostra-se totalmente equivocado tal entendimento, pois o aludido artigo 2º da Lei 10.101/00 não estabeleceu que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia esta a remuneração e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal. Referido dispositivo legal estabeleceu as formas possíveis de negociação entre empresa e empregados acerca do pagamento de PLR, não contendo aí qualquer preceito que pudesse configurar a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária autuada. Sobre o tema transcreve entendimento de ex-ministro do STF.

Independentemente da exigência ou não de lei para regular a questão, Ministros da Primeira Turma do STJ já decidiram que, desde que cumpridas as demais exigências legais que caracterizem tais pagamentos como PLR, a não participação sindical nos referidos Acordos não interfere na natureza desses pagamentos, sendo estes não remuneratórios (art. 7º, XI, da CF), mas apenas na forma de participação e no montante a ser distribuído, o que é irrelevante para se tributar a folha de salários. Transcreve parte do voto do Ministro, neste sentido. Cita ainda decisão do TST e afirma ser desnecessária a participação sindical, pois a instituição PLR não versa sobre direitos coletivos, mas apenas sobre direitos individuais plúrimos isoladamente considerados em relação a

Documento nato-digital

contribuição de cada um dos empregados nos lucros ou resultados obtidos pelas empresas.

Conclui afirmando que resta demonstrado que a impugnante agiu fundada na CF, na Lei e Acordos firmados, sendo improcedente o presente Auto em relação à caracterização dos pagamentos de PLR como remuneração.

II.2.2 - Alegada ausência de pactuação prévia das metas para a Participação nos Lucros e Resultados

Afirma a impugnante que não procede o argumento da fiscalização de que os programas de metas não foram pactuados previamente. Para o pagamento de PLR a empresa passou a adotar políticas devidamente aprovadas pela sua presidência e respectivos membros da diretoria e conselho (doc.2), e adotou a "Ficha de Avaliação de Performance" preenchida para cada empregado com a descrição de suas metas e objetivos profissionais para o ano-calendário, com a indicação do meio pelo qual tais metas seriam atingidas. As Ficha de Avaliação de Performance (doc.3), anexadas por amostragem, comprovam que as metas individuais foram sempre estabelecidas antes da data do pagamento de PLR.

Salienta que a data de assinatura dos Termos de Acordos sobre PLR, que aguarda a consolidação da Convenção Coletiva do setor bancário para formalizar seus acordos, não autoriza a fiscalização a descaracterizar os pagamentos de PLR sob justificativa de ausência de metas previamente pactuadas, pois estes instrumentos apenas consolidam as condições gerais já previamente conhecidas tanto pela empresa como pelos empregados, em conformidade com as políticas globais já previamente divulgadas.

II.2.3 - Alegada inexistência de regras claras

Argúi a impugnante que a fiscalização no item 10.4 do Termo de Verificação Fiscal pretendeu demonstrar que não estaria claro o que seria evolução global positiva da empresa, tampouco quais seriam os indicadores objetivos estabelecidos, constantes da cláusula segunda do "Termo de Acordo sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados".

Esclarece que o termo "evolução global positiva" trata-se do resultado líquido considerando a Receita da área comercial e o Volume de captação apurado no exercício e que, portanto, fará parte da diretriz para o pagamento da verba na medida da contribuição individual. A aferição dos resultados e condicionantes que servirão de base para a apuração daquele resultado líquido para fins de pagamento de PLR depende de indicadores objetivos que, dependendo da atividade da empresa, correspondem a indicadores de medição que podem ser quantitativos globais, quantitativos específicos do setor ou individual, e ainda, tácticos, todos com a devida indicação de peso."

Quanto a "*avaliação individual das metas previamente estabelecidas", bem como a "planilha mencionada no artigo 2º*", já foi esclarecido no tópico acima que se trata da Ficha de Avaliação de Performance (doc. 03), onde constam as metas e objetivos pessoais de cada funcionário, bem como os critérios que preponderarão para a respectiva medição.

Documento nato-digital

Observa que o fluxo utilizado pela empresa para pagamento de PLR é o seguinte: conhecimento das metas; divulgação dos resultados/balanço; apuração individual (avaliação de performance); apuração individual (cálculo dos valores à pagar); emissão relatórios para análise (Performance e valores à pagar); validação pelo comitê de Remuneração, Diretoria Departamental, Diretoria Executiva, Conselho e liberação para pagamento. Cita ainda doutrina interpretando a lei 10.101/00, onde se afirma que *todas as modalidades de aferição das informações que o plano de participação estabelecer serão lícitas*.

E sendo assim, conclui afirmando que não resta dúvidas que o Acordo firmado, aliado as metas previamente estabelecidas, contém regras claras e objetivas. Ante o exposto, improcede a exigência fiscal relativa ao PLR lançada nos Autos de Infração supra citados.

III - Contribuições a Planos de Previdência Privada – debcad 37.360.957-4 e 37.360.958-2

III.1 Justificativas fiscais para a lavratura do presente auto de infração

A impugnante relata o contido no Termo de Verificação Fiscal que embasou a fiscalização na lavratura do presente Auto de Infração, no que se refere ao pagamento de valores a título de Previdência Privada e, afirma que, segundo entendimento do fisco estaria havendo desvirtuamento do Plano de Previdência Privada, que teria sido instituído e mantido pelo Impugnante com descumprimento da legislação previdenciária porque, dentre outras razões, o Plano de Benefícios Suplementares previsto no 6º Termo Aditivo ao contrato de previdência privada datado de 20/06/1985, bem como o 2º Termo Aditivo ao contrato firmado com a Bradesco Vida e Previdência S.A. em 20/05/2000, beneficiariam apenas os diretores estatutários, diretores técnicos e assessores de diretoria, e diretores, superintendentes executivos, superintendentes, gerentes, research sales Sr. E PI e economistas Sr, respectivamente.

No entanto, argúi que uma análise de toda a legislação que rege a matéria, bem como do plano de previdência privada mantido pelo Impugnante se comprovará que não assiste razão alguma ao fisco, como se verá.

III.2 - Disposições constitucionais acerca das contribuições a Planos de Previdência Privada

Menciona que a Constituição Federal de 1988, no Título VIII – Da Ordem Social, nos artigos 194 a 204, cuida da Seguridade Social, compreendendo as ações dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar a todos os direitos à saúde, à previdência e à assistência social, e nos art. 205 a 217, cuida da educação.

E entende que empresas que oferecem a seus empregados benefícios nestas áreas, por se tratar de atividades de elevado conteúdo social e econômico e, ainda, coadjuvante à do Poder Público, não poderiam ser oneradas com pesadas incidências tributárias, destacando, ainda, que tais prestações, entre as quais estariam incluídos os planos de previdência privada, não teriam relação com o trabalho prestado.

Documento nato-digital

Ressalta que, em face da ausência do caráter contraprestacional, a legislação, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza assistencial e/ou previdenciária de tais prestações, as quais, assim, por natureza, não integrariam o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito, e que, no caso concreto, a despeito das normas constitucionais, o Fisco estaria pretendendo incluir essas prestações indevidamente na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

III.3 - Base de cálculo das contribuições previdenciárias

Informa que a contribuição previdenciária, por força de regra constitucional contida no artigo 195, inciso I, alínea "a", com a redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20/98, somente poderia incidir sobre "*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*", e que o parágrafo 11º do artigo 201 da CF/88, com a redação da Emenda Constitucional n.º 20/98 estabeleceria que "*os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*".

Segundo estes dispositivos constitucionais, segundo ela, a base de cálculo da contribuição previdenciária é a folha de salários, que compreende o salário propriamente dito e os ganhos habituais, e demais rendimentos, desde que decorrente do trabalho, não discrepando desse conceito a definição legal de salário de contribuição para efeitos previdenciários, prevista no art. 28 da Lei n.º 8.212/91, transcrevendo-a.

Sustenta que, por força do disposto nos artigos 195, inciso I, alínea "a", e 201, parágrafo 11º da CF/88, e no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, a contribuição previdenciária somente poderia incidir sobre verbas que: a) constem da folha de salários, b) configurem rendimento do trabalho pago ou creditado a pessoa física e c) configurem ganhos habituais do empregado como contraprestação do trabalho prestado.

Ressalta que não seriam todos os benefícios, vantagens ou mesmo valores recebidos pelos empregados de seus empregadores que integrariam a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas tão somente àqueles enquadráveis como salário, remuneração ou ganhos habituais decorrentes da prestação de serviços, estando expressamente excluídos dessa base os benefícios que, mesmo concedidos em decorrência do contrato de trabalho, são despojados de caráter remuneratório e, portanto, salarial, como, no caso específico, as contribuições pagas pelos empregadores a Programas de Previdência Privada em favor de seus empregados, conforme alínea "p" do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

III.4 – Regulamentação da Previdência Privada

Neste tópico, a impugnante passa a discorrer sobre a evolução da legislação que regeria a previdência privada, observando inicialmente que o sistema de previdência privada foi instituído pela Lei n.º 6.435/77, como forma de suplementar o sistema previdenciário oficial. Nos termos do art. 2º do Decreto-Lei n.º 2.296/86, as contribuições efetivamente pagas pela pessoa

Documento nato-digital

jurídica relativa aos programas de previdência privada, em favor de seus empregados e dirigentes, não eram consideradas integrantes da remuneração dos beneficiários para efeitos previdenciários. Atualmente a previdência privada está regulada pelo artigo 202 da CF/88 e pela Lei Complementar n.º 109/01 que recepcionaram e aperfeiçoaram os institutos acima referidos.

Transcreve o artigo 202, "caput" e parágrafo 2º da CF/88, na redação da Emenda Constitucional n.º 20/98:"*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.*", e afirma que, por força de norma constitucional expressa as contribuições em causa não integram a remuneração dos participantes de Planos de Previdência Privada, motivo pelo qual não pode ser incluída na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Faz menção, também, ao artigo 68 da Lei Complementar n.º 109/01 que estipula que "*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 beneficias concedidos, não integram a remuneração dos participantes.*" e ao artigo 69, parágrafo 1º, deste mesmo dispositivo legal, segundo o qual: sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, não incidiria tributação e contribuições de qualquer natureza. Observa ser de idêntico conteúdo o disposto na Lei n.º 8.212/91, em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea "p" (acrescentada pela Lei nº 9.528/97).

Informa, ainda, que, para efeito de Imposto de Renda, prevê a legislação específica a desoneração da pessoa física beneficiária quanto às contribuições recolhidas às empresas de previdência privada, conforme Lei nº 7.713/98, artigo 6º, inciso VIII, regulamentado no artigo 39 do RIR/99, salientando, contudo, que os valores dos benefícios concedidos e dos resgates sofrem tributação na forma da legislação aplicável.

