



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 35167.001084/2006-84
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-004.829 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de novembro de 2018
Recorrentes ALBRAS ALUMÍNIO BRASILEIRO S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2005

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE. STF.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência.

APROPRIAÇÃO DE RECOLHIMENTO.

Os recolhimentos efetuados por meio de Guias da Previdência Social-GPS são apropriados, sendo deduzidos do crédito previdenciário apurado obedecendo, para efeito de rateio entre as rubricas, a critério pré-estabelecido.

RECOLHIMENTO VERIFICADO EM DATA POSTERIOR.

Serão excluídos do débito valores recolhidos, constantes do conta-corrente da empresa, nele inseridos após o lançamento, mas recolhidos em data anterior a ciência da notificação.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL. IMPROCEDÊNCIA.

A indicação incorreta do fundamento de direito que autoriza a incidência da contribuição social sobre a remuneração paga ou creditada a contribuintes individuais, vicia o procedimento fiscal, impondo a sua improcedência.

MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.
RETROATIVIDADE BENIGNA. SUMULA CARF ° 119.

Nos termos da 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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. ALIMENTAÇÃO. PAGAMENTO IN NATURA.

O pagamento *in natura* do auxílio alimentação, vale dizer, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa, não sofre a incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. INEXISTÊNCIA DE AMPLITUDE DE COBERTURA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

O lançamento deve ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, na forma da Lei n.º 9.784/99.

REEMBOLSO COM MEDICAMENTOS E APARELHOS CORRETIVOS.

Os valores reembolsados a título de medicamentos e aparelhos corretivos desde que oferecidos a todos segurados empregados e dirigentes da empresa não integram o salário-de-contribuição.

TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, conforme Súmula CARF n.º 04.

ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N.º 02.

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 negar provimento ao recurso de ofício, e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de excluir do lançamento os valores associados ao plano de previdência privada, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator) e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea de Moraes Chierogatto.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles – Redator Designado “ad hoc”

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Marcelo de Sousa Sateles, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Andréa de Moraes Chieregatto e Ronnie Soares Anderson

Relatório

Tratam-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos nos autos do processo nº 35161.001034/2006-84, em face do acórdão nº 01-15.266, julgado pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), em sessão realizada em 30 de setembro de 2009, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte a impugnação apresentada pela contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

" Trata-se de crédito previdenciário lançado pela fiscalização através do Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD nº 35.909.499-6, contra a empresa acima identificada, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 554/565, refere-se às contribuições previdenciárias, tendo como fato gerador as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados e contribuintes individuais, no valor com juros e multa à época do lançamento de R\$19.931.422,83 (dezenove milhões, novecentos e trinta e um mil, quatrocentos e vinte e dois reais e oitenta e três centavos), consolidado em 14/08/2006.

Diz respeito às seguintes contribuições: retenção de segurados empregados e contribuintes individuais, empresa, SAT/RAT, adicional para financiamento da aposentadoria especial, retenção de onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, terceiros.

É constituído dos seguintes levantamentos:

I - Declarado em GFIP:

- *FP - FOLHA DE PAGAMENTO DA EMPRESA: foram lançados os valores declarados pela Notificada em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de*

Serviço e informações à Previdência Social (GFIP). A Fiscalização informa que o Sujeito Passivo deixou de recolher parte das contribuições que declarou devida. Juntou aos autos o Resumo da Folha de Pagamento.

II - Não declarados em GFIP:

- *PL - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS EMPREGADOS: foram lançados os valores referente à Participação nos Resultados (PLR). A Notificada não observou as disposições contidas na Lei n.º 10.101/2000. Conforme cláusula 2.º do Acordo Coletivo do ano de 2001, no ano de 2001 a PLR tinha uma parcela fixa independente de metas*
- *Já no ano de 2004 a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), foi paga em três parcelas, conforme consta nas folhas de pagamento dos meses de janeiro, fevereiro e novembro de 2004, contrariando o disposto no art. 2.º, § 1.º e art. 3.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101/2000. Fundamenta-se também no art. 28, parágrafo 9.º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91;*
- *PLI - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES: foram lançados os valores referentes a Participação nos Resultados (PLR) paga aos administradores (diretores e conselheiro), valores estes verificados na folha de pagamento. A Lei n.º 6.404/76 prevê a participação dos administradores somente nos lucros, não havendo previsão de participação nos resultados. Explica a Autoridade Fiscal que a Lei n.º 10.101/2000 prevê que somente os empregados têm direito a mencionada participação. Esclarece também que a participação dos administradores nos lucros representa uma espécie de complementação de sua remuneração. Ressalta que tais administradores foram admitidos de acordo com as normas da Lei n.º 6.404/76. Junta aos autos Estatuto da Empresa, Ato de Nomeação e Termos de Posse, DIPJ, Ata da Assembleia Geral Ordinária e Ata da Assembleia Geral Extraordinária (fls. 634/714);*
- *PAS - PASSAGEM FÉRIAS/BENEFÍCIOS foram lançados os valores relativos ao fornecimento de passagens pela Notificada para alguns empregados e seus dependentes, por ocasião de suas férias, para custear a viagem para suas cidades de origem. A Fiscalização juntou aos autos a Relação Lançamentos Contábeis, contendo o número da conta, nome, valor, data e histórico (fls. 716/727);*
- *ALI - PROGRAMA ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR: foram lançados os valores relativos à Alimentação do Trabalhador - PAT, registrados nas contas n.º 125143 e n.º 355143 - Vale Alimentação - PAT.*

Informa a Fiscalização que deduziu os valores descontados dos segurados. Esclarece que a Notificada possui inscrição no PAT a somente a contar de 08/2004, logo, para o período de 01/2001 a 07/2004 considerou os valores pagos a título de alimentação como base de cálculo previdenciário, conforme previsto no art. 28, § 9º, alínea “c”, da Lei nº 8.212/1991;

- *GRA - GRATIFICAÇÕES: foram lançados os valores relativos a gratificações pagas pela Notificada por ocasião da saída de férias do empregado, tendo direito somente os empregados admitidos até 31/05/1997, com reflexo nas demais verbas. Esclarece a Autoridade Fiscal que o pagamento das referidas verbas estão condicionadas à assiduidade do empregado, conforme acordo coletivo. Estas gratificações não foram consideradas base de cálculo para previdência social pela empresa. Junta aos autos planilha discriminando os valores da folha de pagamento, as competências, o valor, o código com respectivo nome do provento, resumo folha de pagamento por amostragem e Acordo Coletivo (fls. 732/859);*
- *REE - RESSARCIMENTO DE MEDICAMENTOS E APARELHOS CORRETIVOS: a Fiscalização explica que a Notificada ressarcir em 60% dos valores gastos com medicamentos e em 40% com aparelhos corretivos, mediante a apresentação dos gastos ao setor competente da empresa. Em sendo assim, o empregado tem despesas com medicamentos e/ou aparelhos corretivos por sua conta, apresenta na empresa os comprovantes das despesas efetuadas, sendo ressarcido em 60% e/ou 40% desse valor conforme o caso. As despesas não são indenizatórias, ou seja, os valores recebidos são pelo trabalho. A Notificada considera tais despesas como reembolso, entretanto, não se trata de reembolso, vez que este significa gastos realizados pela empresa e depois ressarcidos pelo empregado, não ocorrendo tal situação no presente caso, pois o que se verificou na prática, é que a mesma concede como benefício ao empregado parte dos valores dispendidos por este na aquisição de medicamentos e/ou aparelhos corretivos. Fundamenta-se no art. 28, inciso I, § 9º, alínea “q”, da Lei nº 8.212/91. A Fiscalização juntou aos autos Acordo Coletivo, Deliberação da Diretoria DED-016 e seus anexos (fls. 898/937);*
- *PRE - PREVIDÊNCIA PRIVADA: foram lançados os valores relativos à previdência complementar ofertada pela Notificada e não disponível a todos, ficando excluídos os Diretores e os empregados em fase de experiência. A Fiscalização informa que somente a partir de 10/2001 é que foi estendida a todos conforme*

verificado no Contrato de Previdência Complementar, juntado aos autos (fls. 939/982). Fundamenta-se no art. 28, inciso I, § 9º, alínea “p”, da Lei n.º 8.212/91;

III- Dispensado de declarar em GFIP:

