



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

Processo nº 19515.003483/2010-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.021 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PAGAMENTOS INDIRETOS - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - CONTRIBUIÇÕES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA AOS SEGURADOS EMPREGADOS - PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - NATUREZA SALARIAL - NÃO EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES

No caso dos benefícios de “previdência complementar, descumpriu o recorrente o preceito legal básico descrito na lei para excluir os valores da base de cálculo, qual seja, a extensão do benefício a todos os empregados, assim, correto o lançamento em relação a essas verbas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS - ESTIPULAÇÃO - AUSÊNCIA DE ASSINATURA DO SINDICATO.

Não demonstrou o recorrente que as metas foram acordadas pela comissão de empregados, o que fere o disposto na lei 10.101.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, em periodicidade superior ao permitido em lei, e em valores superiores ao acordado, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

BÔNUS DE PERMANÊNCIA - GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS - PAGAMENTO POR LIBERALIDADE - NATUREZA SALARIAL

O pagamento de bônus ou gratificações possuem nítida natureza salarial, uma vez que pagos em decorrência do atingimento de metas, ou mesmos de pactos realizados em decorrência de contratos de trabalho.

MULTA - QUALIFICADA - COMPROVAÇÃO DA INTENÇÃO DE OMITIR BASE DE CÁLCULO DE CONTRIBUIÇÕES

O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Demonstrou a autoridade fiscal os elementos fáticos que demonstraram a intenção de omitir base de cálculo de contribuições previdenciárias em relação ao valores pagos por meio de aportes em previdência privada.

Para os valores de PLR pagos por meio de Folha de Pagamento, embora correto o lançamento realizado, posto a feição salarial do benefício, deve ser afastada a qualificação da multa, posto não ter logrado êxito o auditor em enquadrar o pagamento, como verdadeira omissão, ou desvirtuamento do pagamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, com esteio na legislação que disciplina a matéria. O fato de ter entrevistado ex-empregados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; e II) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para desqualificar a multa de ofício referente ao levantamento LEV 04. Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landin e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial em maior extensão, que cancelavam a multa de ofício referente aos fatos geradores anteriores a vigência da MP nº 449, de 2008, sendo que o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira excluía, ainda, os juros sobre a multa.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relator

Processo nº 19515.003483/2010-11
Acórdão n.º **2401-003.021**

S2-C4T1
Fl. 3

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

CÓPIA

Relatório

O presente NFLD, lavrado sob o n. 37.308.851-5, em desfavor da recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os pagamentos feitos aos segurados empregados no período de 02/2006 a 12/2009.

Conforme descrito no Relatório Fiscal do AIOP (fls. 10/54), a Fiscalização constatou, mediante exame das informações da empresa contidas na sua contabilidade e nos documentos relativos aos seus planos próprios de previdência privada complementar, que a mesma, além de plano disponível a todos os seus empregados, contratado junto à seguradora BrasilPrev, também mantinha um outro restrito aos funcionários ocupantes de cargos de confiança (níveis hierárquicos a partir de coordenador), contratado junto à seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência. Destaca-se que a autoridade fiscal não lançou contribuições sobre o referido plano.

Segundo a autoridade fiscal a "previdência complementar" do Itaú Unibanco Vida e Previdência era utilizada para pagamento de parcelas variáveis de salário, identificadas com "bônus", "prêmio por desempenho" e "PLR", em afronta à legislação previdenciária e à própria Lei Complementar - LC nº 109, de 29/05/2001, reguladora do Regime de Previdência Complementar, que impõem o oferecimento do plano de previdência privada complementar à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa que o institua, sob pena da integração dessas verbas ao salário-de-contribuição previdenciário. Destacou, ainda que os valores não constavam de contracheque, sem qualquer participação do empregado.

Informa a Fiscalização, que no início da ação fiscal, não foi possível identificar os registros contábeis referentes ao plano de previdência contratado com a seguradora Itaú Unibanco, pois não havia na contabilidade nenhuma conta ou histórico contábil específico para o referido plano ou seguradora; entretanto, posteriormente, com o depoimento de ex-funcionários e, por meio da utilização de um "software" de auditoria em arquivos digitais, foi executado um rastreamento de "palavras", possibilitando a identificação de duas contas contábeis (contas nrs. 213.350 e 407.150), onde foram contabilizados os valores correspondentes.

Consta no Relatório Fiscal que a empresa pagou verbas a título de participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em desacordo com os requisitos previstos na Lei nº10.101/2000, razão pela qual foram desconsiderados (para os efeitos referentes à incidência de contribuições previdenciárias) os acordos celebrados entre a empresa e o sindicato dos empregados. Conforme foi informado pela autoridade fiscal "o contribuinte segregou seus funcionários em duas categorias: graduados e não graduados, remunerando a primeira, conforme estipulado nos acordos de participação nos resultados, vias folhas de pagamento, retendo e declarando (DIRF) o imposto de renda na fonte, e, por intermédio de contas previdenciárias abertas em um plano corporativo de previdência complementar contratado com a seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência creditou aos integrantes da segunda categoria (diretores, gerentes) vultosos valores não previstos nos referidos acordos, sem trânsito pela folhas de pagamento, não declarados em DIRF e sem a devida retenção do imposto de renda na fonte.

Procedeu o Agente Fiscal ao seu lançamento de ofício no presente AIOP, onde constam os seguintes Levantamentos:

a) LEV 01 - PREV ATÉ 11/2008 - Levantamento referente às contribuições ao plano corporativo de previdência complementar contratado com a Itaú Unibanco Vida e Previdência (período de 02/2006 a 11/2008).

b) LEV 03 - PLR FP ATÉ 11/2008 - Levantamento referente às parcelas pagas a título de PLR constantes na folha de pagamento (período de 02/2007 a 11/2008).

c) LEV 02 - PREV APÓS 11/2008 - Levantamento referente às contribuições ao plano corporativo de previdência complementar contratado com a Itaú Unibanco Vida e Previdência (período de 12/2008 a 12/2009).

b) LEV 04 - PLR FP APOS 11/2008 - Levantamento referentes pagas a título de PLR constantes na folha de pagamento (período de 12/2008 a 12/2009)

Informa ainda a autoridade fiscal ter aplicado na ação fiscal princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional — CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição não recolhida tempestivamente, mediante cotejo, competência a competência, entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não-declaração, em GFIP, da contribuição devida), calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009; dessa comparação, detalhada na planilha CD digital anexa, resultou na aplicação da multa prevista na legislação atual, qual seja a multa de ofício de 75% em todas as competências anteriores a 12/2008.

Nas competências de 12/2008 a 12/2009, período onde já estava vigente a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, houve a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), em virtude da intenção de sonegar que caracteriza fraude, nos termos do previsto no art. 72 da Lei nº 4502/64, uma vez que foi constatado pela fiscalização que: a) os valores pagos não constam nas declarações tributárias (DIRF e GFIP), nas folhas de pagamento e nos acordos de participações nos resultados; b) houve lançamentos contábeis em títulos não próprios; c) houve omissão do plano e dos valores nos relatórios societários divulgados (CVM e SEC); todos os fatos também encontram respaldo nos depoimentos de ex-funcionários.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 28/10/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 05/11/2010. (fl. 469)

Inconformado com a NFLD, a notificada apresentou defesa, conforme fls. 474 a 517.