III.5 - Condição Constitucional Única Pagamento a Empresa de Previdência Privada Regularmente Constituída

Afirma a impugnante que, nos termos do parágrafo 2º do artigo 202 da CF/88, basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência privada em benefícios aos empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei, para que não sejam consideradas integrantes da remuneração.

Documento nato-digital

Segundo ela, essa previsão constitucional equivaleria à verdadeira imunidade, devendo sua interpretação ser ampla, inadmitindo-se quaisquer limitações por normas de inferior hierarquia, sendo claro o seu significado, qual seja: essa verba não poderia ser inserida na remuneração dos empregados nem para efeito da incidência de direitos trabalhistas (13º salário, férias, FGTS e outras) nem para efeito de incidências tributárias (IRPF, IRPJ, contribuições previdenciárias e de terceiros, etc.).

No caso, desde que as contribuições sejam vertidas para Planos de Previdência Privada estruturados e administrados por empresa que se dedica a esta atividade, atendendo a legislação específica, não pode a fiscalização pretender que tais contribuições sejam consideradas pagamento de remuneração disfarçada, pois essa não é a sua natureza. Tais pagamentos estão previstos na legislação que disciplina a matéria, nos contratos e no regulamento do plano de previdência privada, este último devidamente aprovado pela SUSEP, como se demonstrará.

III.6 – Da evolução da legislação que rege a Previdência Privada

Traz, em seguida, alguns dispositivos das Resoluções do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) n.º 6/97 e n.º 139/05, e das Circulares da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) n.º 101/99, n.º 183/02, n.º 338/07, que estabelecem normas e critérios de operacionalização do Plano Gerador de Benefício Livre (PGBL), destacando aqueles relativos ao tema resgate, afirmando ser este um direito do participante, que deve ser a ele oferecido, obrigatoriamente e a qualquer tempo, durante o prazo de diferimento, respeitados apenas os prazos de carência e intermediário entre os pedidos, sendo alguns destes aqui transcritos.

Resolução CNSP nº 139/05:

Art. 56. Durante o período de diferimento, e na forma regulada pela SUSEP, será permitido ao participante resgatar os recursos da provisão matemática de benefícios a conceder.

(...)

§ 4º Os recursos correspondentes a cada uma das contribuições das pessoas jurídicas no plano de previdência somente poderão ser resgatados após período de carência de um ano civil completo, contado a partir do primeiro dia útil do mês de janeiro do ano subseqüente ao da contribuição.

(...)

Circular SUSEP n.º 183/02:

Art. 9º Observado o disposto no art. 10, 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 prazo de carência, que deverá estar compreendido entre sessenta dias e vinte e quatro meses, a contar da data de registro da Proposta de Inscrição na EAPC.

Documento nato-digital

§ 1º Não poderão ser estipulados resgates com intervalo inferior ao estabelecido no regulamento, que deverá estar compreendido entre sessenta dias e seis meses.

(...)

Circular SUSEP nº 338/07:

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.

§ 1º Não poderão ser estipulados resgates com intervalo inferior ao estabelecido no plano, que deverá estar compreendido entre 60 (sessenta) dias e 6 (seis) meses.

(...)

Observa que a Previdência Privada, no princípio, era assemelhada à Previdência Oficial, evoluiu para abarcar modalidades semelhantes a poupanças forçadas, como é o caso do tipo PGBL, que se caracteriza, de um lado, pela total liberdade dos participantes e da instituidora quanto ao pagamento das contribuições seja em relação aos valores aportados, seja em relação à periodicidade desses aportes, e, de outro, pela garantia do direito de resgate total ou parcial, a qualquer tempo, desde que respeitados os períodos de carência e intervalo entre os resgates previstos na legislação, ficando prejudicada, no seu entendimento, qualquer comparação entre o PGBL, com a Previdência Oficial e com Planos de Previdência Privada de outras modalidades, inclusive a exigência para o PGBL de cálculos atuariais, em face da sujeição as regras legais distintas.

Em face disso, para ela, não haveria como pretender que as contribuições e os resgates feitos em consonância com a legislação que rege o tipo de plano escolhido e mantido por ela implicassem descumprimento das normas que regem o Sistema de Previdência Complementar.

III.7 – Plano de Previdência Privada mantido pelo impugnante

De início esclarece a impugnante que, diferentemente do que concluiu o fisco por força do Termo de Adesão de Instituidora ao Plano II de 01/11/2006 (doc. 09), aderiu ao ÚNICO PLANO atualmente aberto do Grupo Bradesco denominado "Plano de Previdência Privada Aberta Coletivo" Plano II — do tipo Plano Gerador de Benefícios Livres PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na modalidade Contribuição Variável, devidamente aprovado pela SUSEP, nos termos do Processo 10.003048/0123(doc.10), o qual contempla contribuições e benefícios básicos aplicáveis a todos os empregados e dirigentes da empresa e contribuições e benefícios suplementares diferenciados para Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos (6º Termo Aditivo), tendo ainda firmado em 02/12/2008 o 2º Termo Aditivo ao Contrato Previdenciário firmado de 20/05/2000. Discrimina

Documento nato-digital

às fls. 163/164 os instrumentos contratuais básicos que versam sobre o Plano de Previdência Privada das empresas do Grupo Bradesco.

Sustenta que as regras do Planos II estão definidas no Regulamento e Nota Técnica no Contrato – Contribuições Básicas e Contrato – Contribuições Suplementares e estão rigorosamente de acordo com a legislação previdência acima referida, como se extrai das definições previstas no art. 8º do Regulamento, o qual transcreve. Ressalta ainda que não houve as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização que justificariam a desclassificação do aporte extraordinário feito pela impugnante, pois se trata de Plano Único com benefícios diferenciados, e a legislação que rege a Previdência Privada (anterior e atual) jamais exigiu que os Planos estabeleçam benefícios em valores idênticos a todos os seus empregados e dirigentes.

E, ainda que se tratasse de plano autônomo, não haveria violação da legislação previdência, pois o art. 16 da lei Complementar 109/01 só é aplicável a planos de previdência privada fechada, e o art. 26, §3º, deste mesmo dispositivo legal, aplicável ao caso, admite expressamente que apenas uma ou mais categorias de empregados da mesma empresa sejam beneficiários desses planos.

III.8. 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

Sustenta a impugnante a inexistência das violações legais apontadas pela fiscalização, pois o art. 16 da lei Complementar 109/01 só é aplicável a planos de previdência privada fechada, o que não é o caso dos autos. Já o art. 26, §3º, deste mesmo dispositivo legal, no qual se enquadra o Plano Único por ela mantido, admite expressamente que " uma ou mais categorias" de empregados da mesma empresa sejam beneficiários desses planos. Afirma ainda ser incompatível o disposto no art.28, §9º, alínea "p" da lei 8.212/91 e no art. 16 da lei Complementar 109/01, não restando dúvida de que por ser a LC 109/01 posterior a lei 8.212/91, revogou o art.28, §9º, alínea "p" desta última, não apenas por ser incompatível mas também por ter regulado inteiramente a matéria relativa ao Regime de Previdência Complementar, conforme estabelece o art. 2º, §1º, da LICC.

Ademais, por se tratar de um plano mantido por entidade aberta, inexiste a obrigatoriedade de extensão deste plano de modalidade aberta a todos os funcionários, sendo que os requisitos de elegibilidade e os benefícios a que seus funcionário têm direito estão explicitados nos Capítulos V, VI e VII do Regulamento do Plano II.

III. 9 - Extensivo a todos não significada igual para todos

Argúi a impugnante que, conforme demonstrado, o Plano II prevê benefícios para todos os seus empregados e dirigentes, 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

Documento nato-digital

padrão de vida semelhante ao que o beneficiado tinha em atividade. Assim, tal previsão além de não implicar qualquer violação ao art. 202 da CF/88 e a Lei Complementar n.º 109/01, tem por finalidade atender seus objetivos fundamentais.

Passa a discorrer sobre os objetivos da previdência privada, segundo ela, a exigência de que o plano de aposentadoria complementar se estendesse de forma idêntica a todos os empregados e dirigentes da empresa, seria incompatível com a natureza do benefício.

Transcreve julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF em que há manifestação no sentido de que a alínea "q", § 9º do artigo 28 da Lei nº. 8.212/91, com fórmula de conteúdo idêntico à prevista na alínea "p" – "desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes", em momento algum inferiria que o Plano de Saúde devesse ser concedido de maneira idêntica a todos os funcionários da empresa, se limitando a estabelecer que "a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa".

Salienta que tal pretensão equivaleria a acrescentar condição que não está prevista no artigo 202 da Constituição Federal, tampouco na Lei Complementar n.º 109/01, nem na legislação ordinária, com violação ao princípio da legalidade da tributação e das normas que regem a interpretação das isenções e das imunidades tributárias, restando, assim, demonstrado que o Plano II atende integralmente a condição de ser disponível a todos.

III. 10 – Da improcedência dos demais argumentos da autuação – As contribuições são livres

Ressalta, ainda, que, se tratando de Plano de Previdência na modalidade de Contribuição Variável, seria inerente a ele a possibilidade de as contribuições serem feitas em qualquer valor e a qualquer tempo, como consta do Regulamento do Plano e das normas legais já mencionadas, não havendo nada de ilícito ou violador das normas que regem a previdência complementar em seu procedimento, não podendo prosperar a pretensão fiscal de tributar tais contribuições só porque seriam efetuadas de forma variada e livre.

Afirma que não poderia ser invocado para desqualificar tais contribuições o fato de seus valores serem substanciais em relação aos salários dos dirigentes, porque a legislação não estabeleceria limites de valor para as contribuições patronais, fazendo menção a alguns julgados.

III. 11 – O resgate nas condições efetuadas é um direito dos participantes

Neste tópico, a impugnante, passa a discorrer sobre os resgates, transcrevendo alguns artigos da Lei Complementar n.º 109/01, das Resoluções CNSP n.º 6/97 e n.º 139/05, e das Circulares SUSEP n.º 101/99, n.º 183/02 e n.º 338/07, informando que o resgate seria um direito do participante, que poderia ser exercido por ele durante o prazo de diferimento, após determinado prazo de carência, observado determinado intervalo de tempo entre um resgate e outro.