- *RE - RETENÇÃO: corresponde à retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, a título de antecipação da contribuição previdenciária, conforme previsto no art. 31, da Lei n.º 8.212/91, não recolhidas em favor das empresas TRANSUL TRANSPORTE LTDA, ALCANCE TRANSPORTADORA LTDA E TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA. Inclui também lançamento do adicional de 2% quando o serviço seja prestado em condições especiais para os seguintes levantamentos: ALU, ARA, ARP, AUT, AWF, CDJ, CLP, COB, COM, CTT, CVR, DIV, ELA, ENG, GAS, GNE, HID, JOS, LOC, MAC, MAN, MEL, MEN, MIB, MS, NRT, OMG, PIM, ROD, SÃO, SER, SIR, SMC, SMT, SOU, SEM, TEC, TNF, TSN, V.IL e VIR. Este adicional incidiu exclusivamente sobre o valor definido como serviço na própria nota fiscal e está previsto no art. 6º, da Lei n.º 10.666/2003;*
- *TRA - TRANSUL TRANSPORTE LTDA e .IOL - TRANSPORTADORA JOLIVAN LTDA: referem-se à atividade de transporte de resíduos sólidos (borra de alumínio). Este serviço se enquadra no mesmo item que trata de resíduos e não como transporte. Fundamenta-se na Ordem de Serviço n.º 209/1999, item 12.1, h; Instrução Normativa n.º 71/2002, art. 103, IV; Instrução Normativa n.º 100/2004, art. 155, V e Instrução Normativa n.º 03/2005, art. 146, V.;*
- *ADT- TRANSUL TRANSPORTE LTDA: refere-se ao adicional relativo às prestações de serviço realizadas pela empresa TRANSUL TRANSPORTE LTDA;*
- *ALC - ALCANCE TRANSPORTADORA LTDA: refere-se à retenção de 11% incidente sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas pela empresa ALCANCE TRANSPORTADORA LTDA no que respeita à prestação de serviço de transporte de mercadorias até 09/06/2003, já que com a vigência do Decreto n.º 4.729/2003, que alterou o inciso XIX, do § 2º, do Decreto n.º 3.048/1999, passou a ser devida a retenção apenas sobre a atividade de transporte de passageiros;*
- *DAL - DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS: refere-se à diferenças de multa e acréscimos legais decorrentes de recolhimento em atraso. A Fiscalização ressalta que providenciou alteração na guia da competência 05/2001 para o CNPJ n.º 05.053.020/0002-25, pois a Notificada fez recolhimento no CNPJ n.º 05.053.020/0003- 06.*

Narra ainda o Relatório Fiscal que todos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte foram abatidos do total do crédito levantado. Foram também lavrados os seguintes créditos: Al n.º 35.909.500-3 (CFL 68), Al n.º 35.909.497-0 (CFL 35), Al n.º 35.909.496-1 (CFL 30) e Al n.º 35.909.498-8 (CFL 91).

DA IMPUGNAÇÃO

Às fls. 1029/1088, a empresa notificada apresenta impugnação ao débito constante da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD em epígrafe, acompanhada dos anexos de fls. 1089/2082 (volumes IV, V, VI e VII), requerendo a) sua nulidade por cerceamento de defesa, considerando que foi violado o disposto no art. 610, §2º, c/c com o artigo 66, da TN/INSS/DC n.º 100/2003 e art. 588, da Instrução Normativa/INSS n.º 100/2003; b) exclusão das importâncias referentes à contribuição previdenciária incidente sobre a Gratificação de Férias paga entre Janeiro/2002 e Dezembro/2005, tendo em vista seu recolhimento; c) decadência do crédito previdenciário ocorrido há mais de cinco anos (01/2001 a 08/2001) e d) pelos motivos expostos, não há amparo constitucional/legal para a tributação suplementar dos valores despendidos com Gratificação de Férias, PLR, Previdência Complementar Privada, Auxílio Alimentação e Reembolso de Medicamentos e Aparelhos Corretivos. A seguir transcrevo em síntese os argumentos apresentados pela empresa defendente:

I - Da Nulidade do Levantamento GRA - GRATIFICAÇÕES

Aduz que houve cerceamento de seu direito à defesa, em virtude do prazo de defesa ser de apenas 15 (quinze) dias para que juntasse aos autos toda a documentação comprobatória dos recolhimentos das contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento das gratificações de férias. Explica que o prazo para apresentação das guias, em virtude de a defendente se utilizar de sistema de processamento eletrônico, deveria ser o de 20 (vinte) dias, conforme determinado no art. 610, § 2º, art. 66 e art. 588, da IN/INSS/DC n.º 100/2003.

Reconhece que para o período de maio/2001 a dezembro/2001 deixou de recolher as contribuições previdenciárias incidentes sobre as gratificações de férias pagas, no entanto, por ocasião da apresentação da presente defesa está sendo realizada a quitação integral das mesmas. Esclarece que para o período de janeiro/2002 a dezembro/2005 passou a tributar o pagamento das mencionadas gratificações, assumindo o seu caráter remuneratório. Acontece que todo o recolhimento efetuado foi ignorado pela Autoridade

Fiscal, de maneira que, para apresenta-los adequadamente, seria necessário o prazo de vinte dias e não o de quinze.

A fim de evitar maiores prejuízos, mesmo sabendo da faculdade que lhe é garantida, juntou aos autos os comprovantes de recolhimento do período ora discutido, sem que, contudo, sanar a nulidade em questão.

Caso seja ultrapassada a preliminar de nulidade, pede a exclusão das contribuições lançadas no período de janeiro/2002 a dezembro/2005 no tocante ao levantamento GRA, por terem sido extintas pelo pagamento.

II - Da Decadência

Pede a decretação de decadência dos créditos previdenciários lançados nos diversos levantamentos que compõem a presente Notificação entre janeiro e agosto de 2001, fundamentado no que dispõe o § 4º, do art. 150, do CTN. Esclarece que a questão consiste na antecipação ou não da quitação da exação previdenciária, tratando-se de tributo como a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento, cujo lançamento ocorra segundo a modalidade homologatória, afinal do fato de ter ocorrido a antecipação é que defluirá o preceito normatizador do prazo decadencial.

Logo, em havendo pagamento antecipado, como no presente caso, onde o que se discute é a inclusão no salário de contribuição de determinados valores por deverem, a juízo da Fiscalização, ser considerados na composição da base de cálculo do mesmo, e de ser aplicado o artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Inexistindo o pagamento antecipado, prevalecerá o disposto no artigo 45, da Lei nº8.212/1991, nos termos do qual o lapso decadencial passa a ser de dez anos, a partir do primeiro dia do exercício ulterior àquele em que o crédito poderia ter se constituído, afinal nessa última hipótese ao invés de suceder lançamento por homologação, sobrevirá lançamento direto ou de ofício e o prazo decadencial tende a ser, naturalmente, desfavorável ao contribuinte.

A fim de consubstanciar o que alega, colaciona diversas jurisprudências e entendimentos de vários mestres tributaristas.

III - Do Levantamento ALI - PROGRAMA ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

Esclarece que os vales distribuídos a seus empregados se subdividem em “Vales Alimentação”, que servem para a compra de gêneros alimentícios e “Vales Refeição”, que se prestam à compra de refeição. Enfatiza que na própria fábrica existe um refeitório, no qual a alimentação é comercializada para os seus empregados. Atualmente, a empresa responsável pelo fornecimento da alimentação é a SERV FÁCIL LTDA, seguindo as demais fornecedoras de alimentos no pátio da fábrica, anteriormente ao período de 01/2001 a 12/2005. Com o intuito de comprovar o que alega, junta aos autos os contratos realizados com as empresas fornecedoras. Dessa forma, entende que o crédito de alimentação não está vinculado ao salário, pois o valor é uniforme, independentemente da faixa salarial a que pertença cada empregado, fato que reforça que a alimentação é “in natura”, não tendo natureza salarial.

Postula que o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal de considerar salário-de-contribuição previdenciário os valores arcados pela pessoa jurídica empregadora a título de alimentação “in natura” sem que esteja inscrita no PAT, vai de encontro com a própria mens legis e vários julgados do Conselho de Recursos da Previdência Social e do Superior Tribunal de Justiça, para os quais a única exceção a tal entendimento é o depósito em conta corrente, o que não é o caso da defendente, conforme ratificado pela Autoridade Lançadora. Faz a transcrição de vários julgados.

Alega que a alimentação fornecida a seus empregados além ser “in natura”, disponibilizada por meio de vales refeição, e condicional. É condicional porque é fornecida no local da prestação do trabalho, em restaurante industrial, mantido internamente no próprio estabelecimento empresarial, conforme contratos mantidos com as fornecedoras de alimentação em anexo. O fornecimento de alimentação se dá desta forma, em virtude de estar condicionada à inviabilidade de deslocamento dos empregados. Justifica aduzindo que o empregado iria despende muito tempo para se dirigir a outro refeitório mais próximo na zona urbana, distante mais de 15 (quinze) quilômetros de suas instalações fabris. Uma vez fornecendo a alimentação no local do trabalho estaria salvaguardando a sua produtividade, vez que suportaria prejuízo em vista da demora e do desgaste físico decorrentes da ida e volta de seus empregados no horário das refeições, considerando que o parque fabril encontra-se em uma zona florestal. Em sendo assim, está afastada a prestação retributiva do labor dos empregados, pois as refeições são fornecidas no interesse e para melhor prestação do serviço.