Foi exarada a Decisão de Primeira instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 688 a 715.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2009

***SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES LEGAIS.** Considera-se salário-de-contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades, integrando-o igualmente, as verbas pagas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão. Art. 28, I, c/c § 9 da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º do Decreto 3.048/99.*

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.** Integram o salário-de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias. Art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.040/99.*

***PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.** Integram o salário-de-contribuição os aportes efetuados pela empresa por conta de plano de previdência privada complementar, quando tal benefício não for acessível a todos os empregados e dirigentes da empresa. Art. 28, § 9º, "p", da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º, XV, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

***CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS.** Tendo a empresa remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário-de-contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores, conforme determina o art. 22, I e II, da Lei 8.212/91.*

***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.*

***INAPLICABILIDADE DE JUROS SOBRE MULTA.** No lançamento de ofício, não há previsão legal de aplicação, sobre a multa, de juros-de mora, os quais incidem somente sobre o valor originário atualizado da contribuição. Lei 8.212/91, art. 34; Decreto 3.048/99, art. 239, II, e art. 242, § 2º.*

***CO-RESPONSABILIDADE.** O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os diretores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que,*

eventualmente, possam ser responsabilizadas na esfera judicial, nos termos do § 3.º do art. 4.º da Lei nº 6.830/80.

Acórdão Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 753 a , onde, em síntese a recorrente alegou o seguinte:

1. Preliminarmente, nulidade da autuação considerando que pelo simples exame do Termo de Verificação Fiscal entre outras citações constantes do Termo - os AFRFB afirmam categoricamente que, selecionaram e entrevistaram 5 (cinco) EX-EMPREGADOS da empresa, com o objetivo de "obter informações" a respeito do plano de previdência da Seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência. Com base nessa entrevista **unilateral e preparada**, os agentes do fisco entenderam que estava comprovada toda a "engenharia" que montaram para impor à Recorrente as contribuições previdenciárias lançadas na "fiscalização previdenciária" anterior, bem como a penalidade aplicada por meio do presente AI, conexa e relacionada com a anterior, que diz respeito à suposta infração cometida pela empresa.
2. Acrescente-se, por oportuno, que os depoimentos dos ex-empregados "escolhidos" pela fiscalização como essenciais para a fundamentação do AI, se apresentam, no mínimo, frágeis e tendenciosos, até mesmo pela própria situação de ex-funcionários da empresa, além do inconstitucional procedimento adotado pelo fisco, de não intimar a Recorrente para exercer o legítimo princípio do contraditório no curso da inquirição e nem mesmo permitindo aos depoentes que se fizessem acompanhar de advogados.
3. Conforme já exposto nos itens acima, os AFRFB utilizaram-se de argumentos frágeis e provas testemunhais unilaterais e preparadas, sem assegurar a ampla defesa e o contraditório à empresa, para chegar à falsa conclusão de que os pagamentos feitos aos seus empregados a título de participação nos lucros e resultados por meio de contribuições extraordinárias para participação destes no plano de benefícios de previdência da "Seguradora Itaú Vida e Previdência", caracterizam-se como parcelas de natureza salarial.
4. Observe-se que esse plano está em conformidade com a Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001 e funcionando de acordo com todas as normas regulamentares legalmente previstas pelo Conselho de Gestão da Previdência Complementar (CGPC), Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), por delegação de competência oriunda da Lei Complementar nº 109, de 2001, conforme citações constantes do Anexo 37 deste auto de infração.
5. Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um direito do trabalhador, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, desde que paga ou creditada conforme definido em lei.
6. Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, por meio de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito

substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

7. Com efeito, ao contrário do que afirma a fiscalização, todos os requisitos previstos na legislação acima apontada foram cumpridos. De início, cumpre esclarecer que a Recorrente e os empregados optaram por fazer negociação coletiva por meio de "Acordo Nacional de Participação nos Resultados", celebrado com o Sindicato dos Empregados do Comércio de São Paulo, exatamente nos termos do artigo 2.º, inciso II, da Lei nº 10.101, de 2000.
8. Ora, conforme já sobejamente demonstrado na impugnação relativa ao processo nº 19515.003483/2010-11, pelas mesmas razões (exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de PLR, tidos como verbas de natureza salarial pela fiscalização), observa-se que os agentes fiscais extrapolaram as suas atribuições e efetuaram lançamento com suporte em "requisitos" que eles mesmos criaram, fazendo exigências além daquelas previstas na Lei nº 10.101, de 2000, que a própria lei que lhes dá amparo para a tipificação da natureza jurídica dos pagamentos do PLR (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea "i"), remete a definição dos requisitos para a lei específica.
9. Todas as informações, detalhes e especificações (não exigidas pela Lei nº 10.101, de 2000), denominadas "Programas de PLR", foram amplamente divulgadas aos empregados, assim como as metas a serem alcançadas e a quem eram aplicáveis, tudo de acordo com as diretrizes estabelecidas nos Acordos de PLR, de forma transparente, que os AFRFB tiveram acesso e, inclusive, se referiram a eles (Programas de PLR) no Termo de Verificação Fiscal.
10. Não se pode, contudo, admitir a interferência da fiscalização no conteúdo dos Acordos, que as partes (empresa e sindicato de empregados) livremente pactuaram em conformidade com a lei específica que disciplina a matéria, pois tornaria as disposições legais criadas por determinação da Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, *letra morta*.
11. A participação nos resultados também consta do acordo, consistindo em um pagamento anual e será feito conforme o grau alcançado na análise de desempenho individual ou por equipes, de acordo com procedimentos e critérios da empresa.
12. Acrescente-se que, as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque **são dados sigilosos que não podiam ser expostos** para o público externo, mas que seus empregados foram cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, fato notório e divulgado internamente pela empresa.
13. Por outro lado, em todos os Acordos Coletivos constou previsão expressa para pagamentos superiores ao teto estabelecido, estando assim redigidos os dispositivos pactuados.
14. Destaque-se, ainda, que a Lei nº 10.101 de 2000 não proíbe o pagamento da PLR - com assentimento dos empregados, por meio de depósitos em plano de previdência.
15. Quanto à afirmação de que os pagamentos efetuados à Seguradora Itaú Vida e Previdência não transitaram pelas folhas de pagamento, é óbvio que, por se tratarem de aportes que poderiam ou não se converter em planos de benefícios de previdência, dependendo da opção que cada beneficiário desse ao seu quinhão, não poderiam integrar a folha de pagamento, dada a sua natureza. Ademais, o fato da PLR ter sido paga por

meio de conta de previdência privada, não tem o condão de alterar a natureza jurídica de verba não-salarial.