Destaca que os resgates ocorridos no caso concreto foram sempre parciais, sofreram a devida incidência dos tributos previstos na legislação, e foram efetuados com atendimento do prazo de no mínimo 60 (sessenta) dias

Documento nato-digital

previsto no Regulamento e no Contrato Previdenciário firmado em 20/05/2000, 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, em consonância com a legislação mencionada.

Afirma que os valores resgatados, inclusive pelo funcionário Bernardo Parnes em 2008, expressamente citado pela fiscalização, referem-se as contribuições existentes dois anos antes, já afetados pela valorização das quotas do Fundo de Investimento, e não aos valores aportados nos anos imediatamente anteriores, como parece sugerir a fiscalização, não se podendo falar que as contribuições aportadas não se destinariam a Plano de Previdência e trata-las como remuneração. Para ela, em se tratando de Plano Gerador de Benefício Livre – PGBL, cujas contribuições são aplicadas em um Fundo de Investimento Financeiro Exclusivo – FIFE e convertidas em quotas, sofrendo acréscimo de valor decorrente da valorização do Fundo, seria da essência do Plano o direito de resgate nas condições contratadas, sem que isso implicasse em desvirtuar ou desnaturar o Plano que continuaria a ser de Previdência Privada.

Portanto, conclui afirmando que resta cabalmente demonstrado que nenhum dos fatos apontados pelo fisco autoriza concluir que os aportes feitos pela empresa para seus Diretores Estatutários e Superintendentes Executivos não seriam contribuições destinadas a Plano de Previdência Complementar.

III. 13 – Houve o atendimento de todas as condições constitucionais e legais para que tais contribuições sejam excluídas da base de cálculo das exações em causa

Sustenta que a legislação sobre previdência privada, em especial o artigo 202 da CF/88 e a Lei Complementar n.º 109/01, disciplinam a matéria definindo as linhas gerais de atuação tanto das empresas de previdência privada como das empresas interessadas em conceder a seus empregados e dirigentes este benefício, estabelecendo apenas duas condições para que as contribuições da empresa a Planos de Previdência Privada seja assim consideradas, a saber: a) que as contribuições sejam pagas a empresa de previdência privada legalmente constituída, autorizada a instituir e operar Planos estruturados na forma da legislação aplicável à espécie e aprovados pelos órgãos competentes e b) que o Plano seja disponível a todos os empregados e dirigentes da empresa.

Após citar a legislação específica de entidades de previdência privada, salienta que os planos de complementação de benefícios da espécie somente podem ser instituídos e/ou operados após aprovação dos órgãos oficiais competentes, de modo que todos os planos ofertados por essas entidades estariam conforme as regras legais e técnicas que regem essas atividades, e que, em face disso, no caso concreto, tal condição estaria atendida, não se pondo em dúvida a qualidade de EAPP da Bradesco Vida e Previdência S/A, legalmente autorizada a instituir Planos de Previdência Privada Aberta, nas modalidades previstas na legislação.

Ademais, como demonstrado, tendo sido o Plano de Previdência Privada Aberto Coletivo – Plano II – do tipo Plano Gerador de Benefícios Livres – PGBL, Renda Fixa, estruturado no Regime Financeiro de Capitalização e na

Documento nato-digital

modalidade Contribuição Variável, instituído com estrita observância da legislação que o prevê, e tendo sido o seu Regulamento devidamente aprovado pela SUSEP, e mesmo não sendo Plano de Previdência Fechada, atende ao requisito de ser disponível a todos os seus empregados e dirigentes da empresa.

E entende que, diante do exposto, as contribuições pagas por ela jamais poderiam ter sido consideradas pelo Fisco como remuneração dos dirigentes para fins de incidência de contribuições previdenciárias, mencionando que, com fundamento na Constituição Federal, em todos os ramos do direito – trabalhista, fiscal e previdenciário – a legislação, a doutrina e a jurisprudência reconhecem que essas contribuições não seriam remuneratórias ou salariais, mas assistencial ou previdenciária, não podendo prosperar exigência de condição imposta por mera interpretação – que seja idêntico para todos – e que contrariaria a natureza da verba em questão, motivo pelo qual há que se julgar improcedente o presente lançamento fiscal.

IV – A impossibilidade da exigência do adicional de 2,5%

Argui a impugnante que a contribuição ao INSS não poderia ter sido calculada com a alíquota adicional de 2,5%, prevista artigo 22, parágrafo 1º, da Lei n° 8.212/91, com a redação dada pela Lei n° 9.876/99, porque tal exigência é discriminatória em relação às demais empresas, infringindo a CF/88 uma vez que em seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, erige em cláusula pétrea os direitos e as garantias individuais, incluindo nesse rol o princípio da igualdade, de forma genérica no caput e no inciso I do seu artigo 5º, e de forma específica, no inciso II do artigo 150, e, ainda, no artigo 194, inciso V, da Carta Magna em se tratando de contribuições sociais, ao estabelecer a eqüidade na forma de participação no custeio da seguridade social.

Segundo ela, a discriminação estabelecida não tem fundamento, posto que inexistente qualquer correlação lógica entre o fator diferenciador eleito pelo legislador e o tratamento diferenciado estabelecido, que só existiria se as entidades discriminadas causassem um maior encargo à seguridade social ou dela auferisse um especial benefício (contribuição), ou então se possuísse maior capacidade contributiva (imposto). Transcreve acórdão TRF a respeito.

Requer, então, na hipótese de ser mantida a exigência, que a contribuição ao INSS de que trata a Lei nº 8.212/91 seja calculada com base na mesma alíquota aplicável às pessoas jurídicas em geral, e não mediante a aplicação da alíquota adicional de 2,5%, sob pena de violação ao princípio da isonomia.

V – Quanto à multa de ofício

Relata a impugnante que, consta do auto de infração DEBCAD 37.360.9574, por ser supostamente mais benéfica nas competências de 07/2007, 10/2007, 03/2008 e 11/2008, a aplicação da multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n° 9.430/96. No entanto, face ao disposto no artigo 144, caput, do CTN, deveria ser aplicada a multa de 24%, conforme disposto na alínea "a", inciso II, do art. 35 da lei 8.212/91.

Salienta que, nos termos do artigo 106, inciso II, alínea "c" do CTN, há a possibilidade de aplicação de novas leis a fatos pretéritos, desde que prevejam penalidade menos severa que aquela prevista na lei em vigor quando da

Documento nato-digital

ocorrência do fato gerador. A fiscalização elaborou planilha na qual compara as penalidades supostamente aplicáveis ao caso em discussão, calculando-as de duas diferentes formas: (i) nos termos da legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e (ii) nos termos da nova redação dada à Lei n° 8.212/91 pela Lei n° 11.941/09. Ocorre que, além de essa infração ser objeto de autos de infração específicos, o DEBCAD n° 37.360.9574, a fiscalização também considerou, para fins de cálculo da penalidade constante do item (i) acima, a multa aplicável ao descumprimento de obrigações acessórias constante da redação original do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei n° 8.212/91, penalidade esta que foi expressamente revogada pela mesma Lei n° 11.941/09.

Contudo, a fiscalização jamais poderia ter incluído a multa por obrigação acessória constante do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei n° 8.212/91, no comparativo dos valores devidos a título de multa de ofício, pelo simples fato de tratar-se de multa de natureza diversa, que aliás continua a existir na atual legislação (artigo 32A da Lei n° 8.212/91, com redação dada pela Lei n° 11.941/09). Além disso, o cálculo elaborado pela fiscalização deveria ter sido restrito aos valores em discussão no auto de infração 37.360.9604, o qual não se aplica qualquer penalidade em razão do descumprimento de obrigações acessórias.

Tal comparação deveria ter sido restrita apenas à multa de ofício supostamente devida sobre os valores em cobrança nos autos de infração n° 37.360.9574 e, na realidade, poderia ter sido realizada por mera análise dos valores nominais das taxas constantes do artigo 35, inciso II, alínea "a", da Lei n° 8.212/91, com redação dada pela Lei n° 9.876/99, i.e. 24%, e do artigo 44 da Lei n° 9.430/96, i.e. 75%, pelo simples fato de a base de cálculo de ambas as multas ser o valor da contribuição previdenciária exigida. Portanto, a alteração introduzida na lei 8.212/91, pela lei 11941/09 previu a aplicação de penalidade mais gravosa ao caso, quando comparada com aquela anteriormente prevista na legislação, de forma que a sua aplicação no presente AI infringe o disposto no art. 144, caput, do CTN, devendo ser sumariamente afastada.

VI – Da exigência de juros sobre a multa de ofício

Sustenta a impugnante que, não há como prevalecer a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, por falta de suporte legal, o que torna o procedimento adotado totalmente ilegal e inconstitucional. Sobre o tema transcreve acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Cita ainda o disposto no art. 61 da Lei 9430/96 e ressalta que a única interpretação possível deste artigo é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, o que é evidenciado pelo disposto no artigo 43 deste mesmo dispositivo legal, 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.

Portanto, verifica-se 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 art. 61 da Lei n. 9.430/96 mas também aos arts. 5º, II e 150, I, da CF/88 e 97 do CTN.

Documento nato-digital

VII – Especificamente quanto aos juros de mora cobrados com base na taxa selic

Muito embora a Impugnante saiba que a Administração não pode, no presente momento, afastar a incidência da SELIC, inclusive em razão de súmula específica do CARF sobre a matéria, manifesta a sua pretensão de que seja afastada a referida taxa sobretudo porque, além de ser figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços das instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no artigo 161 do CTN. Neste sentido, cita decisões do proferidas pelo C. Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp n° 464.295 e REsp n° 215.881. Se assim o faz, é com o objetivo de que, se houver decisão plenária do STF favorável ao contribuinte sobre essa matéria, não reste preclusa a questão neste processo administrativo, podendo O CARF ao proferir sua decisão final destes autos, afastar a exigência com base no artigo 26ª do Decreto 70235/72.

VIII MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DEBCAD 37.360.9590

VIII.1 RELAÇÃO DE PREJUDICIALIDADE DA AUTUAÇÃO RELATIVA À OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA COM O AUTO DE INFRAÇÃO REFERENTE À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

De início ressalta a impugnante a direta relação entre o Auto de Infração AIOP nº 37.360.9574, relativo a obrigação principal e o AIOA n.º 37.360.9590, pelo descumprimento de obrigação acessória, por não ter a empresa declarado em GFIP os valores objeto do AIOP, não havendo dúvidas de que a existência da obrigação acessória constituída depende lógica e necessariamente da existência da obrigação principal, motivo pelo qual o julgamento do AIOP é manifestamente prejudicial ao julgamento do AIOA, porquanto da decisão de mérito a ser proferida em relação ao AIOP quanto à tributação dos valores pagos a título de PLR, depende a conclusão a respeito da existência e da dimensão da obrigação acessória correlata.