Conclui, então, que no presente caso, não se aplica o disposto no inciso I, do art. 28, da Lei n.º 8.212/1991, o qual vincula as parcelas que compõem o salário-de-contribuição à sua essência retributiva, significando dizer que somente na hipótese da alimentação fornecida ser prestar para fins de pagamento pelo trabalho prestado é que integraria a base de cálculo previdenciária.

Apoia-se em decisões do Tribunal Superior do Trabalho na intenção de confirmar que a ajuda alimentação percebida pelos empregados não é parcela integrante da remuneração dos mesmos.

Ratifica seu entendimento de que a alimentação fornecida a seus empregados não se configura em salário “in natura”, quando alega que desempenha sua atividade em parque industrial de enormes proporções, longe do centro urbano cerca de quinze quilômetros, implicando na necessidade do fornecimento da alimentação para o bom andamento de sua atividade. Para consubstanciar sua alegação transcreve julgados do Tribunal Regional do Trabalho.

Evidencia que as refeições em espécie, são cobertas em parte pela defendente e em parte pelos empregados, situação contemplada como hipótese de não incidência de contribuição previdenciária. Fundamenta-se em julgado do TRT.

Finalizando este tópico, infere que mesmo que os valores referentes à alimentação fornecida aos empregados fossem concedidos por mera liberalidade, não integrariam a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 13 Região, que transcreve.

IV - Do Levantamento PRE - PREVIDÊNCIA PRIVADA

Argumenta que não houve violação ao art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei n.º 8.212/1991, pois combinada com o art. 26, da Lei Complementar n.º 109/2001, houve ampliação do conceito de disponibilização da previdência privada a todas as categorias de empregados da pessoa jurídica. Logo, foi permitida a oferta de previdências diferentes para categorias diferentes de empregados.

Questiona que a Fiscalização fez distinção de tratamento em relação aos administradores da empresa, pois para efeito de previdência complementar os considerou como “empregados”, enquanto que, para efeito de participação nos lucros ou resultados os mesmos dirigentes não foram considerados empregados.

No que respeita à exclusão dos empregados regidos pelo contrato de experiência, postula que a dicção legal ao descrever que a abrangência abarca “todos os empregados”, leva a entender que aqueles que ainda se encontram “em experiência”, podem ser excluídos do plano de Previdência Complementar, desde que pactuado em norma coletiva interna, contando com a participação dos representantes de ambas as categorias.

Evidencia que a defendente em momento algum excluiu categoria, cargo ou grupo qualquer de empregados, em optar pela adesão ao Plano de Previdência Complementar com a entidade Bradesco Previdência e Seguros S/A, de forma que permaneceram abrangidos todos os seus empregados, inclusive os que estavam em regime de experiência assim que terminado o contrato a que estava sujeito. Conclui, então, que as somas pagas ao Plano de Previdência Privada foram ofertadas a todos os seus empregados, já que a exclusão sustentada pela Autoridade Fiscal foi em relação a seus diretores, indo de encontro ao disposto no art. 28, § 9º, alínea “p”, da Lei n.º 8.212/1 991.

Por outro lado, aduz que de acordo com o art. 2º, do Decreto-Lei n.º 2.296/1986, não ha incidência previdenciária sobre os valores despendidos pela pessoa jurídica em favor de seus empregados a título de Previdência Complementar Privada. Transcreve voto vencedor emitido pela 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos da Previdência Social, para confirmar o que argumenta.

Destaca que por ocasião da ação fiscalizatória não houve qualquer diligência junto à entidade de previdência aberta contratada, o que, no mínimo, soa paradoxal, uma vez que o contrato é de natureza adesiva, não se podendo imputar à defendente a redação eventualmente excludente de qualquer das cláusulas, como ainda o mencionado contrato foi devidamente avalizado e fiscalizado pela Secretaria de Previdência Complementar - SPC e Conselho de Gestão de Previdência Complementar - CGPC. Não cabe, portanto, que a Fiscalização atribua qualquer ilegalidade ao contrato. Fundamenta-se no voto da relatora Bernadete de Oliveira Barros do CRPS, ocasião em que evidencia que qualquer dúvida quanto ao Plano de Previdência Complementar deve partir de questionamento sustentado perante a entidade contratada para o custeio da assistência complementar. Cita também, jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça sobre o assunto.

V - Do Levantamento PL - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS EMPREGADOS

Tomando por base o acordo pactuado com seus empregados para o exercício de 2001, alega que só haveria pagamento da participação nos lucros ou resultados caso a meta mínima fosse alcançada.

Aduz que no Relatório Fiscal a Autoridade Lançadora não comprovou que a meta para o ano-calendário de 2000 não foi alcançada por seus empregados, limitando-se a citar apenas a Cláusula 2ª, do Acordo de 2001, a qual não afasta a previsão de metas para aquele ano e, muito menos pode ser utilizada como razão do lançamento, desvinculada dos anexos do mencionado Acordo Coletivo. Dessa forma, conclui que a citação de uma cláusula desacompanhada da demonstração de que não houve o cumprimento das metas pelos empregados, não é o suficiente enquadrar a PLR de um exercício como complementação salarial.

Ademais, infere que o disposto no § 1º, do an. 2º, da Lei n.º 10.101/2000, não vai de encontro ao contido no Acordo, pois estabelece claramente “os mecanismos de aferição das informações” de que o mesmo vinha sendo cumprido, assim como os critérios de quantificação do ganho condicional. Também não se sustenta o argumento da Fiscalização de que não haveria no mencionado acordo a previsão inflexível de que a PLR seria desembolsada em uma única parcela “fixa”.

Argumenta que não infringiu o contido no parágrafo 2º, do art. 3º, da Lei n.º 10.101/2000, vez que efetuou pagamento de PLR em janeiro/2004 e fevereiro/2004 relativo ao ano-calendário de 2003 e que desembolsou em outubro/2004 a antecipação de PLR do ano de 2005.

Ratifica que não houve três pagamentos relacionados com um mesmo resultado ou lucro anual, e sim, duas parcelas referentes ao ano fiscal precedente, e uma terceira no semestre subsequente, relativa ao ano ulterior, ou seja, duas parcelas do ano anterior e outra a título de antecipação.

Entende que podem ser distribuídos lucros ou resultados em até duas parcelas desde que o sejam em um mesmo exercício, assim como poderão ser antecipados lucros ou resultados em até duas parcelas no mesmo exercício. A antecipação e a distribuição de PLR não são excludentes, desde que cada uma observe o máximo de duas parcelas exigidas em lei. Logo a Lei n.º 10.101/2000 veda a distribuição ou antecipação de lucros ou resultados a partir de três vezes em diante em um mesmo exercício ou semestre, o que não foi o caso da impugnante.

Postula que não houve pagamento de participação indevida nos lucros ou resultados a seus administradores

que pudesse ser considerado como salário-de-contribuição.

Justifica alegando que os administradores são registrados como seus empregados, possuindo ficha de anotações e as devidas atualizações em silas carteira do trabalho, não podendo ser excluídos do que determina o art. 7º, inciso XI, da Carta Magna. Colaciona jurisprudência do TRT e STJ. Anexa aos autos cópia dos assentos funcionais de todos os diretores.

Aduz que o art. 152, § 2º, da Lei 6.404/1976, não tem o condão de afastar da categoria dos administradores a incidência da Lei n.º 10.101/2000. Primeiro, porque a Lei n.º 10.101/2000 é posterior à Lei n.º 6.404/1976 e, portanto, tem força bastante para derogá-la nesse peculiar. Segundo, a Lei n.º 10.101/2000 trata da participação nos lucros ou resultados dos empregados da sociedade empresária, logo, deve prevalecer sob o “critério da especialidade” sobre a lei das S.A (lei 6.404/1976). Terceiro, os julgados pátrios, em sua unanimidade, especialmente os do STJ e os do STF, consideraram o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, regulamentado a partir da Medida Provisória n.º 794/1994, e nesse peculiar nunca excluíram os dirigentes do regime iniciado com a MP e consumado com a Lei n.º 10.101/2000. Quarto, o art. 146, da Lei 11º 6.404/1976 não pode ser considerado como razão para a presente autuação, vez que o mesmo prescreve que os diretores podem ser acionistas e não necessariamente acionistas.