16. Por outro lado, quando os agentes fiscais afirmam que para alguns empregados que receberam o PLR por meio de depósitos na Seguradora, não foi respeitado o § 2.º do art. 3.º da Lei nº 10.101, de 2000, nenhuma razão lhes assiste visto que, conforme mencionado na defesa do AI relativo ao processo nº 19515.003483/2010-11, parte dos depósitos não se tratam de PLR e sim de esporádicas gratificações liberais ou bônus de contratação, que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, razão pela qual não podem ser consideradas no cômputo da semestralidade previsto no dispositivo citado. Acrescente-se, ainda, que os Auditores não apontaram especificamente estes casos, o que torna imponderável a contestação.
17. Assim, a Recorrente, visando assegurar a sua função social, realizou, com a concordância de seus empregados, os pagamentos por meio de depósitos junto ao Plano de Previdência Privada. Não obstante os argumentos expendidos, ainda que não se entendesse que os pagamentos fossem relativos ao PLR, que a Lei nº 8.212, de 1991, artigo 28, § 9.º, alínea "j", exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias, as verbas, forçosamente, deveriam ser enquadradas na hipótese de exclusão prevista na alínea "p" do mesmo parágrafo 9.º, que dispõe que não integra o salário de contribuição **"o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9.º e 468 da CLT."**
18. Em todos os pagamentos efetuados a título de PLR, observou-se, rigorosamente, a semestralidade exigida pela Lei nº 10.101, de 2000. Observe-se que, parte dos pagamentos efetuados nas contas de previdência privada não se referem a PLR e sim à gratificações liberais e bônus de contratação relativos a profissionais extremamente qualificados - circunstância comum no mercado de trabalho de Executivos. Esses pagamentos não têm natureza salarial e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.
19. Não obstante, e tendo em vista o princípio da eventualidade, a Recorrente requer desde já que, na remota hipótese de Vossas Senhorias entenderem que esses pagamentos foram feitos a título de PLR, que sejam apenas eles mantidos no presente AI, excluindo todos os outros.
20. Quanto à suposta natureza remuneratória dos pagamentos efetuados a título de gratificações e bônus de contratação que, a juízo da Turma Julgadora (item 4.48 do acórdão proferido no processo nº 19515.003483/2010-11), não merecem qualquer reparo, nenhuma razão lhes assiste visto que, além de não compor a base de cálculo das contribuições, no Anexo de Fundamentos Legais não consta - especificamente, a legislação infringida nesse particular.
21. A fiscalização alegou em suas razões, que a Recorrente revelou a evidente intenção de sonegar contribuições previdenciárias e IRRF ao não incluir nas declarações tributárias (DIRF e GFIP), nas folhas de pagamentos e acordos os valores pagos; ao deixar de efetuar lançamentos contábeis em títulos não próprios e, principalmente, os depoimentos dos ex-empregados.

22. Ora, a fraude, o dolo e a simulação não podem ser definidos por mera presunção. Para a sua caracterização, a autoridade deve apresentar provas concretas e obtidas de forma legal e com respeito à ampla defesa e o pleno exercício do contraditório. Na vertente hipótese, como já mencionado anteriormente na preliminar de cerceamento de defesa, os AFRFB se basearam, principalmente (vide Termo de Verificação Fiscal), nos ilegais depoimentos dos ex-empregados, colhidos de forma ilegal e sem assegurar o contraditório à empresa.
23. Como então caracterizar o evidente intuito de fraude, se a própria fiscalização alega que a empresa também forneceu os documentos e as informações que serviram de base para o lançamento?
24. A jurisprudência das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) entende, de forma reiterada, que não basta a existência de indícios da ocorrência de dolo, devendo ser comprovada de forma inequívoca a conduta atípica do sujeito passivo.
25. Por essas razões, a Recorrente requer o acolhimento da preliminar suscitada e, na inconcebível hipótese de não ser acatada, que essa d. Turma Julgadora, pelos fundamentos de mérito, decida pela total. improcedência do presente auto de infração, pelos fundamentos acima descritos.
26. Em qualquer hipótese, contudo, sendo mantido em parte ou totalmente o lançamento contido no presente Auto de Infração, deverá ser dele excluída a multa qualificada, em face das razões de direito expendidas

A DRFB encaminhou o recurso a este Conselho para Julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 799. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO

DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Destaca-se, ainda em sede de preliminar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, **nulidade por cerceamento de defesa**, ou ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa, tampouco pela falta de fundamentação legal. Destaca-se como passos necessários a realização do procedimento: autorização por meio da emissão do Mandato de Procedimento Fiscal – MPF- F e complementares, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento. Intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária. Autuação dentro do prazo autorizado pelo referido mandato, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores e fundamentação legal que constituíram a lavratura da NFLD ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

O fato de a autoridade fiscal, ter entrevistado ex-empregados da autuada, de modo a identificar pagamentos, ou mesmo identificar salários indiretos não nulifica o lançamento. Pelo contrário, a autoridade fiscal tem a prerrogativa de diligenciar, sempre que entender necessário na busca de fatos que possam melhor esclarecer como se dava a prestação de serviços. No caso, a entrevista não consubstanciou o lançamento, muito menos houve arbitramento de base de cálculo, como base nas entrevista. O que se identificou, foi o aporte de recursos a entidades de previdência privada complementar, tendo por meio de auditoria nas contas da autuada e de processo de diligência junto ao Banco Itau, identificado a autoridade fiscal, diversos desembolsos por parte da autuada em benefício de determinados empregados de nível gerencial. Assim, as entrevistas serviram tão somente para identificar a existência dos pagamentos, mas, a apuração dos mesmos, deu-se na forma devida, qual seja, auditoria nas contas contábeis da autuada e apuração junto a instituição financeira Itaú, que recebia e repassava os aportes de recursos aos empregados nos cargos de direção. Ademais,, a própria empresa em sua impugnação argumenta que os valores descritos nas contas contábeis consistem em pagamentos de PLR.

As informações fornecidas nas entrevistas foram descritas pelo autoridade lançadora, que indicou todas as contas onde encontrou os valores ora lançados. Assim, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, nem tampouco nulidade da autuação. Da mesma forma, entendo desnecessário que a entrevista tenha sido acompanhada pelo representante das empresas, desde que a empresa tenha acesso as informações prestadas.

DO MÉRITO

Inicialmente convém descrever o conceito de salário de contribuição para que só então possamos identificar pontualmente o descumprimento de preceitos legais capazes de determinar a procedência de lançamentos em relação a pagamentos indiretos feitos aos segurados empregados.

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

Segundo o ilustre professor Arnaldo Süssekind em seu livro Instituições de Direito do Trabalho, 21ª edição, volume 1, editora LTr, o significado do termo remuneração deve ser assim interpretado:

Não se pode descartar o fato de que os valores pagos á título de previdência complementar e participação nos lucros, não representam alguma espécie de ganho. Pelo contrário, estão inseridos no conceito *lato* de remuneração, assim compreendida a totalidade dos ganhos recebidos como contraprestação pelo serviço executado, todavia, se pagos dentro dos exatos limites legais, estarão excluídos do conceito de salário de contribuição.

Doc: **Barros acerca da distinção entre utilidades salariais e não-salariais:**
Autenticado digitalmente em 15/07/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital
mente em 15/07/2013 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 05/08/2013
por ELIAS SAMPAIO FREIRE
Impresso em 11/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

"As utilidades salariais são aquelas que se destinam a atender às necessidades individuais do trabalhador, de tal modo que, se não as recebesse, ele deveria despende parte de seu salário para adquiri-las. As utilidades salariais não se confundem com as que são fornecidas para a melhor execução do trabalho. Estas equiparam-se a instrumentos de trabalho e, conseqüentemente, não têm feição salarial."