VIII.2 Nulidade do Auto de Infração Falta de tipicidade entre a conduta descrita na norma punitiva e a conduta imputada ao impugnante Falta de motivação e violação à legalidade estrita e à tipicidade fechada

Afirma a impugnante que o presente lançamento é nulo, uma vez que a penalidade imposta é inaplicável ao caso, por absoluta falta de tipicidade da conduta descrita na norma punitiva e da conduta à ela imputada. Transcreve a descrição da infração constante dos autos, o disposto no art. 32, inciso IV, §5º, da lei 8.212/91 e afirma que a referida norma visa coibir a sonegação de informações sobre a ocorrência de fatos geradores das contribuições em causa, conduta que não se confunde nem guarda relação com o procedimento do Impugnante, que não omitiu a ocorrência de qualquer fato gerador, tendo apenas deixado de adicionar à base de cálculo das mencionadas contribuições valores que conforme doutrina, legislação, jurisprudência e seu entendimento não a compõem, restando, assim, devidamente demonstrado que a imposição da multa com base neste dispositivo legal caracteriza típico ato administrativo

Documento nato-digital

imotivado, devendo ser declarada a sua nulidade de imediato, por ter sido lavrada com violação ao inciso II, art. 5º da CF.

Ressalta ainda que, em matéria tributária, impera o princípio da legalidade estrita ou de tipicidade fechada (art. 150, I da Constituição Federal), sendo requisito de validade do auto de infração que ele contenha a caracterização precisa não só da falta cometida como do dispositivo legal violado, uma vez que as acusações fiscais não suficientemente comprovadas originarão o cerceamento de defesa.

VIII.3 Retroatividade benigna da multa por descumprimento de Obrigação Acessória Aplicação do artigo 32A da Lei 8.212/91

Conforme consta do Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, ao calcular a penalidade lançada neste AI a fiscalização aplicou aquela vigente à época dos fatos geradores, por serem supostamente mais benéfica ao contribuinte. No entanto, para que fosse corretamente aplicada a multa mais benéfica, conforme artigo 106, II, "c" do CTN, o cálculo comparativo efetuado pela fiscalização jamais deveria ter sido realizado pelo confronto da multa referente à obrigação acessória somada da multa de ofício, iniciando com a aplicação de 24% no momento da autuação da obrigação principal, com a multa de 75% estabelecida pela Lei 11.941/09, mas sim pela comparação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória, prescrita pelo revogado artigo 32, IV, §5° da Lei 8.212/91, com o atual artigo 32A, inciso I, deste mesmo diploma legal, pois assim estaria comparando a atual multa por descumprimento de obrigação acessória com a pretérita.

Cita o disposto no art. 113 do CTN e observa a distinção entre obrigação principal e acessória e enfatiza que, por tratar-se de obrigações distintas e segregáveis entre si, deveria se comparar a atual pena pelo descumprimento da obrigação principal com a pretérita, o mesmo em relação a multa por descumprimento acessória. Neste sentido transcreve acórdãos do CARF e do TRF.

Portanto, requer a impugnante que se aplique, no caso, a multa prevista na legislação atual, artigo 32A inciso I da Lei 8.212/91, por ser menos gravosa ao contribuinte.

VIII.4 As infrações continuadas deve ser aplicada apenas uma sanção Argúi a impugnante que, se não bastasse a falta de tipicidade apontada, a fiscalização aplicou 6 (seis) multas, em uma só ação fiscal, pelas mesmas infrações (art. 284, II do Decreto n° 3.048/99 c/c art. 32, parágrafo 5º da Lei n° 8.212/91). Se houve a irregularidade de procedimento, que teria se consubstanciado na falta de informação da GFIP de fatos geradores, pretende-se impor o fisco uma penalidade relativa a cada mês compreendido, desconsiderando que, se infração tivesse havido, ela seria uma e somente a ela poderia ser imposta a multa pretendida. A esse respeito, transcreve jurisprudência dos nossos Tribunais e acórdão do CARF.

Portanto, se infração tivesse havido, jamais poderiam ter sido impostas à Recorrente 6 (seis) multas, mas apenas uma só penalidade, porque se estaria diante da mesma infração apurada numa única ação fiscal, considerada como de natureza continuada, consoante jurisprudência pacífica de nossos Tribunais.

Documento nato-digital

Pedido

Ante o exposto, a impugnante pede e espera o acolhimento da presente impugnação para que se reconheça a insubsistência dos autos de infração que integram o presente processo administrativo.

É o relatório.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 18ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo I/SP exarou o Acórdão ora recorrido, em que julgou a impugnação improcedente, lastreada nas conclusões sintetizadas na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/12/2008

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazo; definidor em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer titulo, aos segurados a seu serviço.

INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 22. PARÁGRAFO 1º DA LEI Nº 8.212/91. ADICIONAL DE 2,5%.

As instituições financeiras estão obrigadas ao recolhimento de contribuição adicional de 2,5% (dois virgula cinco por cento) sobre a base de cálculo estabelecida no artigo 22, I e m da Lei nº 8.212/91 - remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante nº 8, publicada no Diário Oficial da União em *20/06/2008,* o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias e às contribuições de terceiros, mencionadas no artigo 3ª da Lei nº 11.457/07 será regido pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66).

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. PREVIDÊNCIA PRIVADA SEM AMPLITUDE DE COBERTURA.

Entende-se por salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gratificações.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

Os valores pagos pela empresa a título de previdência privada enquadram-se no conceito de salário-de-contribuição quando não extensíveis à totalidade dos empregados e dirigentes.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Documento nato-digital

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

MULTA MAIS BENÉFICA. RETROAÇÃO.

De acordo com o expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional CTN, em Auto de Infração, lavrado contra o contribuinte por descumprimento de obrigação tributária previdenciária, devem ser confrontadas as penalidades apuradas conforme a legislação de regência do fato gerador com a multa determinada pela norma superveniente, aplicando-se a que lhe for menos severa.

JUROS. TAXA SELIC.

Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem, a partir de 01.04.1997, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC.

O Código Tributário Nacional autoriza a fixação de percentual de juros de mora diverso daquele previsto no § 1º do art. 161.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao do vencimento.

CONSTITUCIONALIDADE DE LEI. A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 28 de maio de 2013, fl. 444, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 446 a 542, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

Em 07 de julho de 2021, a defesa junta petição para requerendo a aplicação da retroatividade benigna a partir de Parecer da PGFN que junta aos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente das razões que entende justificar o reconhecimento da regularidade das compensações por ele efetuadas.

PRELIMINAR

Decadência

Afirma o recorrente que o créditos tributários lançados para o período de fevereiro, junho, julho, agosto e outubro de 2007 estariam extintos pela decadência, em razão do transcurso de prazo superior a cinco anos contado da ocorrência do fato gerador e a cientificação do lançamento, tudo em razão do que prevê o art. 150, § 4º da Lei 5.172/66 (CTN).

Documento nato-digital

A Decisão recorrida, por sua vez, entendeu que não havia que se falar em decadência, nos seguintes termos:

> Cumpre ressaltar que os pagamentos realizados pela empresa a título de "PLR" e "Previdência Privada", que constituem fatos geradores dos AI's DEBCAD n.º 37.360.957-4 e 37.360.958-2 (descumprimento de obrigação principal), não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados, nem foram declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), até o início desta ação fiscal, não havendo que se falar em recolhimento antecipado, no tocante aos fatos geradores objeto destas autuações, ou seja, as GPS por ela anexadas não comprovam o pagamento antecipado de contribuições sociais em relação a estes fatos geradores.
>
> Assim, tem-se que a constituição do crédito, por meio destes AI's lavrados por descumprimento de obrigação principal, se deu através de lançamento de ofício, nos termos do artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN), o mesmo ocorrendo em relação ao AI lavrado por descumprimento de obrigação acessória – AI DEBCAD n.º 37.360.9590. Conclui-se portanto que, no presente caso, a decadência é regida pelo disposto no artigo 173, inciso I do CTN, acima transcrito.
>
> E, desse modo, ao se aplicar o disposto no artigo 173, inciso I do CTN aos AI's em tela, realizando a contagem do prazo de 5 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e do descumprimento da obrigação acessória relacionada a estes, e considerando que a constituição do crédito se deu em 05/12/2012, se constata que não há qualquer competência fulminada pela decadência nos referidos Autos de Infração.

A questão não merece maiores considerações por parte deste Relator, já que é tema sobre o qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente, tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

> **Súmula CARF nº 99**
>
> Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4°, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Não há duvidas de que a regra geral para a contagem do prazo decadencial é a prevista no inciso I art. 173 do CTN. Não obstante, para fins de aplicação da regra excepcional contida no § 4º do art. 150 do mesmo diploma legal, a identificação de pagamento antecipado não está relacionada à forma de constituição do crédito tributário (espontâneo o de ofício), ou mesmo ao recolhimento dos fatos geradores lançados, mas à sujeição do tributo às regras relativas ao lançamento por homologação e à competência a que se referir a autuação. O raciocínio utilizado pela decisão recorrida leva ao completo esvaziamento da prescrição legal, já que a constituição do crédito tributário coercitiva, por lançamento de ofício, nunca seria alcançada pela regra do § 4º do 150 pois, salvo exceções, não ocorreria se houvesse recolhimento do tributo lançado.

Portanto, considerando que a ciência do lançamento ocorreu em dezembro de 2012, tendo o contribuinte antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado

Documento nato-digital

como devido na competência do fato gerador a que se refere a autuação, tem razão a defesa. Estão extintos pela decadência os valores lançados até a competência 11/2007 .

Neste sentido, em razão do indiscutível caráter de matéria de ordem pública, apenas para que não pairem dúvidas, vale destacar que ainda que não tenha sido matéria diretamente questionada neste tema pela defesa, por via de consequência, o reconhecimento da extinção expressa no parágrafo precedente também poderia ter reflexos no DEBCAD n.º 37.360.959-0, pois, embora seja lançamento decorrente de descumprimento de obrigação acessória, para o qual a contagem do prazo decadencial se dá pelo inciso I do art. 173 do CTN, a comparação das multas para fins de aplicação da retroatividade benigna que foi levada a termo pela própria autuação poderia levar à conclusão de que a penalidade nova seria mais benéfica ao contribuinte que a anterior. Afinal, 75% de zero é zero. Naturalmente, qualquer percentual que se conclua no presente voto como devido para fins de aplicação da retroatividade da norma mais benéfica ensejaria o mesmo raciocínio.