VI - Do Levantamento REE - RESSARCIMENTO DE MEDICAMENTOS E APARELHOS CORRETIVOS

Alega que à luz do Direito Previdenciário, assim como, à luz da Ciência Contábil, não existe disparidade de conteúdo semântico entre a expressão “reembolso” e “ressarcimento”. Muito menos tal diferenciação é feita pela lei que rege a exclusão.

Primeiro porque, tanto no reembolso como no ressarcimento, a realização do pagamento advém de um prévio adiantamento de despesa por parte do credor da devolução da importância adiantada. Ora, havendo antecipação de despesa por parte do empregado, em nada colide com o ordenamento excludente de tais somas, nos termos do Acordo Coletivo firmado entre as partes.

Segundo, não há dispositivo na Lei n.º 8.212/1991, que autorize o reducionismo interpretativo almejado pela Autoridade Fiscal, tampouco, cláusula de exceção prevendo que quando a despesa com medicamentos e ou aparelhos corretivos é realizada diretamente pelo empregado, seguida do desembolso da pessoa jurídica

que o reembolsa, não poderá haver a exclusão de tais somas do salário-de-contribuição, já que seria ressarcimento e não reembolso.

Terceiro, quando se aprova, até por imperativo do Código Tributário Nacional em seu an. 1 1 l, inciso I, que a interpretação de benefício excludente da exigibilidade de crédito previdenciário não possa ser ampliativa, não se está autorizando o Fisco a suprimir as normas de exclusão ou amputá-las na medida em que crie mecanismos próprios de qualificação dos fatos jurígenos.

Quarto, não cabe à Autoridade Lançadora ignorar a mens legis, que foi a de assegurar a efetiva ocorrência do reembolso nas despesas realizadas pelos empregados, na aquisição de medicamentos e aparelhos corretivos, fato que se configura natureza jurídica não salarial da despesa do empregador, e a não pretensão de traçar linha distintiva entre reembolso e ressarcimento, sob pena de infringência ao art. 4º, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Consubstancia-se no voto vencedor proferido pelo Julgador Fábio Pereira Fonseca Aires nos autos do Recurso Voluntário interposto contra a NFLD n.º 35.566.687- 1/protocolo n.º 35464000570/2005-40, para demonstrar o desacerto do Fisco ao pretender subsidiar o levantamento em questão com base em uma diferenciação conceitual contra legem.

É o relatório.”

A DRJ de origem entendeu pela parcial procedência da impugnação apresentada pela contribuinte. A parte dispositiva do voto do Relator é assim redigida:

Primeiramente, evidencio que conforme consta às fls. 2071 do presente, a postulante realizou pagamento dos valores que admite devidos. A impugnante não efetuou pagamento para os seguintes levantamentos: ALI, DAL (filial), GRA (período 01/2002 a 12/2005 - matriz e 08/2001, 08/2002, 08/2004 - filial), PL, PLI, PRE e REE. Desta forma, a lide achou-se restrita apenas aos fatos geradores apurados nestes levantamentos.

Pelos motivos discorridos, voto no sentido de considerar o presente lançamento PROCEDENTE EM PARTE, devendo ser retificados os seguintes valores apurados:

- *Improcedência do período de janeiro a julho/2001, em virtude da declaração de decadência;*
- *Retificação dos levantamentos GRA e ALI considerando a existência de sobras de recolhimento em determinadas competências verificadas no RADA e não aproveitadas pela*

Fiscalização, assim como os recolhimentos existentes no corrente da empresa também não considerados;

- *No que respeita à filial, retificação da rubrica Terceiros do levantamento GRA;*
- *Improcedência do levantamento PLI, ressalvando a possibilidade de constituir-se o crédito tributário na boa e devida forma, dentro do prazo decadencial, caso persista o fato gerador;*
- *Improcedência do levantamento REE.*

Quanto aos levantamentos PL e PRE, todos devem permanecer inalterados pelos motivos expostos neste voto no que respeita ao período não decadente.

Deste modo, manteve-se, assim, parcialmente o crédito tributário lançado, passando o valor do crédito para R\$ 13.516.227,69 (correspondente a R\$ 7.974.000,72 a título de principal; R\$ 1.792.269,80 sendo multa; e R\$ 3.749.957,17 juros).

Salienta-se que o valor originário do lançamento a título de principal era R\$ 10.826.684,61 e a título de multa R\$ 3.094.149,83. Portanto, o julgamento da DRJ reduziu o lançamento, referente a principal e multa, no valor de R\$ 4.154.563,92.

A contribuinte, por sua vez, inconformada com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 3.290/3.350, reiterando as alegações expostas em impugnação quanto ao que foi vencida.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto – Relator

I. RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício apresentado reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

I.1 Da Decadência

Com base no disposto no artigo 150, parágrafo 4º, do CTN, argumenta que o parte do período se encontra decadente. Razão tem a impugnante no que respeita ao período de janeiro a julho/2001.

O Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), em 12/06/2008, editou a Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário da Justiça (DJ) de 20/06/2008 nos seguintes termos:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991, que tratam de prescrição decadência de crédito tributário”.

A citada Súmula Vinculante é de observância obrigatória pela Administração Pública, nos termos do art. 2º da Lei n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, que regulamentou o art. 103-A da Constituição Federal, o qual estabelece:

"Art 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei."

Em consequência, o prazo para a Receita Federal do Brasil constituir créditos tributários, envolvendo contribuições destinadas à Seguridade Social e a terceiros, assim entendidos outras entidades e fundos, para os quais existe competência do órgão fazendário para fiscalizar, passou a ser de cinco anos, contados de acordo com o art. 173, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Tratando-se de tributo lançado por homologação, como é o caso das contribuições previdenciárias, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, o prazo conta-se nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Veja-se:

Art. 150

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso sob análise, em todas as competências a notificada efetuou recolhimento para a Previdência Social, conforme constatado em consulta efetuada nos sistemas informatizados da RFB - Receita Federal do Brasil.

Assim, de acordo com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em 18/08/2008, para fins de cômputo do prazo de decadência, aplica-se, nesses casos, o prazo decadencial do art 150, § 4º, uma vez que houve antecipação de pagamento parcial. Tem-se, assim, que o crédito constituído em 14/08/2006, data da ciência da presente NFLD pelo contribuinte, com comprovação de pagamento a menor, somente poderia abrigar fatos geradores ocorridos a partir da competência 08/2001.

Diante do exposto, é decadente o período de janeiro a julho/2001 para todos os levantamentos de débito, permanecendo os valores lavrados nas demais competências.

Destarte, o crédito relativo ao período de janeiro a julho/2001, encontra-se extinto pela decadência.

Não merece reparos o acórdão da DRJ neste tocante.

I.2 Retificações nos lançamentos: Levantamentos GRA e ALI; Sobras de recolhimento.

Em relação ao período de 01/2002 a 12/2005, postulou a contribuinte em sua impugnação que efetuou o recolhimento das contribuições incidentes sobre as gratificações de férias, no entanto, foi ignorado pela Autoridade Fiscal. Sobre esta questão, passa-se a esclarecer o procedimento adotado pela Fiscalização nos itens que se seguem.

a) Estabelecimento CNPJ n.º 05.053.020/0003-06

Consultando o anexo da NFLD, intitulado Relatório de Documentos Apresentados - RDA às fls. 489/493, verifica-se que a contribuinte efetuou recolhimento no código 2100 (empresa em geral) para o período não decadente de 08/2001 a 13/2005, todos considerados pela fiscalização e abatidos do valor apurado na presente Notificação. Dentre esses recolhimentos se encontram todas as guias juntadas pela contribuinte no presente auto.

Entretanto, da análise do conta-corrente da notificada (Sistema ÁGUIA) verificou a DRJ de origem que a Fiscalização não considerou os recolhimentos relacionados abaixo, todos efetuados antes da lavratura da presente Notificação no código de pagamento 2100, os quais serão abatidos do crédito constante do levantamento GRA - GRATIFICAÇÕES:

COMP	VALOR INSS	VALOR ENTIDADES.
07/2003	283,31	0,00
02/2005	403,32	0,00
02/2005	230,00	0,00
03/2005	1.241,06	0,00
04/2005	365,65	0,00

04/2005	446,55	0,00
04/2005	576,19	0,00
07/2005	1.047,62	158,07

Conforme referido pelo julgamento de primeira instância, todas as guias de recolhimento constantes do RDA foram apropriadas pela Fiscalização nos levantamentos FP, CI e COP, conforme se observa no Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA às fls. 513/534. Em decorrência deste motivo, o levantamento GRA não foi zerado.