Vale lembrar, ainda, que a interpretação para exclusão de parcelas da base de cálculo é literal. A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre esse benefício fiscal, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

DA APRECIACÃO DO PAGAMENTO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Afastado o primeiro argumento quanto a possibilidade de pagamento na forma de utilidades, como os depósitos de previdência privada, convém apreciar se o benefício concedido pela empresa recorrente, para os segurados empregados, satisfazem os requisitos legais para que sua concessão deixe de constituir fato gerador de contribuições previdenciárias.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a verba paga a título de “previdência complementar (aportes em previdência privada), possui natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados e dirigentes em decorrência do contrato de prestação de serviços à recorrente, sendo, portanto, uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho. Ao contrário do argumento trazido pelo recorrente, os depósitos foram feitos em contas de previdência privada destacando o auditor os seguintes fatos:

- > O contribuinte utiliza um plano de previdência privada contratado com a seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência S.A. CNPJ 92.661.388/0001-90 para pagamento da parcela variável dos salários;*
- > Somente funcionários ocupantes de cargos de confiança (nível hierárquico a partir de coordenador) recebiam através do Itaú Unibanco Vida e Previdência;*
- > Os valores destes pagamentos não constavam dos contracheques;*
- > Os participantes não contribuíram para o plano;*
- > Em datas previamente agendadas, comparecia nas dependências da empresa um funcionário da seguradora para prestar informações e viabilizar os resgates dos valores depositados;*

> Apesar de estes pagamentos ocorrerem a título de remuneração por desempenho, não havia transparência quanto aos critérios adotados nas avaliações;

> O plano de previdência privada com a seguradora Itaú Unibanco era utilizado para pagamentos de verbas salariais;

4.4. Portanto, segundo os relatos destes ex-funcionários, a previdência complementar do Itaú Unibanco era utilizada para pagamento da parcela variável do salário, identificada como "bônus", "prêmio por desempenho" e "PLR". Ou seja, através de uma manobra engendrada pelo contribuinte, e ao que tudo indica com a participação da seguradora, simulava-se o crédito em conta de previdência privada dos referidos empregados quando na verdade o que se estava a fazer era o pagamentoOMÍe verbas salariais.

4.5. Em decorrência de inexistir na documentação apresentada pelo contribuinte tal plano de previdência complementar, foi instaurado procedimento fiscal (MPF nº 0810400.2009.00710-6) na Itaú Unibanco Vida e Previdência para esclarecimento dos fatos.

Ou seja, restou demonstrado a existência dos referidos depósitos, tendo sido inclusive realizado procedimento específico junto o Itaú Unibanco, para identificar como eram realizados os pagamentos, o que colaborou com a conclusão do auditor de que as verbas na verdade possuíam natureza salarial.

Assim, duas frentes foram abordadas pela autoridade fiscal em seu relatório para determinar a natureza da verba:

- Primeira, que em se tratando de depósitos em conta de previdência complementar, sem que o programa fosse estendido a todos os empregados, mas direcionado apenas aos ocupantes aos cargos de gerência, afastado estaria a possibilidade de aplicação do art. 28, § 9º, p da lei 8212/91.
- Segundo, que em tratando de pagamento de PLR, com depósito em contas de previdência privada, conforme algumas explicações dadas pela empresa durante o procedimento fiscal, mesmo assim, não haveria como afastar ditos pagamentos do conceito de salário de contribuição posto não ter sido cumprido os requisitos previsto em lei para referida exclusão.

Para melhor abordar os argumento do recorrente vamos enfrentar a questão pelos 2 suportes fáticos trazidos pela autoridade fiscal.

Ao contrário do que alega o recorrente, houve a contratação de uma plano de previdência, com o banco Itaú, contendo duas modalidade. No caso a autoridade fiscal restringiu o lançamento apenas ao plano, cujo direcionamento beneficiou apenas parte dos empregados, conforme observamos no relatório fiscal, fl. 21 a 23.

4.10. Conforme descrito no capítulo três do contrato (CONTRIBUIÇÕES PARA O PROGRAMA), onde se encontram definidas as regras de custeio do programa e que o mesmo foi segmentado em dois planos (A e B), somente o plano A (modalidade FGB)

é custeado pela empresa, através de contribuições "extraordinárias", de valor e frequência livres. Sendo assim, iremos analisar somente o plano A, conforme abaixo:

> No período de 01/01/2006 a 31/12/2009 a empresa—dispendeu com o custeio do PLANO A o valor total de **R\$ 162.634.855,72 (CENTO E SESSENTA E DOIS MILHÕES, SEISCENTOS E TRINTA E QUATRO MIL, OITOCENTOS E A E CINCO REAIS)**. Este montante foi disponibilizado a 834 funcionários ocupantes de cargos de chefia.

> Trinta e cinco por cento do custeio do Plano A (R\$ 50.405.348,74) referem-se a apenas 18 funcionários, todos ocupantes de cargos de diretoria, conforme demonstra a tabela 4:

> No mesmo período foram resgatados **R\$150.740.787,90 (CENTO E CINQUENTA MILHÕES, SETECENTOS E QUARENTA MIL, SETECENTOS E OITENTA E SETE REAIS)**.

> Dois dias foi o prazo médio decorrido entre as contribuições creditadas e respectivos resgates ou transferências.

No caso, para que a verba PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR esteja excluída do conceito de salário de contribuição deveria ser paga nos limites do art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991, nestas palavras:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97) Grifo nosso

Ao contrário do que tentou demonstrar o recorrente, não entendo que o plano de previdência privada "Itáu Unibanco" é destinando a todos os empregados. Demonstrou a autoridade existirem plano distintos, sendo que o que ora se discuti, destinou-se a remunerar indiretamente os dirigentes, razão pela qual por essa ótica, correto o lançamento realizado.

Conforme descrito, ainda no relatório fiscal, ao ser questionada sobre a natureza dos pagamentos (depósitos individualizados nas contas dos empregados junto ao banco Itaú), após ser confrontado com os as informações obtidas pelos ex-empregados e junto a instituição Itaú, a empresa argumentou tratar-se de pagamento de PLR, ou em outros casos pagamentos de gratificações e bônus de contratação, no qual define como características dos pagamentos : estarem atreladas ao atingimento de resultados financeiros obtidos por excelência de performance gerencial.

Assim, foram analisados documentos internos da empresa, bem como o programa realizado denominado **"PROGRAMA PREVIDENCIÁRIO CBD - CONTRATO DE ADESÃO"**, em vigor a partir de 01.10.05, e o segundo, com 04 páginas, assinado em 01.02.06, intitulado **"TERMO ADITIVO Nº 01 AO PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA CBD AO CONTRATO DE ADESÃO"**, obtido junto a diligência na instituição de previdência.

Tais descrições feitos pela autoridade fiscal, em análise conjunta com o próprio recurso do recorrente demonstram, que se trata de pagamento indireto feito aos dirigentes e gerentes, constituindo verdadeiro prêmio, bônus pelo alcance de metas.

Entendo que dita natureza acaba por ratificada não apenas pelo relatório, como pela tentativa da empresa de desqualificar a natureza salarial pelo pagamento eventual, condicionado por exemplo a resultados. Assim, independente da nomenclatura adotada, se pagamento de previdência complementar, ou bônus e gratificações, fato que é que nenhuma dessas duas possibilidades afastaria a natureza salarial da verba, pelo contrário, demonstram claramente o direcionamento a determinados empregados de uma verba com intuito de remunerar o serviço prestado, por meio de estímulo pelo alcance de metas.

Mesmo considerando o argumento de serem prêmio ou gratificações observa-se que a definição de “prêmios, bônus” dada pela recorrente não se coaduna com a de verba indenizatória, mas, com a de parcelas suplementares pagas em razão do exercício de atividades, ou antecipação salarial de futura prestação de serviços, tendo o empregado alcançado resultados no exercício da atividade laboral. Entendo não ser relevante a quantidade de vezes que realizado o pagamento, mas a sua natureza em si, ou seja, se representa um ganho pelo desempenho da atividade, ou perspectiva pela prestação de serviços.

O ilustre professor Maurício Godinho Delgado, em seu livro “Curso de Direito do Trabalho”, 3ª edição, editora LTr, pág. 747, assim refere-se ao assunto:

(...)

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa.(...)

O prêmio, na qualidade de contraprestação paga pelo empregador ao empregado, têm nítida feição salarial. (...)

Analisando a natureza do benefício, importante destacar que prêmios são considerados parcelas salariais suplementares, pagas em função do exercício de atividades atingindo determinadas condições. Neste sentido, adquirem caráter estritamente contraprestativo, ou seja, de um valor pago a mais, um “plus” em função do alcance de metas e resultados. Não tem por escopo indenizar despesas, ressarcir danos, mas, atribuir um incentivo ao trabalhador seja ele empregado ou contribuinte individual.