Contudo, embora este Relator já tenha se manifestado neste exato sentido em decisões anteriores, por submissão regimental, o presente voto curva-se ao que prevê a Súmula Carf nº 148, que assim dispõe:

> **Súmula CARF nº 148**
>
> No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Portanto, acolho a presente preliminar para declarar extintos pela decadência todos os valores controlados no presente processo que tenham origem em descumprimento de obrigação principal. DEBCADs 37.360.957-4 e 37.360.958-2, até a competência 11/2007.

MÉRITO

- IMUNIDADE DOS PAGAMENTO EFETUADOS A TÍTULO DE PLR

- A EVENTUAL NÃO PARTICIPAÇÃO DO SINDICADO NÃO ALTERA A NATUREZA JURÍDICA DA VERBA

- ALEGADA AUSÊNCIA DE PACTUAÇÃO PRÉVIA

- ALEGADA INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Os temas acima foram agrupados para tornar o trabalho de análise mais simples, já que estão diretamente relacionados à regularidade do programa de Participação nos Lucros ou Resultados adotado pelo recorrente.

Em seus argumentos, lastreado em vasta e respeitável argumentação, a defesa, em apertada síntese, entende que a exclusão dos valores pagos a título de PLR da base de cálculo do tributo previdenciário decorre de imunidade, garantida pela Constituição Federal de forma incondicional, e que caberia ao legislador ordinário apenas a regulamentação da parte que efetivamente demandasse regulamentação, sem jamais poder estabelecer qualquer inovação ou limite ao alcance do instituto em comento.

Entende, ainda que a Lei 10.101/00 não estabeleceu que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida importaria equiparação dos valores pagos a título de PLR a remuneração. A partir daí, defende que é dispensável a participação de representante do

Documento nato-digital

sindicado nas negociações para implantação de um PLR e que a sua ausência não alteraria a natureza do rendimento.

Afirma, em relação à questão da pactuação prévia, que as metas individuais sempre foram estabelecidas antes do pagamento da PLR e que a data da assinatura dos ajustes em nada interfere na questão, não autorizando a fiscalização descaracterizar pagamentos efetuados, já que os instrumentos apenas consolidam as condições gerais já previamente conhecidas pela empresa e pelos seus empregados.

Por fim apresenta suas considerações para concluir que o acordo firmado para fins de pagamento de PLR, ao contrário do que afirma a fiscalização, tem sim regras claras e objetivas.

Tendo em vista que este Conselheiro não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, deixo de detalhar ainda mais os argumentos recursais, seja por já terem sido exaustivamente detalhados no Relatório supra, seja em razão de que essas questões já foram diversas vezes tratadas por este Colegiado administrativo, inclusive em outros processos atribuídos a este mesmo Relator.

Assim, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

> Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.
>
> De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:
>
> "...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise" (grifos originais)
>
> Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:
>
> "O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor" (grifos originais)

Documento nato-digital

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração.Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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

(...)

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

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da

Documento nato-digital

pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, "não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade" o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea 'j' do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de "participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica"

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Documento nato-digital

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta" (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados "quando paga ou creditada de acordo com lei específica" não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

"interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na

Documento nato-digital

interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação". (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais

Documento nato-digital

> metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, citado no voto reproduzido acima, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura, que veio a termo com a edição da Lei 10.101/00, sendo oportuno rememorarmos os seus termos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores ora sob análise:

> Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.
>
> Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;
>
> II - convenção ou acordo coletivo.
>
> §1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Observando os termos dos incisos I e II, do § 1º, do art. 2º acima reproduzido, não há dúvidas de que os critérios ali enumerados são sim meros exemplos, podendo a empresa, em conjunto com os demais partícipes do processo, optar por qualquer outro formato que se mostre alinhado ao objetivo da norma, que é integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Não obstante, os termos dos incisos I e II do caput, do mesmo artigo 2º, não podem ser considerados mero exemplos. Neste caso, a lei foi taxativa ao preceituar que *a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo.* Ora, não há outro procedimento possível de ser adotado pela empresa que não seja a *comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato* da respectiva categoria ou a *convenção ou acordo coletivo*.

No presente caso, é inquestionável que não houve participação sindical na negociação necessária para fins de discussão do PLR a ser instituído. Portanto, no que tange à participação do represente sindical nas negociações do PLR, não considero que os preceitos legais, frise-se , obrigatórios, tenham sido observados na elaboração do Programa de participação nos lucros do qual resultou a presente autuação.

Documento nato-digital

Também não merece prosperar o entendimento de que basta que o Acordo seja prévio ao pagamento e que já havia conhecimento de todos dos resultados e metas a serem alcançados.

Imaginemos uma PLR em que se ajuste, na última semana de um determinado ano ou um dia após o encerramento do exercício a que se refere, a distribuição de 10% do incremento de seu lucro naquele período em relação ao período anterior, sem qualquer diferenciação entre os participantes. Ora, neste caso, onde está o incentivo à produtividade?

Agora, imaginemos a mesma PLR, só que formalizada no primeiro mês desse mesmo ano. Notem que, neste caso, sequer precisaríamos ajustar metas individuais para que todos os funcionários envolvidos tivessem a clara noção de que o seu empenho diferenciado nas tarefas rotineiras poderia levar a uma boa vantagem no final do período. Isso estimularia, por exemplo, ideias criativas de diminuição de custos ou, ainda, a criação de processos de que resultem aumento de produção.

Para os fins discutidos no presente processo, incidência ou não de contribuição previdenciária, é esse o incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados e não há como crer que qualquer incentivo dessa natureza advenha de um acordo de distribuição de lucros firmado já no fim do seu período de apuração, quando os eventuais resultados já estão consolidados e, ainda que positivos, não decorreram da integração efetiva de capital e trabalho e do incentivo à produtividade a que alude a legislação de regência da PLR.

Com tal entendimento, não se proíbe a distribuição de tais valores a qualquer tempo, mas apenas se repisa que, não cumpridas todas as exigências decorrentes da Lei 10.101/00, não há de se falar em não incidência do tributo previdenciário.

Pouco importa que, em períodos anteriores, as regras fossem as mesmas, até porque, ainda que não caiba ao julgador administrativo adentrar no mérito das metas definidas pela empresa, evidenciaria pouco compromisso com o próprio instituto da PLR e com critérios básicos de gestão por resultados, em que se espera que uma meta, alcançada ou não em um período, seja avaliada e ajustada nos períodos subsequentes.

Não obstante, o fato é que, nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) [1], interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea "j", do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional[2], é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

---

[1] Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Documento nato-digital

Por fim, no que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7ª) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da Republica Federativa do Brasil listados no art. 3ª da Carga Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, da empresa, do empregado e da coletividade.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como *instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

No caso dos autos, a exemplo do que se vê em fl. 42, assim dispõe o instrumento de negociação formalizado pela recorrente:

> **Cláusula Primeira** O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do **BBI** no exercício de 2008, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado.
>
> **Parágrafo Primeiro** A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais têm pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida.
>
> **Parágrafo Segundo** A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade.

A Fiscalização entendeu:

> Portanto, esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:
>
> - O que seria evolução global positiva, tampouco quais seriam os indicadores objetivos;
> - O parágrafo 1° menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas, o item 10.3 deste termo deixou esclarecido que não houve pactuação prévia;
> - A planilha mencionada no artigo 2° não foi apresentada a esta fiscalização até o encerramento dos trabalhos.

A defesa sustenta que o termo "evolução global positiva" corresponde ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação apurado no

Documento nato-digital

exercício. Já no que se refere à "avaliação individual das metas" e a planilha mencionada no art. 2º corresponde a Ficha de Avaliação de Performance que é preenchida para cada funcionário.

Ora, será que todo o colaborador da referida instituição seria capaz de chegar à conclusão, a partir do teor do excerto do Plano acima colacionado, que a tal evolução positiva corresponderia ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação apurado no exercício? Por outro lado, o documento de fl. 250, que é um exemplar da tal Ficha de Avaliação, seria capaz de servir como um norte para o incremento de produtividade esperado de determinado funcionário? Afinal, nele não se identifica objetivos outros que não sejam os específicos do setor e objetivos táticos que, ressalte-se, são absolutamente subjetivos, como comprometimento, potencial, empreendedorismo, liderança, flexibilidade, relacionamento interpessoal e trabalho em equipe, comunicação, equilíbrio emocional, relacionamento interno. Enfim, não estão clara e objetivamente evidenciadas as regras no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte autuada.

Ainda assim, mesmo que tais regras fossem claras e objetivas, que, repita-se, não são, não faria qualquer diferença estabelecê-las em momento em que o período de avaliação já estivesse perto do fim ou já encerrado.

Por fim, há de se ressaltar que, conforme se verifica no Termo de Encerramento de fl. 117, no mermo procedimento fiscal, amparados nos mesmos elementos de prova, créditos tributários por descumprimento de obrigação principal que estão controlados no processo 16327.721426/2012-08, em que a defesa apresentou as mesmas alegações sobre as quais ora nos debruçamos.

Em tal processo, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi, em parte, favorável ao contribuinte, o que ensejou a submissão da controvérsia à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão nº 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do contribuinte. Com isso, restou vencedora a tese do então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, que, em relação ao tema Participação nos Lucros, assim conduziu seu voto:

> É incontroverso que não houve participação de representante do sindicato dos trabalhadores na comissão que ajustou os termos para o pagamento de PLR no período de apuração objeto do lançamento. Claro está, portanto, que restou descumprida a regra insculpida no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.
>
> Importa esclarecer que não há na Lei nº 10.101/2000, ou em qualquer outro normativo em vigor, previsão de dispensa da participação de representante do sindicato dos trabalhadores na definição das regras relacionadas aos planos próprios, ainda que a entidade tenha participado das negociações relacionadas a convenções ou acordos coletivos de trabalho. Ademais, mesmo que os aspectos gerais relacionados à PLR tenham sido traçados em convenção coletiva de trabalho ou que esse instrumento contenha previsão de pagamento de valor mínimo a esse título, a instituição de comissão para o estabelecimento de metas com vistas à percepção do benefício é obrigatória, como também o é a participação de membro do sindicato respectivo.
>
> Afirmar simplesmente que "*a eventual não participação de membro do sindicato nos referidos Instrumentos de Acordo não traz qualquer prejuízo para os empregados do Recorrente, pois se o sindicato já concordou com o "menos" (Convenção Coletiva), necessariamente haveria de concordar com o "mais" (Instrumentos de Acordo)*" não outorga a quem quer que seja o direito de descumprir disposição expressa de lei.