A DRJ prossegue, fundamentando o voto no seguinte sentido, cujas razões adoto como razões de decidir:

"Partindo do princípio que os valores recolhidos em GPS se reportam aos valores declarados em GFIP, a Fiscalização apropriou corretamente os valores primeiramente no levantamento FP (declarado em GFIP), sendo as sobras aproveitadas nos levantamentos CI e COP, pois não foram declarados em GFIP. Esta escolha da Fiscalização é razoável porque o levantamento GRA também não foi declarado em GFIP, conforme Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 62/76). Em sendo assim, a Autoridade Fiscal poderia eleger qualquer levantamento não declarado em GFIP para apropriar as sobras de recolhimento.

Por outro lado, apesar da apropriação das guias feita pela Fiscalização, verifica-se no RADA que em determinadas competências houve sobras de recolhimentos para o INSS não aproveitadas pela Fiscalização, as quais serão consideradas para o levantamento GRA. Esclareço também que, nos meses em que as sobras de recolhimentos quitarem os valores lavrados no GRA e, ainda houver sobras, as mesmas serão aproveitadas no levantamento ALI. Abaixo discrimino os valores das sobras de recolhimento, incluindo as guias recolhidas pelo contribuinte e não consideradas pela Fiscalização:

COMP	RUBRICA	VALOR RECOLHIDO	VALOR APROPRIADO	SOBRAS DE RECOLHIMENTO
09/2001	INSS	886.902,57	882.073,48	4.829,09
12/2001	INSS	3.669,71	0,00	3.669,71
04/2002	INSS	876.382,04	874.761,90	1.620,14
04/2002	TERCEIROS	19.064,83	19.058,31	6,52
05/2002	INSS	865.344,56	862.523,79	2.820,77
06/2002	INSS	980.579,98	969.030,07	11.549,91
07/2002	INSS	985.858,70	983.077,16	2.781,54
08/2002	INSS	942.427,67	941.029,89	1.397,78
09/2002	INSS	967.639,10	964.639,12	2.999,98
10/2002	INSS	971.540,45	968.488,81	3.051,64

11/2002	INSS	953.376,27	951.241,00	2.135,27
12/2002	INSS	1.035.809,94	1.034.000,55	1.809,39
13/2002	INSS	875.935,59	875.311,77	623,82
01/2003	INSS	1.018.913,38	1.018.588,56	324,82
01/2003	TERCEIROS	23.160,84	23.152,52	8,32
04/2003	INSS	964.551,74	964.146,24	405,50
05/2003	INSS	993.500,40	992.689,42	810,98
06/2003	INSS	1.181.130,20	1.153.851,59	27.278,61
07/2003	INSS	1.245.964,87	1.243.263,58	2.701,29
08/2003	INSS	1.166.217,25	955.957,79	210.259,46
08/2003	TERCEIROS	25.230,96	20.470,56	4.760,40
09/2003	INSS	1.170.447,31	1.168.953,95	1.493,36
10/2003	INSS	1.170.876,82	1.170.610,73	266,09
11/2003	INSS	1.174.261,25	1.173.916,35	344,90
02/2004	INSS	1.500.437,51	1.499.966,23	471,28
04/2004	INSS	1.182.834,16	1.182.753,35	80,81
01/2005	INSS	1.342.014,93	1.341.785,80	229,13
01/2005	TERCEIROS	29.006,19	28.998,22	7,97
02/2005	INSS	1.539.421,79	1.538.788,47	633,32
03/2005	INSS	1.240.965,49	1.239.724,43	1.241,06
04/2005	INSS	1.240.552,59	1.239.107,83	1.444,76
05/2005	INSS	1.282.002,46	1.281.763,29	239,17
06/2005	INSS	1.807.259,66	1.806.425,14	834,52
07/2005	INSS	1.386.286,97	1.383.925,30	2.361,67
07/2005	TERCEIROS	29.889,79	29.731,72	158,07
08/2005	INSS	1.311.986,37	1.311.292,68	693,69
09/2005	INSS	1.334.569,63	1.333.936,97	632,66
10/2005	INSS	1.329.934,78	1.329.817,72	117,06
11/2005	INSS	1.357.817,23	1.357.427,94	389,29
12/2005	INSS	1.489.183,70	1.488.781,85	401,85

Ressalte-se que, os valores recolhidos a outras entidades só podem ser abatidos das contribuições destinadas a Terceiros, pois os valores a elas recolhidos têm outra destinação."

Assim, concordo com o julgador *a quo*, não merecendo provimento o recurso de ofício neste tocante, em virtude da existência de sobras de recolhimento em determinadas competências verificadas no RADA e não aproveitadas pela Fiscalização, assim como os recolhimentos existentes no conta-corrente da empresa também não considerados, providenciou a DRJ de origem a retificação dos levantamentos GRA e ALI na forma constante do Discriminativo Analítico de Débito Retificado - DADR, que acompanhou o Acórdão ora recorrido.

b) Estabelecimento CNPJ n.º 05.053.020/0002-25

Consultando o RDA às fls. 486/488, verificou a DRJ que a contribuinte efetuou recolhimento no código 2100 (empresa em geral) para o período não decadente de 08/2001 a 03/2005, todos considerados pela fiscalização e abatidos do valor apurado na presente Notificação. Dentre esses recolhimentos se encontram todas as guias juntadas pela contribuinte nos presentes autos.

O julgador de primeira instância assim votou quanto a esta matéria:

"No entanto, em consulta ao Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados - RADA às fls. 494/511, constatei que a Fiscalização apropriou os créditos do contribuinte no levantamento FP (declarado em GFIP). No entanto, verifica-se que a Autoridade Lançadora não considerou as sobras de recolhimento decorrentes da rubrica Terceiros para os levantamentos não declarados em GFIP da presente filial. Abaixo discrimino os valores das sobras de recolhimento:

COMP	VALOR RECOLHIDO	VALOR APROPRIADO	SOBRAS DE RECOLHIMENTO
08/2001	366,72	162,99	203,73
08/2002	396,27	176,12	220,15
08/2004	571,55	254,02	317,53

Assim, providenciou a DRJ de origem a retificação da rubrica Terceiros do levantamento GRA, na forma constante do Discriminativo Analítico de Débito Retificado - DADR, que acompanha Acórdão da DRJ. Entendo por acertada a decisão da DRJ em providenciar a retificação dos valores, não merecendo reforma o acórdão quanto a tal ponto.

I.3 Do Levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES

A DRJ entendeu que houve inobservância de atributos necessários para a validade do levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES resultando insustentável este lançamento fiscal, havendo que se decretar, de ofício, sua IMPROCEDÊNCIA, já que não se encontram revestidos de seus elementos essenciais. Entendo que não merece reparos o acórdão *a quo* neste tocante, conforme fundamentação abaixo, as quais adoto como razões de decidir:

"No mister do controle da legalidade do ato administrativo o lançamento deve ser confrontado às premissas ponderadas, sobretudo no que tange à ótica do atributo de certeza e liquidez e ao princípio da ampla defesa e do contraditório.

No caso concreto, do exame dos autos emerge a constatação de que a descrição contida nos relatórios que integram o lançamento em causa não é capaz de transmitir certeza e liquidez ao feito, eis que se verifica uma contradição dos motivos, como a seguir discorrido.

Da leitura do item 2.3 do Relatório Fiscal (fls. 557/558), verifica-se que o presente levantamento é decorrente de valores pagos a

título de Participação nos Resultados (PLR) aos administradores (diretores e conselheiros). A Autoridade Fiscal ressalta ainda que tais administradores foram admitidos de acordo com as normas da Lei n.º 6.404/76. Os diretores não empregados são classificados como contribuintes individuais na forma prevista no artigo 12, inciso V, alínea "f", da Lei n.º 8.212/1991. Sobre suas remunerações incidem as contribuições de 20% (art. 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/91) e de 1% a título de retenção (art. 4º, da Lei n.º 10.666/2003).

Consultando o Discriminativo Analítico de Débito-z DAD (fls. 140/141), verifica-se que a Fiscalização efetuou todo o lançamento do levantamento PL1 considerando os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais conforme relatado no Relatório Fiscal. Assim, a infração tal qual descrita pela Autoridade Lançadora em seu Relatório Fiscal não se coaduna com os fundamentos legais capitulados para os segurados enquadrados como empregados.

Isto posto, o erro na fundamentação legal cerceou o direito de defesa da postulante, pois prejudicou o entendimento quanto à origem dos fatos geradores de contribuições, obrigando a autoridade julgadora a rever de ofício o lançamento assim efetuado. Preleciona a doutrina de Maria Sylvia Zanella di Pietro, em seu Direito Administrativo, Atlas, São Paulo, 2001, p. 225, que atos nulos são aqueles que transgridem gravemente a norma legal, violam regras fundamentais atinentes à manifestação de vontade, ao motivo, a finalidade ou à forma, havidas como de obediência indispensável pela sua natureza, pelo interesse público que as inspira ou por menção expressa da lei.