Segundo o professor Amauri Marcaro Narcimento, em seu livro Manual do salário, Ed. Ltr, p. 334, nestas palavras

“Prêmio é modalidade de salário vinculado a fatores de ordem pessoal do trabalhador, como produtividade e eficiência. Os prêmios caracterizam-se por seu aspecto condicional, sendo que uma vez instituídos e pagos com habitualidade não podem ser suprimidos .”

Pelo exposto o campo de incidência é delimitado pelo conceito remuneração. Remunerar significa retribuir o trabalho realizado. Desse modo, qualquer valor em pecúnia ou em utilidade que seja pago a uma pessoa natural em decorrência de um trabalho executado ou de um serviço prestado, ou até mesmo por ter ficado à disposição do empregador, está sujeito à incidência de contribuição previdenciária, seja ele um prêmio de Previdência privada, um bônus ou uma gratificação.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

DA CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS EVENTUAIS E POR LIBERALIDADE

Vários foram os argumentos trazidos pelo recorrente, dentre eles que parte dos pagamentos efetuados não se referiam a PLR ou mesmo previdência complementar, mais simplesmente pagamentos de bônus, feitos de forma eventual e por liberalidade, o que por si só, já é suficiente para afastar a natureza salarial da verba fornecida.

Quanto a este ponto, divirjo dos argumentos trazidos pelo recorrente. Ao contrário do pensamento exposto no recurso, entendo que os argumentos acima descritos é que deixam clara a natureza salarial dos pagamentos e por conseguinte, são suficientes para manutenção do lançamento.

Qualquer espécie de pagamento ou utilidade fornecida pelo empregador ao empregado, seja para remunerar seu desempenho, ou simplesmente premiá-lo, constitui verba salarial uma vez fornecida em caráter de contraprestação pelo serviço prestado. Neste caso, o fato de ter sido fornecida por liberalidade, nada mais demonstra, que a vontade do empregador de estimular seu empregado, premiá-lo. Dessa forma, possui vinculação direta com o contrato de trabalho ajustado. Assim, o fato de ser pago por liberalidade, ou mesmo eventualmente não se prestam a afastar a sua natureza salarial, razão porque esse argumento é irrelevante para refutar o lançamento.

Da mesma forma, o argumento de pagamento eventual não afasta a vinculação a contraprestação. Não se trata de um pagamento fortuito, sem qualquer vinculação contraprestativa, pelo contrário, vincula-se a prestação de serviço, sendo que o número de vezes em que deu-se o pagamento mostra-se irrelevante, posto que quando pago possui nítida feição salarial.. O pagamento eventual descrito na norma previdência, diz respeito aquele desvinculado do contrato de trabalho, , por exemplo decorrente de uma caso fortuito, o que não se coaduna com um pagamento feito por atingimento de metas, pactuação prévia de contratação ou mesmo gratificação espontaneamente concedida.

Não merece guarida o argumento de que: mesmo que os valores fossem considerados remuneração, não indicou a autoridade fiscal o dispositivo legal infringido, sendo dessa forma nulo o lançamento. Indicou precisamente a autoridade fiscal, os fundamentos legais do lançamento. No caso, o dispositivo legal é o próprio dispositivo que descreve a remuneração do empregado como salário de contribuição, já que o termo remuneração é amplo e engloba todos as espécies de valores e benefícios concedidos aos empregados. Assim, também não acato o argumento trazido pelo recorrente.

DO PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Por outro lado argumenta o recorrente que os valores depositados nas contas de previdência privada, ora representavam participação nos lucros, ora bônus. Assim, importante analisar o pagamento sob essa ótica considerando os argumentos apresentados.

Quanto aos pagamentos a título de PLR argumenta o recorrente, que todos os preceitos da lei 10.101, restaram cumpridos, sendo improcedente o lançamento realizado. Realizou a empresa com seus empregados acordo para o pagamento de PLR, sendo que os

valores que ultrapassaram a semestralidade prevista em lei, não consistem em PLR, mas sim bônus de permanência, segundo seus argumentos. Vejamos o que diz o recurso:

Com efeito, ao contrário do que afirma a fiscalização, todos os requisitos previstos na legislação acima apontada foram cumpridos. De início, cumpre esclarecer que a Recorrente e os empregados optaram por fazer negociação coletiva por meio de "Acordo Nacional de Participação nos Resultados", celebrado com o Sindicato dos Empregados do Comércio de São Paulo, exatamente nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 10.101, de 2000.

Ora, conforme já sobejamente demonstrado na impugnação relativa ao processo nº 19515.003483/2010-11, pelas mesmas razões (exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de PLR, tidos como verbas de natureza salarial pela fiscalização), observa-se que os agentes fiscais extrapolaram as suas atribuições e efetuaram lançamento com suporte em "requisitos" que eles mesmos criaram, fazendo exigências além daquelas previstas na Lei nº 10.101, de 2000, que a própria lei que lhes dá amparo para a tipificação da natureza jurídica dos pagamentos do PLR (Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, § 9º, alínea "i"), remete a definição dos requisitos para a lei específica.

Todas as informações, detalhes e especificações (não exigidas pela Lei nº 10.101, de 2000), denominadas "Programas de PLR", foram amplamente divulgadas aos empregados, assim como as metas a serem alcançadas e a quem eram aplicáveis, tudo de acordo com as diretrizes estabelecidas nos Acordos de PLR, de forma transparente, que os AFRFB tiveram acesso e, inclusive, se referiram a eles (Programas de PLR) no Termo de Verificação Fiscal.

Não se pode, contudo, admitir a interferência da fiscalização no conteúdo dos Acordos, que as partes (empresa e sindicato de empregados) livremente pactuaram em conformidade com a lei específica que disciplina a matéria, pois tornaria as disposições legais criadas por determinação da Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, letra morta.

A participação nos resultados também consta do acordo, consistindo em um pagamento anual e será feito conforme o grau alcançado na análise de desempenho individual ou por equipes, de acordo com procedimentos e critérios da empresa.

*Acrescente-se que, as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque **são dados sigilosos que não podiam ser expostos** para o público externo, mas que seus empregados foram cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, fato notório e divulgado internamente pela empresa.*

Por outro lado, em todos os Acordos Coletivos constou previsão expressa para pagamentos superiores ao teto estabelecido, estando assim redigidos os dispositivos pactuados.

Destaque-se, ainda, que a Lei nº 10.101 de 2000 não proíbe o pagamento da PLR - com assentimento dos empregados, por meio de depósitos em plano de previdência.

Quanto à afirmação de que os pagamentos efetuados à Seguradora Itaú Vida e Previdência não transitaram pelas folhas de pagamento, é óbvio que, por se tratarem de aportes que poderiam ou não se converter em planos de benefícios de previdência, dependendo da opção que cada beneficiário desse ao seu quinhão, não poderiam integrar a folha de pagamento, dada a sua natureza. Ademais, o fato da PLR ter sido paga por meio de conta de previdência privada, não tem o condão de alterar a natureza jurídica de verba não-salarial.

Por outro lado, quando os agentes fiscais afirmam que para alguns empregados que receberam o PLR por meio de depósitos na Seguradora, não foi respeitado o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, nenhuma razão lhes assiste visto que, conforme mencionado na defesa do Al relativo ao processo nº 19515.003483/2010-11, parte dos depósitos não se tratam de PLR e sim de esporádicas gratificações liberais ou bônus de contratação, que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, razão pela qual não podem ser consideradas no cômputo da semestralidade previsto no dispositivo citado. Acrescente-se, ainda, que os Auditores não apontaram especificamente estes casos, o que torna imponderável a contestação.