Documento nato-digital

Ainda acerca desse assunto, o inciso III do art. 8º da Constituição Federal estabelece que "*ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas*". Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade ao disposto na Lei Maior.

As disposições legais e constitucionais acima referidas não deixam dúvidas de que a participação dos sindicatos em processos de negociação de planos próprios de PLR não se trata de mera faculdade, mas sim de diretriz de caráter obrigatório, sendo defeso à empresa escusar-se de seu cumprimento. De se acentuar que a desobediência a esse requisito, considerada isoladamente, mostra-se suficiente para descaracterizar os planos próprios e impõe a tributação da verba.

Com relação à pactuação prévia dos planos de PLR, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece:

Art. 2º [...] Fl. 33 do Acórdão n.º 9202-008.088 - CSRF/2ª Turma Processo nº 16327.721426/2012-08

[...]

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

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

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

Conforme dito acima, a participação nos lucros ou resultados das empresas é mecanismo voltado à motivação dos trabalhadores, cujo objetivo é melhorar os resultados no negócio desenvolvido pela pessoa jurídica. Em contrapartida, parte dos valores resultante de eventual aumento de produtividade/lucro é destinada aos empregados. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do obreiro se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela.

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado à aquisição do direito ou, como no caso em tela, após o pagamento da parcela. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter

Documento nato-digital

> claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.
>
> Embora a PLR de cada funcionários dependa do seu desempenho pessoal, como dito em sede de contrarrazões, as metas relacionadas ao benefício devem, em decorrência do regramento legal, ser estabelecidas a partir de negociação coletiva e sua negociação tem de ser feita, repise-se, antes de iniciado o período de apuração do direito. Não se pode imaginar que a aprovação de políticas pela presidência da empresa, com o respaldo dos demais membros da diretoria, possa se prestar a substituir a exigência legal quanto à existência de ajuste entre as partes, finalizado antes do interstício de apuração dos resultados.
>
> Assevere-se que, uma vez descumprido o requisito da pactuação prévia, as denominadas "Fichas de Avaliação de Performance", que o Contribuinte diz serem preenchidas em relação a cada empregado, com a descrição de suas metas e objetivos profissionais, demonstram que os pagamentos efetuados a título de PLR têm, isso sim, características que mais se aproximam de gratificação ou prêmio por desempenho. Reforça essa tese o fato de, como se demonstrou acima, também não ter havido a participação dos sindicato na negociação para o pagamento da vantagem.
>
> Assim, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no transcurso do período de aquisição do referido direito ou após o seu pagamento desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.
>
> Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.
>
> Por todas essas razões, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação com relação aos valores pagos aos empregados do contribuinte a título de PLR.

Neste sentido, por tudo que foi acima exposto, constata-se que as infringências à legislação de regência apontadas pela fiscalização estão evidentes, devendo-se ser mantido o lançamento e a decisão recorrida.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nestes temas.

– CONTRIBUIÇÃO AOS PLANOS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

– IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DO ATENDIMENTO A TODAS AS CONDIÇÕES CONSTITUCIONAIS, LEGAIS E INFRA LEGAIS PARA A SUA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

- ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA LANÇADA

Documento nato-digital

Nos presentes temas, a recorrente apresenta respeitáveis conclusões para amparar sua convicção de que os valores em comento não compõem a base de cálculo do tributo previdenciário e, ainda, questiona a cobrança de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Mais uma vez, tendo em vista que este Conselheiro não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, deixo de detalhar os argumentos recursais, seja por já terem sido exaustivamente detalhados no Relatório supra.

Tal qual como ocorrido no caso anterior, a questão da incidência ou não de contribuição sobre tais verbas foi também tratada nos autos do processo 16327.721426/2012-08, em que a defesa apresentou as mesmas alegações sobre as quais ora nos debruçamos.

Em tal processo, neste tema específico e sobre a alegação de **ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício**, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi desfavorável ao contribuinte, que formalizou recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão nº 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a incidência tributária decidida pela Turma ordinária. O então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, assim conduziu seu voto:

> **Recurso Especial do Contribuinte**
>
> O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.
>
> No presente apelo, tem-se em discussão as matérias a) Previdência Complementar – aportes suplementares; e b) Juros moratórios sobre o valor da multa de ofício.
>
> *Previdência Complementar*
>
> Defende o Recorrente que deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária em relação à previdência complementar pois, tratando-se de plano de previdência privada de regime aberto, a exigência inserta na Lei Complementar nº 109/2001 é de que o plano seja oferecido a categorias específicas de trabalhadores, não se aplicando ao caso a parte final da alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei n° 8.212/91 (de que o plano de previdência complementar seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes).
>
> Afirma ainda que mantém um único plano, com benefícios diferenciados para diretores estatutários e superintendentes executivos, agiu em estrito cumprimento da legislação quanto aos aportes, que os resgates efetuados obedeceram as exigências legais e que o plano ostenta caráter previdenciário.
>
> A Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, questiona o fato de o plano não ser extensível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa e defende que a verba tem natureza remuneratória, por não ter por objeto a formação de reservas garantidoras para a implementação de benefícios de previdência complementar.
>
> Quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas no contexto da relação laboral, restou consignado alhures que a alínea "a" do inciso I e o inciso II do art. 195 da Constituição estabelecem que tais contribuições alcançam a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, o que inclui, por óbvio, os valores relativos a previdência complementar, seja ela aberta ou fechada.

Documento nato-digital

Todavia, a partir da Emenda Constitucional nº 20, a própria Constituição passou a prever a hipótese em que as contribuições vertidas pelo empregador, destinadas ao financiamento de previdência complementar poderiam, nos termos da lei, deixar de integrar a remuneração dos trabalhadores:

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

§ 1° A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 2° 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)*

§ 3º É vedado o aporte de recursos a entidade de previdência privada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e outras entidades públicas, salvo na qualidade de patrocinador, situação na qual, em hipótese alguma, sua contribuição normal poderá exceder a do segurado.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 4º Lei complementar disciplinará a relação entre a União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, inclusive suas autarquias, fundações, sociedades de economia mista e empresas controladas direta ou indiretamente, enquanto patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada, e suas respectivas entidades fechadas de previdência privada.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 5º A lei complementar de que trata o parágrafo anterior aplicar-se-á, no que couber, às empresas privadas permissionárias ou concessionárias de prestação de serviços públicos, quando patrocinadoras de entidades fechadas de previdência privada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 6º A lei complementar a que se refere o § 4° deste artigo estabelecerá os requisitos para a designação dos membros das diretorias das entidades fechadas de previdência privada e disciplinará a inserção dos participantes nos colegiados e instâncias de decisão em que seus interesses sejam objeto de discussão e deliberação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Dos dispositivos acima transcritos, extrai-se que a espécie normativa destinada a regular o regime de previdência privado em termos gerais é lei complementar (art. 202, **caput**) e que o estabelecimento das condições para que as contribuições ao custeio dos planos de benefícios deixem de integrar a remuneração dos trabalhadores é reservado a lei de caráter ordinário.

Antes de tratar especificamente das normas relativas ao plano de previdência custeado pelo Contribuinte, e no intuito de facilitar o raciocínio que se busca desenvolver, cumpre fazer referência mais uma vez aos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1995, que, em conexão com o art. 195 da Constituição Federal, definiram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empresas e

Documento nato-digital

empregados. Como se destacou no Recurso Especial da Fazenda Nacional, referidos dispositivos estabelecem que as contribuições sociais incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, o que inclui os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Não obstante o que estabelece os citados dispositivos legais, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Lei nº 8.212/1991 já previa expressamente que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não deveriam integrar a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, uma vez atendidos os requisitos previstos na alínea "p" do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

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

[...]

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

[...]

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

Ocorre que, com a alteração da redação do art. 202 da Constituição, a Lei Complementar 109/2001, fazendo as vezes de lei ordinária, estabeleceu condições para que as contribuições pagas a regimes privados de previdência deixassem de estar incluídas entre as hipóteses de incidência das contribuições destinadas à previdência oficial. Em virtude disso, a alínea "p" do § 9º do art. 28 acima, acabou por ser derrogada pela Lei Complementar nº 109/2001 naquilo que não lhe é compatível.

A respeito do tema, insta reproduzir inicialmente os arts. 1º e 4º da Lei Complementar 109/2001:

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.

Quanto à incidência de tributos sobre as contribuições pagas pelas empresas para o custeio da previdência complementar de empregados os arts. 68 e 69 da citada Lei Complementar estabelecem:

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.

Documento nato-digital

§ 1º Os benefícios serão considerados direito adquirido do participante quando implementadas todas as condições estabelecidas para elegibilidade consignadas no regulamento do respectivo plano.

§ 2º A concessão de benefício pela previdência complementar não depende da concessão de benefício pelo regime geral de previdência social.

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. (Grifou-se)

Neste ponto, cumpre rememorar que o § 2º do art. 202 da Constituição determinou que as contribuições das pessoas jurídicas a planos de benefícios de entidades de previdência privada não integram a remuneração dos participantes, desde que observados os termos da lei. Especificamente sobre os planos de benefícios de entidades fechadas, o art. 16 da própria Lei Complementar nº 109/2001 é no seguinte sentido:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

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.

§ 2º É facultativa a adesão aos planos a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos planos em extinção, assim considerados aqueles aos quais o acesso de novos participantes esteja vedado. (Grifou-se)

Aperceba-se que, neste ponto, o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001 segue lógica idêntica à da alínea "p" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 ao estatuir que os planos de benefícios de previdência privada mantidos por meio de entidades fechadas devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores. Por conseguinte, um programa dessa natureza, quando destinado a apenas uma parcela dos empregados, deixa de observar tanto a Lei Complementar nº 109/2001 quanto a Lei de Custeio Previdenciário e, nesse caso, não encontra amparo no § 2º do art. 202 da CF/1998, estando sujeito às contribuições ao Regime Geral de Previdência Social.

Em relação ao caso concreto, tem-se que o argumento veiculado no Termo de Verificação Fiscal e nas Contrarrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de que o plano de previdência aberto, quando colocado à disposição apenas de uma parte dos trabalhadores a serviço da empresa, estaria em desacordo com o art. 16 da Lei

Documento nato-digital

Complementar nº 109/2001, não merece acolhida. É que citado dispositivo, reproduzido acima, integra a Seção II do Capítulo II da citada Lei Complementar, que, como se viu, refere-se exclusivamente a planos de benefícios de entidades fechadas de previdência privada. Os critérios para instituição de planos relacionados a entidades abertas foram inseridos na Seção III do mesmo capítulo, mais especificamente no art. 26 da norma, que se colaciona a seguir:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

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.