Ante todo o exposto, verifica-se a inobservância de atributos necessários para a validade do levantamento PL1 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DIRETORES resultando insustentável este lançamento fiscal, havendo que se decretar, de ofício, sua IMPROCEDÊNCIA, já que não se encontram revestidos de seus elementos essenciais." (grifou-se)

Portanto, havendo erro na fundamentação legal, haja vista que Fiscalização efetuou todo o lançamento do levantamento PL1 considerando os administradores como segurados empregados e não como contribuintes individuais conforme relatado no Relatório Fiscal, deve ser negado provimento ao recurso de ofício quanto a este tocante.

I.4 Do Levantamento REE - RESSARCIMENTO DE MEDICAMENTOS E APARELHOS CORRETIVOS

A DRJ de origem compreendeu pela improcedência do levantamento REE, uma vez que a Fiscalização não logrou provar que o reembolso concedido pela contribuinte a seus empregados e dirigentes não foi realizado na forma da lei.

Da análise do documento denominado Deliberação de Diretoria - DED juntado aos autos pela fiscalização às fls. 923/937, verifica-se que trata da alteração das formas e

critérios para a concessão de assistência à saúde na impugnante. Diz respeito, portanto, à prestação de serviços médicos, hospitalares, odontológicos e reembolsos a beneficiários e, a princípio, não contém nenhuma restrição a quaisquer deles.

O item 1 da DED diz o seguinte:

1. Os benefícios concedidos pela ALBRÁS, relativos à assistência saúde, constantes desta DED, se destinam aos seguintes beneficiários e respectivos dependentes:

a) Diretores e empregados da ALBRÁS

b) Cedidos de terceiros à ALBRÁS

Também considera beneficiários os dependentes. Já o item 4 determina que:

4. Aos beneficiários e respectivos dependentes serão concedidos os seguintes benefícios de assistência à saúde;

(...)

b) Reembolso de medicamentos, na forma do disposto no anexo V;

(...)

d) Reembolsos de aparelhos oftalmológicos, ortopédicos, ortodônticos, órteses e próteses, na forma do disposto no anexo VIII;

(...)

De acordo com referidos anexos, a contribuinte participará com 60% (sessenta por cento) e 40% (por cento) no custeio das despesas com aquisição de medicamentos e com aparelhos corretivos, respectivamente, para todos os beneficiários. Enfim da leitura de todo o conteúdo do documento não se tem nenhuma prova de que a contribuinte veda reembolso oferecido para qualquer categoria de beneficiário.

É lícito às empresas ao oferecer a seus empregados e dirigentes serviços de assistência médica, faça disponibilizando tal benefício a todos o direito de se reembolsar das despesas efetuadas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares. Essa é a interpretação que melhor se faz, da alínea “q”, do parágrafo 9º do artigo 28, da Lei 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9. 528, de 10.12.97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos. Óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Incluído pela Lei n.º 9. 528, de 10.12.97) (grifou-se)

Compartilho do entendimento exarado pela DRJ, onde entendeu-se que

"(...) o que se que almejou atingir com a expressão "a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa" foi proporcionar a estes, sem exceções, o direito ao reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares. Assim, os empregados e dirigentes tendo direito ao reembolso, estaria atendido o prescrito na alínea "q" do referido parágrafo 9º, da Lei 8.212/91.

A fiscalização entendeu que o reembolso concedido pela postulante de 60% dos valores gastos com medicamentos e de 40% com aparelhos corretivos, não se trata de reembolso, vez que este significa gastos realizados pela empresa e depois ressarcidos pelo empregado, não ocorrendo tal situação no presente caso, pois o que se verificou na prática, é que a mesma concede como benefício ao empregado parte dos valores despendidos por este na aquisição de medicamentos e/ou aparelhos corretivos. Logo, como a postulante ressarciu seus empregados somente após a comprovação das despesas efetuadas, não considerou a parte ressarcida como reembolso, integrando-a como salário-de-contribuição."

Da análise da situação relatada pela Autoridade Fiscal, entendeu a DRJ de origem que, havendo um pacto de reembolso de valores entre as partes, é irrelevante o momento em que ocorreu o pagamento das despesas na aquisição de medicamentos e aparelhos corretivos. Para a DRJ "Tanto faz o fato de os dispêndios terem sido efetuados primeiro pela empresa ou pelos empregados". Prossegue afirmando:

"Qualquer que seja a situação, sempre haverá o reembolso das despesas. Por exemplo, no caso de compra de medicamentos, se primeiro a empresa cobre o valor dos medicamentos, o empregado terá que reembolsar a empresa com 40%, pois a empresa é responsável somente por 60%. Caso contrário, se o empregado comprovar que arcou com todo valor do medicamento, a empresa terá que lhe reembolsar 60% do valor gasto."

Ora, no presente caso, a exigência legal para que a verba reembolso de medicamentos e de aparelhos corretivos não integre o salário-de-contribuição, é que seja oferecido a todos os empregados e dirigentes, sem restrições, e quanto a esta questão, conforme demonstrado nos itens anteriores, a defendente atende o disposto na alínea "q", do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91. Logo, o valor reembolsado não se constitui salário-de-contribuição, já que foram atendidas as exigências legais.

Sendo assim, mantenho sem reparos o acórdão da DRJ quanto ao ponto do recurso de ofício em análise, onde entendeu o julgador *a quo* pela improcedência do levantamento REE, uma vez que a Fiscalização não logrou provar que o reembolso concedido pela contribuinte a seus empregados e dirigentes não foi realizado na forma da lei.

I.5 os Efeitos da Lei n.º 11.941/09 sobre a apuração da Multa

Entendeu a DRJ de origem pelo recálculo da multa, conforme Lei nº 11.941/09, devendo esta retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea "c". Transcrevo parte do voto:

"[...]

Assim, a partir da publicação da MP 449, de 03/12/2008, para os fatos geradores de contribuições previdenciárias anteriores a esta data, deverá ser avaliado o caso concreto e a norma atual deverá retroagir, se mais benéfica, pois em matéria de penalidades deve ser observado o disposto no CTN, artigo 106, inciso II, alínea "c".

Desta feita, devem ser vinculados os processos de contribuições, não recolhidas e não declaradas em GFIP, somando-se as multas aplicadas aos lançamentos de obrigação principal com as multas pelo descumprimento de obrigação acessória, e comparando com a nova multa de ofício prevista no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Como é sabido, o valor da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, incidente sobre o tributo devido e não recolhido à época própria, irá variar conforme a fase de cobrança administrativa em que se encontre o débito, o que não nos permite, pelo menos nesta fase contenciosa em que ainda se discute a procedência do lançamento do crédito tributário, levar a efeito a retroação da multa mais benéfica ao infrator, se for o caso. Logo, tem-se que a comparação entre uma e outra modalidade somente pode ser feita por ocasião desse pagamento.

Dessa forma, cabe à autoridade administrativa competente, no momento da extinção do crédito tributário de obrigação principal, observar o cumprimento do preceito insculpido no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, mediante limitação do quantum máximo do somatório das multas aplicadas nos processos conexos ao percentual de 75% da importância não recolhida no prazo regulamentar, e, simultaneamente, não declarada e/ou informada de forma incorreta, inexacta ou omissa, nos termos do já citado art 35-A da Lei nº 8.212/91 (introduzido pela Lei nº 11.941/09), c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (na redação da Lei nº 11.488/07), de forma a assegurar a aplicação da penalidade pecuniária mais benéfica ao sujeito passivo."

Importa referir que recentemente foi editada a Súmula CARF nº 119, que se coaduna com o que foi julgado, vejamos:

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 nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 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.º 9.430, de 1996.

Ante o exposto, não merece reparos o acórdão neste tocante.

II. RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

II.1 Do Levantamento GRA - GRATIFICAÇÕES

Conforme bem referido pela DRJ, a contribuinte confunde-se entre o prazo para apresentação de defesa previsto em lei e o prazo para apresentação de documentos solicitados por meio de termos próprios por ocasião da ação fiscalizatória.

A DRJ de origem bem apreciou a questão:

"Registre-se que a Instrução Normativa vigente à época do lançamento não era a IN/INSS/DC n.º 100/2003 e, sim, a IN/SRP n.º 03/2005. Nesta Instrução, não consta mais o prazo de vinte dias concedidos por meio do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD, para o fornecimento de documentos quando a empresa se utiliza de sistema de processamento eletrônico, como previa o art. 610, § 2º, art. 66 e art. 588, da IN/INSS/DC n.º 100/2003. No entanto, mesmo que este prazo tivesse sido disciplinado na IN/SRP n.º 03/2005, o mesmo tinha por finalidade oportunizar ao sujeito passivo a apresentação de documentos e informações no decorrer do procedimento fiscal e não por ocasião da interposição de defesa.