*Assim, a Recorrente, visando assegurar a sua função social, realizou, com a concordância de seus empregados, os pagamentos por meio de depósitos junto ao Plano de Previdência Privada. Não obstante os argumentos expendidos, ainda que não se entendesse que os pagamentos fossem relativos ao PLR, que a Lei nº 8.212, de 1991, artigo 28, § 9º, alínea "j", exclui da base de cálculo das contribuições previdenciárias, as verbas, forçosamente, deveriam ser enquadradas na hipótese de exclusão prevista na alínea "p" do mesmo parágrafo 9º, que dispõe que não integra o salário-decontribuição **"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."***

2.3.1. Em todos os pagamentos efetuados a título de PLR, observou-se, rigorosamente, a semestralidade exigida pela Lei nº 10.101, de 2000. Observe-se que, parte dos pagamentos efetuados nas contas de previdência privada não se referem a PLR e sim à gratificações liberais e bônus de contratação relativos a profissionais extremamente qualificados - circunstância comum no mercado de trabalho de Executivos. Esses pagamentos não têm natureza salarial e, portanto, não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

Conforme consta do relatório fiscal, foram apresentados 3 documentos intitulados de ACORDO NACIONAL DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, para os anos de 2006, 2007 e 2008.

Antes de apreciarmos pontualmente, cada um dos requisitos abordados pela autoridade fiscal, convém destacar a legislação que disciplina o pagamento de PLR.

LEGISLAÇÃO APLICÁVEL NO TEMPO SOBRE PLR

Quanto a verba participação nos lucros e resultados, em primeiro lugar, deve-se ter em mente que é norma constitucional de eficácia limitada. Para fins de esclarecimento, cabe citar, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, descrevendo a extensão da aplicação do PLR as contribuições previdenciárias:

EMENTA

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) **O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional.** 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos

lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91 (já citada), nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a **fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:**

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.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

DO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica. Senão vejamos

Assim prescreve a legislação Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações

atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

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

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

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

Para excluir a referida verba da base de cálculo, deve a empresa cumprir os estritos ditames da lei. Também não merece guarida o argumento de que o mero descumprimento de algumas formalidades não desnaturariam o plano. Se as formalidades não tivessem que ser cumpridas, para que o legislador criaria tantas especificidades em relação ao pagamento desvinculado do salário. Se adotássemos a tese do recorrente, para que seria necessário editar a lei 10.101, o texto constitucional seria o suficiente.

O primeiro requisito descumprido segundo a autoridade fiscal, diz respeito a não inclusão no acordo de PLR de regras clara e objetivas, ou seja, foram apresentados planos, mas os mesmos não foram acordados. Nesse sentido, assim, destacou a autoridade lançadora:

*> Os **Funcionários não graduados** receberam valores proporcionais ao tempo de serviço na companhia e os **funcionários graduados** valores que, diferentemente do que ocorreu com os não graduados, não obedeceram a uma lógica temporal. Para estes foram criadas 03 faixas de pagamentos. A primeira contemplando diretores e gerentes seniores, a segunda gerentes juniores e a última demais categorias (coordenadores, chefes, etc). Cada faixa previa pagamentos em múltiplos de salários. Ou seja, diretores receberiam de 01 a 06 salários, gerentes de 01 a 03 e os demais de Vz a 1 Vz.*

> Para estes funcionários, ao que tudo indica, houve metas de vendas e lucratividade que, conforme o grau de atingimento das mesmas embasaria os valores das participações.

"PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS 2006

- Diretores, Gerentes e Profissionais" > Convém mencionar que este documento não consta, nem se encontra mencionado, do acordo nacional de participação nos resultados de 2006.

> Conjunto de folhas (capa mais 26 páginas numeradas pela fiscalização) com dados que, tudo leva a crer, referem-se às metas, e grau de atingimento destas, da participação nos resultados para os funcionários graduados (diretores, gerentes e profissionais).

> À página 01 constam os cargos "elegíveis" para esta sistemática de participação nos resultados (somente os graduados).

> Da página 02 (DOIS) à 21 (VINTE E UM) constam diversos indicadores (vendas, lucro líquido, lucro bruto, competitividade, custo logístico, etc), diferenciados por níveis hierárquicos (diretores, gerentes, coordenadores e chefes de seção) e respectivas áreas (comercial, administrativa, marketing, etc), das empresas que compõem o Grupo CBD (Extra, Comprebem, Sendas e Pão de Açúcar). Ao que parece, estes dados representam as metas, e respectivos índices de grau de atingimento, que resultaram nos valores da participação nos resultados por nível hierárquico em 2006.

> Da página 22 (VINTE E DOIS) à 26 (VINTE E SEIS) constam, em uma planilha intitulada "Gradiente de Salários", diferenciados por cargo (diretores, gerentes regionais e de operações, gerentes administrativos, gerentes de loja supermercados, chefes de seção e de operações, coordenadores, compradores e profissionais) o potencial de ganho por cargo em uma escala de 0 a 5 conforme o lucro líquido.

> Ou seja, suponhamos que o lucro líquido da companhia em 2006 tenha sido acima de 450 milhões. Neste caso, a participação que um diretor teria direito seria, dependendo das demais avaliações acima citadas, de 0 a 9 salários. Um gerente de loja, na mesma faixa de lucro, teria direito a um pagamento de 0 a 4 salários.

> Ora, está explícito na cláusula 2 . (vide tabela 2) do acordo nacional de 2006 que o teto da participação de diretores e gerentes seniores é 06 (SEIS) salários, e o de gerentes 03 (TRÊS) salários!

Para os anos seguintes, conforme descrito no relatório fiscal, a situação repetiu-se, sendo que os acordos foram realizado nos mesmos moldes (um para 2007 e outro para 2008/2009) com a definição de número máximo de salários para os funcionários graduados, dependendo do tipo de cargo ocupado: Diretores e gerentes, coordenadores, lideranças, chefias e profissionais liberais, apenas destacando o auditor as seguintes observações. Novamente, não foram acordados as metas a serem alcançadas, tendo sido apresentado documento apartado.

2007 – Ao contrário de 2006, no plano apresentado não constam valores pagos em 2007. (gradiente de salários).

Para o ano de 2009 não foram colacionadas informações acerca das metas estipuladas, nem mesmo no documento apartado apresentado pela empresa.

Após a análise dos planos assim, concluiu a autoridade fiscal:

> Não foram apresentadas atas das assembleias realizadas para a aprovação dos programas de participação nos resultados.

> Em nenhum dos acordos constam regras claras e objetivas quanto às metas e critérios de aferição das mesmas. O contribuinte simplesmente segregou seus funcionários em duas categorias - graduados e não graduados. Para os primeiros foi adotado um único parâmetro para fazer jus ao pagamento:

tempo de serviço na empresa. Para os demais, constam apenas tabelas com faixas de pagamentos por cargo.

> O contribuinte apresentou documentos referentes aos anos 2006, 2007 e 2008 onde constam diversas informações sobre lucratividade e produtividade. Entretanto, devido a esta documentação não constar dos acordos, não contemplar todas as categorias de funcionários e apresentar valores de pagamentos não previstos nos acordos, a mesma não foi validada por esta fiscalização.

> Parte dos pagamentos ocorreu, sem trânsito pelas folhas de pagamento, através de um plano de previdência privada contratado com a seguradora Itaú Unibanco Vida e Previdência.