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

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

De se notar que o art. 26, embora faça referência grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas, em momento algum exige que o benefício seja estendido a todos os empregados ou dirigentes da empresa, como referido na Lei nº 8.212/1991.

Em decorrência das inovações normativas que se sucederam à alteração do art. 202 da Constituição, vê-se que, em se tratando de regime aberto de previdência complementar:

a) antes de 30/05/2001, data de publicação da Lei Complementar nº 109, somente poderiam ser excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores relativos à previdência complementar aberta se extensíveis à totalidade segurados e dirigentes a serviço da empresa (Lei nº 8.212/1991, § alínea "p"); e

b) a partir de referida data, a exigência para a não incidência das contribuições passou a ser a destinação do benefício a categorias específicas de empregados (§§ 2º e 3º do art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001).

Documento nato-digital

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 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 entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

De se ressaltar que essa matéria tem sido debatida de forma reiterada no âmbito deste Colegiado, exemplo disso são as decisões prolatadas no Acórdãos nº 9202-003.193, de 07/05/2014, e 9202-005.241, 22/02/2017, da lavra dos Ilustres Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Luiz Eduardo de Oliveira Santos, respectivamente. Mais recentemente, em 18/06/2019, a matéria foi também abordada no Acórdão nº 9202-007.974, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Em todas essas situações, o entendimento foi no sentido de que o fato de o benefício não se estender à totalidade dos empregados e dirigentes, de forma isolada, não pode fundamentar a desqualificação de plano aberto de previdência privada.

Contudo, essa questão, de não abranger a totalidade de empregados e dirigentes da empresa, não foi a única razão que levou à tributação de referida verba. De acordo com a decisão recorrida a verba cognominada de previdência complementar foi utilizada como instrumento de incentivo ao trabalho, tendo assumido característica de gratificação ou prêmio e, por esse motivo, foi mantida a tributação. Nos termos de referida decisão:

a) a empresa possui um comitê de remuneração composto por membros escolhidos dentre os integrantes do Conselho de Administração;

b) a linha geral de atuação do comitê é estabelecer a remuneração dos administradores com base em resultados e performances tanto da empresa como individuais;

c) o objetivo do comitê de remuneração é propor ao Conselho de Administração as políticas e diretrizes de remuneração dos Administradores Estatutários da organização, tendo por base as metas de desempenho estabelecidas pelo Conselho;

d) o Comitê submete ao Conselho de Administração a política e diretriz de remuneração dos Administradores Estatutários, com base nas metas, objetivos e performance da Sociedade e retorno aos acionistas;

e) as reuniões do comitê de remuneração definiam os valores a serem pagos aos administradores estatutários do banco a título de previdência privada, sendo que eram feitas sempre antes das assembleias gerais, ou seja, os valores eram definidos pela direção do banco e apenas ratificados nas assembleias;

f) o comitê de remuneração estipulava de forma antecipada e unilateral o valor a ser aportado na previdência complementar a seus dirigentes;

g) no ano calendário de 2009, os montantes destinados como remuneração global anual foram de R$170.000.000,00 e para custear planos de previdência complementar dos administradores do banco foram de R$100.000.000,00;

h) a empresa possui um Plano de Previdência Complementar fechado, disponível a totalidade de seus empregados desde junho de 1985, e um outro plano, chamado "PGBL - EMPRESARIAL", disponível apenas para o Presidente do Conselho, os Conselheiros, Diretores Estatutários, Diretores Técnicos e Assessor da Diretoria e Superintendentes;

i) os critérios de elegibilidade são definidos única e exclusivamente pela Instituidora, que pode recusar a proposta de inscrição do participante;

Documento nato-digital

j) não foi verificada regra geral para as contribuições da Instituidora;

k) os participantes em gozo de benefícios devem passar a se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência S/A, não havendo mais obrigações contratuais para a Instituidora,

l) não restou comprovado o caráter previdenciário/atuarial das contribuições vertidas para a previdência complementar;

m) a empresa apresentou os aportes feitos por ela como instituidora de maneira individual para os elegíveis ao plano PGBL - EMPRESARIAL, sendo anexadas as planilhas com os valores;

n) na comparação entre os valores aportados na previdência complementar e os valores recebidos pelos mesmos beneficiários, como rendimento do trabalho, informados na DIRF (Declaração de Imposto Retido na Fonte) do Banco, nos mesmos períodos, verificou que os valores aportados na previdência complementar são substanciais e em vários casos maiores que o próprio rendimento do trabalho;

o) vários dirigentes e empregados em gozo de benefício do plano de previdência privada continuaram a receber os aportes da empresa nas suas contas, o que leva à conclusão de que esses deveriam ter outra finalidade que não a previdenciária, pois o regulamento do plano estabelece que os participantes nesta situação deveriam se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência;

p) verificou-se, ainda, nos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), resgates de previdência privada em valores substanciais realizados pelos participantes do PGBL - EMPRESARIAL, via de regra, em janeiro e com coincidência dos valores resgatados entre os participantes.

À evidência, o contexto fático resumido acima revela que os valores pagos a título de previdência privada complementar configuram-se, de fato, 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, as razões acentuadas no acórdão desafiado demonstram que os aportes a título de previdência privada destinados aos dirigentes estão atrelados a metas de desempenho estabelecidas pelo 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 desses 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.

No que diz respeito aos critérios de elegibilidade, entendo que se deva acolher as razões recursais, pois o Contribuinte figura no 6º Termo Aditivo (fls. 61/67), instrumento que instituiu os benefícios suplementares que ora se analisa, na condição de "Instituidor" e o documento faz referência à hipótese de a "Companhia" (que é a entidade de previdência complementar) recusar proposta de inscrição, ou seja, não se mostra possível afirmar que a Recorrente tem o poder de recusar a adesão de participantes.

Por outro lado, o argumento recursal de que a Recorrente mantém um único plano, mas com benefícios diferenciados, em nada altera as constatações indicadas no Relatório Fiscal de que, com relação aportes suplementares, o que se visava era tão-somente remunerar determinada parcela de colaboradores.

Documento nato-digital

Como dito na própria peça recursal, "*os planos de Previdência Privada visam proporcionar a todos os funcionários a possibilidade de obter na inatividade vencimentos em valor próximo aos da época em que estavam na ativa*". Porém, esse argumento mostra-se contraditório quando se defende que os resgates efetuados, inclusive no valor total das contribuições, não descaracterizaria a natureza desses planos.

De outra parte, e na mesma linha de raciocínio desenvolvida no citado Acórdão nº 9202-007.974, faz necessário esclarecer que não está em discussão a possibilidade ou não de haver no mercado de previdência privada plano que possibilite operações financeiras das mais diversas. Questões essas que devem ser reguladas pelos órgãos que detêm competência para tanto. O que se está a tratar nos autos é da exclusão de valores destinados à previdência complementar da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que envolve o atendimento de pressupostos relacionados a matéria de natureza tributária a justificar a fruição do benefício.

Assim, faz-se mister analisar as características do plano mantido pela Instituidora, no intuito de verificar se esse atende efetivamente a finalidade da norma, de modo a proporcionar a exclusão da verba da base de incidência das contribuições sociais, o que resta impossibilitado caso haja desvirtuamentos aptos a convertê-la em remuneração. Nesse passo, afasta-se toda e qualquer alegação de que normas da Susep sobrepor-se-iam às regras da tributação.

Seguindo raciocínio semelhante, tem-se o Acórdão nº 2401-004.776, que retrata o posicionamento aqui exposto:

Entretanto, quer na previdência complementar fechada ou aberta, para o fim de exclusão da base de cálculo previdenciária, nos termos dos arts. 68 e 69 da LC nº 109, de 2001, impõe-se a necessidade de identificação do caráter previdenciário do plano de benefício com o finalidade de constituição de reservas. Senão vejamos o que menciona a Constituição da República e a Lei complementar:

[...]

Como se observa, o incentivo estatal que afasta a tributação está vinculado diretamente à instituição de planos de previdência complementar, os quais visam estimular a poupança interna, proporcionando ao trabalhador, ou a seu dependente, um determinado nível de renda futura e substitutiva/complementar da remuneração da atividade laboral, cujos benefícios previstos nos planos, via de regra, estão relacionados a ocorrência de eventos por sobrevivência, morte ou invalidez total ou permanente.

Em vista disso, os valores dos aportes feitos ao plano de previdência, denominado de contribuições, mesmo que estruturado na modalidade de contribuição variável, devem ter por objetivo a constituição de reservas, as quais uma vez investidas formarão a provisão matemática de benefícios a conceder.

Para fins fiscais, não é porque o plano de previdência privada aberta coletivo foi autorizado pelo órgão competente e foi celebrado contrato com entidade de previdência complementar regularmente constituída que a autoridade tributária está impedida de desqualificá-lo.

No exercício das atividades de fiscalização tributária, continua competente o agente fiscal para verificar, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, se os valores não estão sendo utilizados como ferramenta de política remuneratória da empresa destinada a incentivar ou retribuir o trabalho.

Documento nato-digital

É óbvio que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar não podem servir de propósito para converter salário, gratificação, bônus ou prêmio em parcelas não submetidas à tributação previdenciária.

Para a recorrente, entretanto, basta que as contribuições da empresa destinadas a custear planos de previdência complementar aberta em benefícios de empregados e dirigentes sejam pagas a entidades de previdência privada regularmente constituídas para que deixem de ser consideradas integrantes da remuneração. Atendidas essas exigências, referida verba estaria desonerada de quaisquer tipos de tributos, inclusive de contribuições previdenciárias.

Não obstante, o art. 26 da Lei Complementar nº 109/2001 é absolutamente claro no sentido de que os planos de previdência complementar coletivos têm por objetivo "*garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante*". Assim, tem-se que o plano instituído com base no 6º Termo Aditivo contém regras que o distanciam sobremaneira dos objetivos da lei e da própria Constituição Federal que estabelece que "*O regime de previdência privada[...] será [...] baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado*".