Ademais, conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos - TIAD (fls. 550/551), os documentos necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações previdenciárias principais e acessórias foram solicitados pela Fiscalização a partir de 24/02/2006 até o término do procedimento fiscal. Logo, mesmo não sendo possível por parte do sujeito passivo a entrega de toda a documentação na data prevista no TIAD, poderia ter sido entregue até o fim do procedimento fiscal, ocorrido em 14/08/2006 (vide TEAF às fls. 552/553). Portanto, foi concedido não apenas os vinte dias reclamados pela contribuinte, mas sim, quase seis meses para a apresentação das guias de recolhimento.

Por sua vez, o prazo para defesa ao tempo da impugnação era de 15 (quinze) dias, conforme teor do art. 37, § 1º, da Lei n.º 8.212/91 e art. 293, § 1º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99. No que respeita a este prazo, ressalta-se que de acordo com o art. 30, da Portaria RFB n.º 10.875, de 16/08/2007 é vedado à autoridade administrativa prorrogar os prazos para apresentação de impugnação no processo administrativo fiscal previdenciário."

Em sendo assim, o prazo de quinze dias para interposição de defesa é o que determinava a legislação vigente à época, restando incólume a garantia ao exercício dos seus aludidos direitos constitucionais, porquanto a mesma teve a efetiva oportunidade de se manifestar nos autos, como inclusive o fez, bem como de comprovar suas alegações arguidas. Ademais, é defeso à autoridade julgadora dilatar ou conceder prazos, sem expressa previsão legal. Descabe, no presente caso, o argumento de cerceamento do direito de defesa, com consequente nulidade do levantamento GRA.

Rejeita-se a preliminar, portanto.

Ademais, em relação a este levantamento, a DRJ referiu que a contribuinte admite que deve o período não decadente de agosto/2001 a dezembro/2001, vez que reconhece que as gratificações de férias pagas a seus empregados possuem caráter remuneratório e alega que por ocasião da interposição da presente defesa estaria providenciando sua quitação. No tocante a este ponto, da análise efetuada no Sistema de Cobrança (SICOB), verificou o relator do acórdão da DRJ que houve o recolhimento do mencionado período, inclusive com a devida apropriação no presente crédito previdenciário.

Em relação ao mérito, não localiza-se, seja na impugnação ou no recurso voluntário qualquer fundamento fático ou jurídico para desconstituir o levantamento GRA. Salienta-se que a DRJ já acolheu retificações neste levantamento, não tendo a contribuinte apresentado provas para que este levantamento fosse completamente desconstituído, ônus que lhe incumbia.

II.2 Decadência

Ao analisar o recurso de ofício apreciei já o tópico da decadência, onde conclui que de acordo com o Parecer PGFN/CAT n.º 1.617/2008, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, em 18/08/2008, para fins de cômputo do prazo de decadência, aplica-se, nesses casos, o prazo decadencial do art 150, § 4º, uma vez que houve antecipação de pagamento parcial. Tem-se, assim, que o crédito constituído em 14/08/2006, data da ciência da presente NFLD pelo contribuinte, com comprovação de pagamento a menor, somente poderia abrigar fatos geradores ocorridos a partir da competência 08/2001.

Diante do exposto, é decadente o período de janeiro a julho/2001 para todos os levantamentos de débito, permanecendo os valores lavrados nas demais competências.

Todavia, já sendo reconhecida a decadência deste período pela instância *a quo*, não merece acolhida a alegação de decadência em recurso voluntário, pois não há outros períodos decaídos, além dos já considerados pela DRJ.

Rejeita-se a alegação de decadência, portanto.

II.3 Do Levantamento ALI - PROGRAMA ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR

A DRJ de origem compreendeu que o fornecimento de alimentação aos empregados da empresa, sem a devida inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), constitui fato gerador de contribuição previdenciária. Sobre a matéria, o art. 28, § 9º, “c”,

da Lei 8.212/91 estabelece que a parcela recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e Emprego, não integra o salário-de-contribuição:

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

(..)

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei n.º 6.321, de 14 de abril de 1976;"

Merece reparos o acórdão da DRJ neste tocante. Adoto o entendimento exposto no Ato Declaratório n.º 3, de 2011, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que estabelece:

(...) fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o pagamento in natura do auxílio-alimentação não há incidência de contribuição previdenciária”.

JURISPRUDÊNCIA: *Resp n.º 1.119.787SP (DJe 13/05/2010), Resp n.º 922.781/RS (DJe 18/11/2008), EREsp n.º 476.194/PR (DJ 01.08.2005), Resp n.º 719.714/PR (DJ 24/04/2006), Resp n.º 333.001/RS (DJ 17/11/2008), Resp n.º 977.238/RS (DJ 29/11/2007). (Grifos do original.)*

Como razões de decidir, reproduzo parte do Acórdão n.º 9202-005.190, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no qual a matéria foi unanimemente resolvida:

Por meio de despacho, publicado em 24.11.2011, o Ministro da Fazenda aprovou o citado Ato Declaratório n.º 03/2011, fato de grande importância para desfecho da lide na medida em que nestas circunstâncias trata-se de entendimento que vincula os integrantes deste Colegiado por força do art. 62, §1º, II, c da Portaria MF n.º 343/15, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: (Grifo do original.)

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

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

...

II que fundamente crédito tributário objeto de:

...

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

Diante do exposto, dou provimento ao recurso do Contribuinte para, aplicando o Ato Declaratório da PGFN n.º 03/2001 excluir da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela contribuinte os valores despendidos com o fornecimento de refeições dentro do seu estabelecimento, mesmo na ausência de adesão ao PAT.

Superada a necessidade de inscrição no PAT para excluir, do salário-de-contribuição, os valores de alimentos pagos, não se sustenta o lançamento quanto ao levantamento ALI. Deste modo, merece provimento o recurso neste tocante.

II.4 Do Levantamento PRE - PREVIDÊNCIA PRIVADA

De forma geral, aos valores pagos a título de previdência privada complementar, não integram o salário de contribuição, por força do art. 202, §2º, da CF/88, desde que os valores sejam pagos na forma prevista em lei, no caso, a Lei n.º 8.212/91, art. 28, § 9º, 'p', *in verbis*:

CF/88

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 n.º 20. De 1998)

2º As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998).

Lei n.º 8.212/91

Art. 28

(...)

§9º Não integram o Salário de Contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

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

Conforme relatado no item 2.9 Relatório Fiscal (fls. 560), no caso em concreto isto não ocorreu. A Fiscalização constatou que a contribuinte excluiu do plano de Previdência Complementar os diretores e os empregados em fase de experiência.

A Fiscalização informa que somente a partir de 10/2001 é que foi estendida a todos os segurados, conforme verificado no Contrato de Previdência Complementar, juntado aos autos (fls. 939/982). Deste modo, aos fatos geradores após esta data, merece provimento o recurso, consoante entendimento que passo a expor.

Ocorre que a Fiscalização apontou como ilegalidade o fato do plano de previdência do Recorrente não ser disponível a todos os empregados, nos termos do artigo 16 da Lei Complementar nº 109/01.

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.

É importante observar que o mencionado artigo aplica-se às entidades fechadas de previdência complementar.

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

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

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

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

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.

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

Além disso, o artigo 16 da LC n.º 109/2001, que estabelece a obrigatoriedade de oferecimento do plano a todos os empregados, trata dos Planos de Benefícios de Entidade **Fechadas** de Previdência Social.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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

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

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

Deste modo, considerando que a Fiscalização informa que a partir de 10/2001 foi estendida a todos conforme verificado no Contrato de Previdência Complementar, juntado aos autos (fls. 939/982), deve ser afastado o lançamento do PRE - PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Em relação ao período anterior a 10/2001, cabe esclarecer que considero que não atrai a incidência de contribuição previdenciária.

II.5 Do Levantamento PL - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS EMPREGADOS

No que pertine às argumentações relativas ao recebimento pelos empregados de PLR no período de 01/2001 a 06/2001, deixa-se de apreciá-las em virtude de o período envolvido se encontrar fulminado pelo instituto da decadência.

O direito dos empregados à Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é uma garantia constitucional prevista no inciso XI, do art. 7º, da Carta Maior. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências. A aludida Medida Provisória foi reeditada várias vezes, culminando na Lei n.º 10.101/2000.

Assim, a participação nos lucros estará desvinculada da remuneração, se atender às determinações da lei citada.

Nesse contexto, a legislação previdenciária também excluiu da incidência da contribuição previdenciária a participação nos lucros quando paga ou creditada de acordo com a Lei específica, como se observa da alínea “j”, do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

Entre os requisitos que a empresa deve observar na concessão da parcela, destaca-se o previsto no art. 3º, parágrafo segundo, da Lei n.º 10.101/00, *in verbis*, na redação vigente à época dos fatos geradores:

Art.3º. A participação de que trata o art. 29 não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

§2º. É vedada a pagamento de qualquer antecipação na 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 ao mesmo ano civil. (grifou-se)

Como se vê nitidamente, no comando normativo do item precedente, basta que o pagamento de qualquer antecipação ou de distribuição de valores, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, tenha ocorrido mais de duas vezes no ano civil, para evidenciar o descumprimento da lei que rege a matéria.

A contribuinte insurge-se contra o procedimento fiscal adotado, alegando que não infringiu o contido no parágrafo 2º, do art. 3º, da Lei n.º 10.101/00, vez que pagou PLR em janeiro/2004 e fevereiro/2004 relativo ao ano-calendário de 2003 e em outubro/2004 antecipou o PLR do ano de 2005.

No entanto, conforme os relatórios que integram a presente Notificação denominados Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 139/140) e Relatório de Lançamento - RL (fls. 392 e 398), não foram realizados pagamentos de PLR apenas nos meses alegados pela contribuinte, mas nas competências de 01/2004 a 04/2004 e 11/2004. Evidente, portanto, que a mesma distribuiu verbas a título de PLR, por até cinco vezes no mesmo ano para seus empregados contrariando o art. 3º, § 2º da Lei n.º 10.101/00, sofrendo, referida verba incidência de contribuição previdenciária, nos termos da legislação específica.

Destarte, a participação nos lucros ou resultados da empresa apenas não integra o salário-de-contribuição, se realizada na forma da lei específica, conforme disposto na alínea “j”, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91. Neste sentido, e considerando que, nos termos do artigo 111 e incisos, do Código Tributário Nacional - CTN, a legislação tributária que disponha sobre a outorga de favores fiscais e dispensa de obrigações acessórias deve ser interpretada restritivamente, a parcela paga aos empregados em desacordo com a legislação específica não pode ser considerada como não incidente da contribuição previdenciária.

A contribuinte infringiu o disposto no § 2º do art. 3º da Lei (na redação do § 2º vigente à época), segundo o qual era 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.

A norma, entretanto, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado.

Ademais, o que se disse em tópico anterior, quanto à máxima eficácia da norma constitucional, é igualmente aplicável nesse contexto.

Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares, por empregado, devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas.

O STJ já enfrentou essa matéria, tendo-o feito nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP

860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃOCONHECIMENTO.

[...]

7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991.

[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).

(REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Deste Colegiado, podem ser citados os seguintes precedentes, cuja ementa abaixo transcrevo:

"[...] PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000. [...]

(CARF, PAF 16327.721264/2012-08, Acórdão 2402-005.011, sessão de 17 de fevereiro de 2016, Relator Kleber Ferreira de Araújo).

"[...] PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA SEM MOTIVOS PLAUSÍVEIS.

1. O Sindicato foi intransigente e, mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.

2. A recusa jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10101/00. [...]"

(PAF16327.720237/2015-52, BANCO ABC BRASIL S.A., Sessão de 07/06/2017, Relator RONNIE SOARES ANDERSON, Acórdão 2402-005.872)

Portanto, neste caso concreto devem ser excluídos da autuação os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre civil.

II.6 Taxa SELIC

Alega a contribuinte também que não poderia ser corrigido o débito após o transcurso do prazo para apreciação do seu recurso, de modo a não ser penalizada pela demora no julgamento.

No entanto, encontra-se sumulado neste órgão duas súmulas que vão de encontro ao requerimento da contribuinte. A Súmula CARF n.º 04 que estabelece a legalidade da SELIC para correção do crédito tributário, sem qualquer ressalva. Outra, é a Súmula CARF n.º 02, que dispõe da impossibilidade de apreciação deste Conselho de alegações de inconstitucionalidade.

Portanto, carece de razão a contribuinte.

III. Conclusão

Ante o exposto, voto em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, voto em dar parcial provimento para: i) afastar do lançamento o levantamento ALI; ii) afastar do lançamento do PRE - PREVIDÊNCIA PRIVADA; iii) afastar do lançamento, do levantamento PL, em relação a cada trabalhador, os valores pagos em observância à periodicidade que dispunha na redação original do § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo de Sousa Sáteles – Redator Designado “ad hoc”

Em 17 de maio de 2019, fui designado para formalizar o voto vencedor do Acórdão n. 2202-004.829 pelo Ilmo. Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de julgamento, dado que a Redatora designada, Conselheira Andréa de Moraes Chieregatto, encontrava-se impossibilitada de fazê-lo em razão de licença médica.

Congratulo o i. Conselheiro Martin da Silva Gesto, pelas bem fundamentadas razões dispostas em seu voto. Entretanto, peço licença para divergir de seu posicionamento em relação às infrações: ALI – Programa Alimentação do Trabalhador e Participação nos Lucros ou Resultados.

Ali – Programa Alimentação do Trabalhador

De fato, já está consolidado no âmbito deste CARF que auxílio-alimentação *in natura* não sofre incidência da contribuição previdenciária, por não possuir natureza salarial, esteja o empregador inscrito ou não no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

Ocorre que, no caso em concreto, não ficou demonstrado nos autos que os valores disponibilizados pelo Recorrente a título de alimentação seria *in natura*, quando a própria alimentação é fornecida pela empresa.

Constata-se que os valores disponibilizados pelo Recorrente a título de alimentação, por meio de Vales Alimentação e Vales Refeições, não se enquadram no conceito de alimentação *in natura*.

Com isso, concluo que os valores disponibilizados pelo contribuinte a título de alimentação não se enquadram no conceito de alimentação *in natura*, devendo então ser mantida a decisão de origem.

Participação nos Lucros ou Resultados

Primeiramente, deve-se esclarecer que somente o PLR concedida pela empresa aos seus empregados, não incidirão contribuições previdenciárias, de acordo com o estabelecido na Lei n. 10.101/2000, não sendo extensivo aos seus diretores.

A Lei n. 10.101/2000 em nenhum momento trata de pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado em seu art. 2º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantém com o empregador vínculo de emprego, *in verbis*:

*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.

(negritou-se)

Vê-se, assim, que a Lei n. 10.101/2000 não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Logo, valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

Nesse sentido, apenas a título exemplificativo, cito alguns acórdãos proferidos por este Conselho, cuja numeração é a seguinte: 2302-001.283, 2401-002.255, 24-003.487, 2401-003.198, 9202-003.196 e 9202-007.870.

Portanto, não merece reparo a decisão de origem, que manteve integralmente o levantamento decorrente de valores pagos a título de PLR aos administradores (diretores e conselheiros).

Passamos, então, a analisar o PLR disponibilizados aos empregados, o qual foi lançado pela fiscalização como PL – PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS.

Sobre esse tema, é de bom alvitre que façamos um breve passeio pela legislação de regência. A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:

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;

(...)

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n. 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n. 10.101/2000. O art. 1. desse diploma normativo dispõe:

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,

Pois bem, esse diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Ao tratar da periodicidade do pagamento o legislador foi enfático:

Art3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem

constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

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

No caso em apreço, a Recorrente distribuiu verbas a título de PLR, por até cinco vezes no mesmo ano para seus empregados, segundo consta do voto condutor do Relator acima, *in verbis*:

(...)

No entanto, conforme os relatórios que integram a presente Notificação denominados Discriminativo Analítico de Débito - DAD (fls. 139/140) e Relatório de Lançamento - RL (fls. 392 e 398), não foram realizados pagamentos de PLR apenas nos meses alegados pela contribuinte, mas nas competências de 01/2004 a 04/2004 e 11/2004. Evidente, portanto, que a mesma distribuiu verbas a título de PLR, por até cinco vezes no mesmo ano para seus empregados contrariando o art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/00, sofrendo, referida verba incidência de contribuição previdenciária, nos termos da legislação específica.

(...)

Verifica-se, assim, que a Recorrente descumpriu o art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/00, ao distribuir a verba PLR aos seus empregados por mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea "j" do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n. 10.101/2000. Eis o dispositivo:

Art. 28. (...)

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

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

(...)

Ressalte-se ainda que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vendando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Assim, ao pagar mais de duas vezes no mesmo ano civil, descaracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade

Conclusão

Ante o exposto, voto em negar provimento ao recurso de ofício, e, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para fins de excluir do lançamento os valores associados ao plano de previdência privada.

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Redator Designado “ad hoc”