> Para aqueles que receberam através da seguradora não foi respeitada o parágrafo 2.º do art. 3.º - "periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil" (vide anexo XI).

> Ainda em relação aos que receberam através da seguradora, não foi respeitada a previsão do parágrafo 5.º do art. 3.º - "As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto."

> Ou seja, os pagamentos ocorridos através de créditos em contas previdenciárias da seguradora Itaú Unibanco não foram tributados na fonte e sim no momento do resgate a uma alíquota de 15 (QUINZE) por cento.

6.7. Semelhante ao ocorrido com os planos de previdência complementar, em que se constatou que apenas o da BrasilPrev foi devidamente divulgado, as informações referentes às participações nos resultados também não foram divulgadas corretamente, conforme a seguir:

6.8. Portanto, na documentação analisada (Demonstrações Financeiras divulgadas e livros contábeis, dos anos 2006, 2007, 2008 e 2009), não constam os valores referentes às participações nos resultados pagos por intermédio da previdência complementar da seguradora Itaú Unibanco. Ou seja, foram omitidos (vide tabela 14):

6.9. Ou seja, no período de 01/2006 a 12/2009, o contribuinte dispendeu a título de participação nos resultados aproximadamente duzentos e vinte e seis milhões de reais. Desse total, sessenta e cinco milhões foram divulgados em documentos societários, contabilizados em títulos próprios e informados nas Declarações de Imposto de Renda na Fonte (DIRF). O restante, cento e sessenta milhões de reais, transitou por meio de créditos em contas de um plano de previdência complementar para apenas 863 funcionários, sem registros em folhas de pagamento e sem a devida incidência do imposto de renda na fonte.

Assim, após a apreciação dos argumentos trazidos entendo que não restou cumprido o requisito previsto no art. 2 da lei 10.101. O programa de metas não foi acordado na mesma oportunidade da realização do acordo com os empregados, sendo implementado em documento apartado, mas sem que contasse com a participação do sindicato. Pela análise dos documentos observa-se que os mesmos foram estipulados pela empresa, contudo alguns objetivos e metas específicos não foram estipulados, fae o sigilo da empresa.

A participação nos resultados também consta do acordo, consistindo em um pagamento anual e será feito conforme o grau alcançado na análise de desempenho individual ou por equipes, de acordo com procedimentos e critérios da empresa.

Acrésciente-se que, as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque são dados sigilosos que não podiam ser expostos para o público externo, mas que seus empregados foram cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, fato notório e divulgado internamente pela empresa.

Por outro lado, em todos os Acordos Coletivos constou previsão expressa para pagamentos superiores ao teto estabelecido, estando assim redigidos os dispositivos pactuados.

Ora, o legislador, foi bem claro que para a verba PLR estar desvinculada do salário, deveria ser objeto de negociação entre os empregados e empregadores, com a participação do sindicato. Descreveu a autoridade fiscal, que existiam metas, mas as mesmas não foram descritas no Acordo para pagamento de PLR, além do que os valores distribuídos encontram-se superiores aos estabelecidos nos referidos acordos, o que pode ser confirmado com os exemplos trazidos pela autoridade fiscal, fl. 42. Assim, não há de se falar em pagamento dentro dos limites acordados, o que demonstra a liberalidade e a intenção da empresa em remunerar indiretamente seus empregados.

Importante frisar quanto aos valores depositados nas contas de previdência, que as explicações e valores trazidos pelo contribuinte, nas intimações realizadas pela autoridade fiscal durante o procedimento de auditoria, não conferem com os aportes realizados e informados pela instituição de previdência. Procedeu a autoridade fiscal, neste casos a conferência com os valores declarados pelas Pessoas Físicas nas declarações de imposto de renda, confirmando os valores obtidos junto a instituição financeira. (fl. 41 a 43).

Ressalta-se que o sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados a firmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente, já que, na maneira como pago, segundo o recorrente, o PLR, não reflete nas demais verbas trabalhistas devidas aos empregados (FGTS, Férias, 13 salário etc.). Não podemos simplesmente afastar requisitos legais, acatando o argumento do recorrente de que existiam metas. A lei é clara! Dos acordos deverão constar regras claras e objetivas. Assim, ao definir regras em documento apartado, sem que as mesmas fossem negociadas com a participação do sindicato, ou mesmo argumentar que algumas não são divulgadas, por serem sigilosas não tem o condão de refutar o lançamento, que encontra-se devidamente fundamentado.

Da mesma forma, não acato o argumento de que os pagamentos de PLR obedeceram a semestralidade, sendo que os demais, correspondem a bônus, gratificações etc. Ora, analisando o lançamento e os argumentos trazidos pelo recorrente e pelo próprio responsável pela fiscalização (descritos no relatório fiscal), parece-nos, realmente que o recorrente buscou mascarar os pagamentos, posto que realizou programa de Previdência complementar apartado para os dirigentes, conjugou-os argumentando que os pagamentos

referiam-se a PLR e para os que ultrapassam a periodicidade permitida em lei (um semestre), descreve serem bônus ou gratificações desvinculadas do salário. Dessa forma, o recorrente passa-nos a impressão de que a empresa buscou várias possibilidades legais para que os valores estivessem excluídos do conceito do salário de contribuição, mas sem se ater ao fiel cumprimento dos requisitos legais em relação a cada uma delas. Assim, encontra-se correto o lançamento realizado, sendo que o detalhamento realizado pela autoridade fiscal em seu relatório (por meio das planilhas, da análise contábil, dos fatos obtidos junto a instituição Itaú) demonstram realmente que os pagamento constituem modalidade de remuneração paga aos seus dirigentes.

Ressalto, novamente, que os argumentos trazidos pelo recorrente não são suficientes para refutar o dados fáticos colacionados aos autos. Por exemplo, com relação a alegação de que parte dos valores lançados à título de Bônus eram na verdade provisões, não apresentou o recorrente documentos contábeis que representariam, quanto as provisões foram efetivadas, nem tampouco o estorno dos valores provisionados e não utilizados.

QUANTO AO MONTANTE DISTRIBUÍDO

Segundo ponto, não encontrei nenhum documento que afastasse o argumento da autoridade, quanto a ata das reuniões para identificação da realidade dos valores distribuídos:.

8.6. Na verdade, o que se constatou foi uma manobra em que o contribuinte segregou seus funcionários em duas categorias: graduados e não graduados.

Remunerou a primeira, conforme estipulado nos acordos de participação nos resultados, via folhas de pagamento, retendo e declarando (DIRF) o imposto na fonte, e, por intermédio de contas previdenciárias abertas em um plano corporativo de previdência complementar contratado com a seguradora Itaú Unibanco creditou aos integrantes da segunda vultosos valores não previstos nos referidos acordos, sem trânsito pelas folhas de pagamento, não declarados em DIRF e sem a devida retenção do imposto de renda na fonte.

Outro ponto demonstrado pelo auditor e para o qual os argumentos apresentados pelo recorrente não refutam o lançamento efetuado, é o fato de que o Acordo de PLR define o máximo a ser pago considerando os salários do gerente, sendo que os valores distribuídos são bem superiores aos acordados, o que demonstra, que os pagamentos realizados visaram, como disse a autoridade fiscal, remunerar indiretamente o ocupantes de cargos de direção.