A manutenção de plano de previdência de caráter privado que possibilite a efetivação de resgates regulares do total dos valores aportados não somente pelo participante, mas também pela empresa acaba por desnaturá-lo, visto que o resgate das contribuições constitui obstáculo à formação de reservas garantidoras destinadas à implementação dos benefícios respectivos. Em virtude disso, embora a empresa infira não ter descumprido exigências contidas em lei ou em atos normativos expedidos por órgãos responsáveis por regular a previdência complementar aberta, é nítida a natureza remuneratória do plano por ela oferecido e, por conseguinte, não há como reconhecer a existência de direito ao benefício tributário.

Ademais, a alegação contida no Recurso Especial, segundo a qual "*o Recorrente não tem controle algum sobre os resgates efetuados pelos beneficiários*" nem ao menos encontra guarida nos elementos de prova trazidos aos autos. Veja-se que a Cláusula Quarta do 6º Termo Aditivo (fl. 64) é expressa no sentido de que tais resgates devem ser precedidos de autorização da Instituidora. Confira-se:

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.

4.2 Durante o período de diferimento, mediante expressa autorização da INSTITUIDORA, o Participante poderá resgatar parte ou a totalidade do saido da Conta de Reserva do Participante - Parte Participante, observada a legislação pertinente em vigor.

De mais a mais, sustentar que os valores resgatados por determinado funcionário referem-se às contribuições existentes dois anos antes, já afetados pela valorização das quotas do fundo de investimento, também não serve de amparo ao Sujeito Passivo, pois, pelo que se expôs até aqui, os valores vertidos ao plano de benefícios suplementares têm característica de gratificação ou prêmio, por estarem atrelados a resultados alcançados e caracterizarem-se como instrumento de incentivo ao trabalho.

Além do que, a constatação de que diversos dirigentes e empregados continuaram a receber aportes da empresa em suas contas bancárias, mesmo após

Documento nato-digital

estarem em gozo de benefício do plano de previdência privada, situação em que deveriam se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência (entidade de previdência complementar), demonstra que essas contribuições tinham finalidade outra que não a complementação de aposentadorias.

Infere ainda o Recorrente que o fato de os aportes relativos ao plano de previdência privada dos seus administradores estatutários serem propostos ao Conselho de Administração pelo comitê de remuneração não significa que tal comitê só delibere a respeito de remunerações. Contudo a caracterização dos valores pagos a título de previdência complementar como salário, repita-se, não se deve exclusivamente ao fato de referidos valores terem sido estabelecidos pelo comitê, mas à forma com que essa verba era atribuída aos administradores da recorrente. Problema algum haveria se, mesmo definidos pelo comitê de remuneração, tais contribuições cumprissem os objetivos definidos por lei e pela Constituição quanto à formação de reservas com vistas a garantir o pagamento de benefícios previdenciários, inclusive com o estabelecimento de critérios objetivos para a definição dos aportes sob responsabilidade do Sujeito Passivo o que, como visto, não é o caso.

De outra parte, é justificável que os aportes efetuados de previdência privada sejam maiores para aqueles que detêm maiores remunerações, o que não se coaduna com as normas de regência é que esses aportes sejam definidos de forma unilateral e com base nos resultados alcançados pelo destinatário do benefício, em valores que se aproximam da remuneração do participante e sem a definição de metodologia apta a demonstrar que as contribuições efetuadas ao plano tem como finalidade a garantia dos benefícios previdenciários nele previsto.

Convém registrar que este Colegiado já examinou planos de previdência privada complementar de empresas do Grupo Bradesco, concluindo-se no mesmo sentido do presente voto. Nessas oportunidades foram prolatados os Acórdãos nº 9202-007.559, de 25/02/2019, e nº 9202-007.974, de 18/06/2019 (já citado anteriormente) de relatoria das Ilustres Conselheiras Rita Eliza Reis da Costa Bacchieiri e Maria Helena Cotta Cardozo, que acompanhei e trago à colação:

Acórdão nº 9202-007.559

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO. 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, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Voto

As demais argumentações do recurso se debruçam sobre as regras constantes dos contatos valendo destacar que três foram as razões adotadas pelo acórdão recorrido para descaracterização do plano: i) aportes da empresa de quase 100% do

Documento nato-digital

valor dos salários dos funcionários, ii) ausência de critérios objetivos para os aportes e iii) possibilidade de resgates ilimitados.

[...]

Assim, em que pese a argumentação recursal, da leitura feita das cláusulas contratuais e da análise do demais elementos trazidos aos autos, deve-se concluir que o PGBL Empresarial oferecido pela Contribuinte aos seus executivos não pode ser classificado como planos de previdência complementar, afinal se os aportes na prática não se destinam a garantir a concessão de um benefício futuro, não se justifica que sejam os mesmos isentos da tributação nos termos em que proposto pela norma do art. 28, §9º, 'p' da Lei nº 8.212/91. (Grifou-se)

Acórdãos nº 9202-007.974

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, mormente no que tange à demonstração da divergência jurisprudencial suscitada, o Recurso Especial deve ser conhecido e apreciadas as razões nele contidas, independentemente da forma como a matéria foi especificada no respectivo despacho de admissibilidade.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. REMUNERAÇÃO CARACTERIZADA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, a empresa pode eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não se caracterize como incentivo ao trabalho, gratificação ou prêmio, situação em que os respectivos valores integram a remuneração e sujeitam-se à incidência de Contribuição Previdenciária.

Em razão dos fatos acima evidenciados, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nessa parte.

Juros moratórios sobre o valor da multa de ofício

Com relação à incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, de se esclarecer que se trata de exigência decorrente de disposição legal expressa, sendo vedado seu afastamento por decisão administrativa. Além disso, a questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho, tendo sido inclusive editada a respeito do tema a Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante por força da Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, o que torna obrigatória sua observância pelos julgadores de 2ª instância administrativas e por todos os órgãos da Administração Tributária Federal:

Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Desse modo, e filiando-me ao entendimento revelado nos acórdãos que serviram como precedentes para a elaboração da Súmula, não vejo como conferir razão aos argumentos trazidos na peça recursal.

Do acima exposto, que adoto no presente como razão de decidir, tem-se que, com relação à incidência de juros de mora sobre multa de ofício, por previsão regimental, o tema integra súmula de observância obrigatória pelos membros desta Corte administrativa.

Documento nato-digital

Ademais, também adotando como razão de decidir as razões expressas no Acórdão acima, conclui-se que é devida a incidência do tributo previdenciário sobre os valores dos aportes em planos de previdências privadas que, em sua essência, correspondam a retribuição pelo trabalho prestado. E é exatamente o que se percebe no caso ora sob análise, como se vê, a partir do exemplo citado alhures, em que podemos notar que determinado colaborador, que percebe salário de R$ 60.000,00, tem um aporte no valor de R$ 1.034.200,00. Diante de tal cenário, não há dúvidas de que, para tal diretor, o valor do aporte em planos de previdência extraordinário é o que justifica seu empenho laboral, resultando em elemento fundamental em sua tomada de decisão diante, por exemplo, de uma oferta de contratação realizada por outra entidade interessada em seus serviços ou de uma oportunidade de empreender em negócio próprio.

Assim, nestes dois temas, nego provimento ao recurso voluntário.

DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE ADICIONAL DE 2,5%.

Neste tema, o recorrente reafirma a alegação de inconstitucionalidade desenvolvida na impugnação, basicamente para que fique afastada qualquer preclusão em caso de acolhimento da tese por parte do Supremo Tribunal Federal.

A questão não merece maiores considerações por parte deste Relator, já que é tema sobre o qual este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente, tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

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

Assim, nada a prover neste tema.

- QUANTO À MULTA DE OFÍCIO

- MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

- RETROATIVIDADE BENIGNA – APLICAÇÃO DO ART. 32-A DA LEI 8.212/91

- ÀS INFRAÇÕES CONTINUADAS DEVE SER APLICADA APENAS UMA SANÇÃO

Os temas acima foram agrupados para racionalizar a atividade de análise.

Em apertada síntese, os argumentos da defesa no presente tema pretendem demonstrar que a multa de ofício a ser aplicada no presente caso seria somente a de 24%, conforme disposto na alínea "a", inciso II, do art. 35 da lei 8.212/91. Além disso, para a correta aplicação da retroatividade benigna, em seu entendimento, a fiscalização jamais poderia ter incluído a multa por obrigação acessória constante do parágrafo 5º do artigo 32 da Lei n° 8.212/91, no comparativo dos valores devidos a título de multa de ofício, pelo simples fato de tratar-se de multa de natureza diversa.

Por outro lado, especificamente em relação à imposição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória, a defesa ressalta a prejudicialidade da exigência do

Documento nato-digital

AIOA 37.360.959-0 em relação ao AIOP 37.360.957-4, já que a exigência daquele depende da conclusão quanto a este.

Ademais, alega nulidade do AIOA já que seu lastro normativo visa coibir a sonegação de informações, conduta que não guarda relação com o procedimento do recorrente, que não omitiu a ocorrência de qualquer fato gerador, tendo apenas não incluído valores na base de cálculo do tributo previdenciário que reafirma não compor tal base de incidência tributária.

Por fim alega que errou o procedimento fiscal ao aplicar a penalidade por falta de informação em GFIP para cada mês compreendido, desconsiderando que, se infração tivesse havido, apenas uma penalidade poderia ser imposta.

Sobre a questão da prejudicialidade, tendo as conclusões do presente voto se reportado inicialmente ao AIOP, a questão resta superada, não havendo nada a prover.

No mais, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de oficio com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91[3], tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei n° 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
Lei 8.212/91: Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (...) § 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: § 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no	**Lei 8.212/91:** Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...) IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas: I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

[3] Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:
I – de R$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e
II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo.

Documento nato-digital

parágrafo anterior. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).	II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3o deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
Lei 8.212/91: Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...) II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento: a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;; b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;; c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS; d) cinqüenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;; III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa: a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento;; b) setenta por cento, se houve parcelamento; c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).	**Lei 8.212/91:** Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (...) Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). **Lei 9.430:** Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (...) Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. § 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento. § 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. § 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Documento nato-digital

> Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.
>
> § 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.
>
> § 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.
>
> Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.
>
> Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida

Documento nato-digital

a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Carf nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

> **Súmula CARF nº 119**
>
> No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021, quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

> A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (*rectius*: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.
>
> **Precedentes**: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.
>
> **Referência:** Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME , Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

> (...)
>
> 12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.
>
> 13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

Documento nato-digital

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema, estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da lei .8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art. 35 da lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Documento nato-digital

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fundos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não, a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram o presente, voto por acolher a preliminar arguida para reconhecer extintos pela decadência todos os valores lançados até a competência 11/2007. No mérito, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91 e, ainda, em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Documento nato-digital