Mesmo que se considere o argumento trazido de que no acordo, consta que a empresa, pode a seu livre critério estabelecer valores superiores a título de PLR e que os mesmos não serão base de cálculo de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, isso apenas demonstra a liberalidade da empresa em pagar PLR a seu livre critério, sem o conhecimento do empregado, e que se assim o fizer estaria livre de pagamento de encargos sobre esses valores. Quais os critérios vinculados a esse “plus”; mais uma vez isso demonstra, como bem trazido pelo auditor a discricionariedade e ausência de elementos objetivos acordados, o impossibilita acatar o argumento de verbas desvinculadas do salário. Aliás, um dos indicadores de desempenho descritos nos documentos de avaliação é “discricionário” (fls. 312).

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

§ 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:

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de regras clara e objetivas negociadas com o empregado o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. Da mesma forma, o pagamento de bônus de permanência ou qualquer outra espécie de gratificação, por liberalidade, deixa clara a intenção da empresa em remunerar indiretamente os empregados, razão porque procedente o lançamento realizado.

DA MULTA APLICADA

Conforme descrito no relatório fiscal a autoridade aplicou na ação fiscal princípio da norma mais benéfica, expresso no art. 106, II, alínea "c", do Código Tributário Nacional — CTN, na apuração da multa exigível sobre a contribuição não recolhida tempestivamente, mediante cotejo, competência a competência, entre a soma da multa moratória incidente sobre a contribuição devida com a multa por descumprimento da obrigação acessória (não-declaração, em GFIP, da contribuição devida), calculadas de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, e a multa de ofício de 75% sobre a contribuição devida, prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91, acrescido pela Lei 11.941/2009; dessa comparação, detalhada na planilha anexa ao relatório, resultou na aplicação da multa prevista na legislação atual, qual seja a multa de ofício de 75% em todas as competências anteriores a 12/2008.

Já para as competências de 12/2008 a 12/2009, período onde já estava vigente a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, houve a aplicação da multa de ofício qualificada (150%), em virtude da intenção de sonegar que caracteriza fraude, nos termos do previsto no art. 72 da Lei nº 4502/64, uma vez que foi constatado pela fiscalização que:

- a) os valores pagos não constam nas declarações tributárias (DIRF e GFIP), nas folhas de pagamento e nos acordos de participações nos resultados;
- b) houve lançamentos contábeis em títulos não próprios;
- c) houve omissão do plano e dos valores nos relatórios societários divulgados (CVM e SEC); todos os fatos também encontram respaldo nos depoimentos de ex-funcionários.

A legislação que respalda o lançamento, assim prescreve:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pelo contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser

restituída por infração à legislação tributária; e(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

II –(VETADO).(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Conforme descrito pelo auditor, pelo relatos de ex-funcionários, a previdência complementar do Itaú Unibanco era utilizada para pagamento da parcela variável do salário, identificada como "bônus", "prêmio por desempenho" e "PLR". Ou seja, através de uma manobra engendrada pelo contribuinte, e ao que tudo indica com a participação da seguradora, simulava-se o crédito em conta de previdência privada dos referidos empregados quando na verdade o que se estava a fazer era o pagamento de verbas salariais.

A citada lei 4502/64, em seu art. 72, assim, define a caracterização de fraude?

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Assim, descreveu a autoridade fiscal em seu relatório, os fatos que entendeu demonstram a nítida intenção da empresa em omitir pagamentos feitos a empregados por meio de aporte a contas de previdência privada.

Restou clara a existência de dois planos de previdência complementar (BrasilPrev e Itaú Unibanco). Entretanto, no período de 01/2006 a 12/2009, somente foram identificados na contabilidade os recursos aportados no plano da BrasilPrev (vide tabela 5), fl. 24.

Informa a Fiscalização, que no início da ação fiscal, não foi possível identificar os registros contábeis referentes ao plano de previdência contratado com a seguradora Itaú Unibanco, pois não havia na contabilidade nenhuma conta ou histórico contábil específico para o referido plano ou seguradora; entretanto, posteriormente, com o depoimento de ex-funcionários e, por meio da utilização de um "software" de auditoria em arquivos digitais, foi executado um rastreamento de "palavras", possibilitando a identificação de duas contas contábeis (contas nrs. 213.350 e 407.150), onde foram contabilizados os valores correspondentes.

Em decorrência de inexistir na documentação apresentada pelo contribuinte tal plano de previdência complementar, foi instaurado procedimento fiscal (MPF nº 0810400.2009.00710-6) na Itaú Unibanco Vida e Previdência para esclarecimento dos fatos.

(...)

Portanto, a documentação analisada e os esclarecimentos prestados demonstram:

*> Que houve pagamentos de verbas salariais (participação nos lucros e resultados), a determinados funcionários, por intermédio do plano de previdência da seguradora Itaú Unibanco (itens 05 e 06), **sem transitarem pelas folhas de pagamento;***

*> Que também ocorreram pagamentos de participações nos **resultados com trânsito pelas folhas de pagamento fitem 03);***

> *Que pagamentos a fornecedores foram lançados nestas mesmas contas contábeis (item 12);*

> *Que a contabilização de despesas de pessoal ocorre no centro de custos 401 (salários, horas extras, 13º salário, bonificações, honorários da diretoria, PLR, etc). Porém, os pagamentos à seguradora Itaú Unibanco foram contabilizados no centro de custos 407 (Despesas de Funcionamento) utilizado para aglutinar gastos com lavanderia, materiais de limpeza, despesas legais e judiciais, etc.*

> *Que a terminologia utilizada para descrever as contas não guarda relação com a finalidade das mesmas, conforme tabela 7:*

Conta contábil	Descrição
407.150	Bônus performance
213.350	Bônus performance
211.285	Outros fornecedores mecanizados

5.6. *Tais explicações demonstram claramente que o contribuinte, para acobertar a ocorrência de pagamentos de verbas salariais - sem trânsito pela folha de pagamentos, **aglutinou em uma mesma conta contábil** lançamentos (aportes em planos da previdência, pagamentos de participações nos resultados e fornecedores).*

5.9. *Ou seja, a boa conduta exige que os registros de todas as operações relativas ao exercício da empresa sejam lançados no Livro Diário com **individualização, clareza e caracterização do documento.***

5.10. *Portanto, segundo os fatos apurados, foi constatado que o plano de previdência contratado com a seguradora Itaú Unibanco tinha como única finalidade o pagamento (sem trânsito pelas folhas de pagamento) da parcela variável dos salários dos funcionários ocupantes de cargos de chefia.*

Com base nas citações transcritas no relatório fiscal, entendo ter a autoridade fiscal se desincumbido do ônus de demonstrar a intenção do recorrente de fraudar a legislação previdenciária, quanto a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores destinados aos empregados por intermédio de planos de previdência complementar.

Contudo, não posso ratificar o mesmo procedimento em relação ao LEV 04, tendo em vista, que descreve o próprio auditor em seu relatório que parte dos pagamentos de PLR transitaram pelas folhas de pagamento, senão vejamos, especificamente um trecho:

Portanto, a documentação analisada e os esclarecimentos prestados demonstram:

> *Que houve pagamentos de verbas salariais (participação nos lucros e resultados), a determinados funcionários, por intermédio do plano de previdência da seguradora Itaú Unibanco (itens 05 e 06), **sem transitarem pelas folhas de pagamento;***

> Que também ocorreram pagamentos de participações nos resultados com trânsito pelas folhas de pagamento fitem 03).

É fato, que referidos pagamentos constituem salário de contribuição, conforme já apreciado, porém, entendo que não há sustentáculo para manutenção da qualificação da multa, tendo em vista, nos casos de pagamentos que transitam pela folha de pagamento, não restar caracterizado a intenção do agente em omitir, ou mesmo esconder o pagamento, razão pela qual deve ser afastada a qualificação da multa qualificada.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO, para desqualificar a multa aplicada em relação ao LEV 04.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira