



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720928/2018-07
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.972 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrente BANCO BRADESCO BBI S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2014, 2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

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

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-008.972 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16327.720928/2018-07

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 11-62.281, de 11 de abril de 2019, exarado pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE(fl. 1038 a 1066), que assim relatou a lide administrativa:

Relatório

Tem-se em pauta processo administrativo fiscal lavrado em desfavor do sujeito passivo identificado em epígrafe, relativo ao período de 01/2014 a 12/2015, constituído de dois autos de infração (AI) para a exigência dos seguintes tributos:

- Contribuição previdenciária da empresa (fls. 888/900), incluindo riscos ambientais, no valor originário de R\$ 56.091.677,17;
- Contribuição para outras entidades e fundos (fls. 901/912), no valor originário de R\$ 5.470.314,20.

Do termo de verificação fiscal (fls. 841/887), extraímos excertos que resumem o lançamento:

INFRAÇÕES:

- *INFRAÇÃO: PREVIDÊNCIA PRIVADA E COMPLEMENTAR A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS (Membros do Conselho e Diretores Estatutários) NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.*
- *INFRAÇÃO: PREVIDÊNCIA PRIVADA E COMPLEMENTAR A EMPREGADOS NÃO OFERECIDAS À TRIBUTAÇÃO.*
- *INFRAÇÃO: PLR PAGO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.*

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - INFRAÇÃO I

No curso desta Auditoria Fiscal, constatou-se que a empresa efetuou aportes suplementares em contas de previdência privada referente ao 6º Termo aditivo do Contrato Previdenciário denominado PGBL-Empresarial.

Demonstraremos a seguir que esses aportes suplementares no plano PGBL Empresarial não visaram a constituição de reservas garantidoras de benefícios, possuindo natureza claramente remuneratória.

A natureza remuneratória do PGBL Empresarial, conforme demonstrado neste Relatório Fiscal, fica caracterizada :

- *Pelos aportes suplementares da empresa em percentuais significativamente maiores em relação aos aportes ao plano básico, que estão inseridos na política e diretriz traçada pela CIA em relação a remuneração de seus administradores e altos funcionários.*
- *Pelo regulamento do PGBL Empresarial que não prevê regras claras em relação as contribuições do patrocinador, cabendo a Diretoria deliberar a forma de distribuição dos aportes suplementares, cujos valores são aprovados em Assembleia da CIA;*
- *Pela possibilidade de resgate da Parte Instituidora sem as condições estabelecidas para os demais funcionários da Cia.*

Dessa forma , o PGBL Empresarial se afasta dos dispositivos da Constituição Federal (art.202), da Lei Complementar 109/01 e Lei 8212/91.

Os valores dos aportes suplementares foram apresentados pela empresa em resposta a intimação fiscal e estão demonstrados no anexo "doc. 27 – aportes suplementares prev privada 2014" e "doc. 28 - aportes suplementares prev privada 2015".

PLR – INFRAÇÃO 2

Constatamos que os pagamentos efetuados a título de PLR referentes ao plano próprio da empresa, no período compreendido entre 01/2014 e 12/2015 devem integrar o salário de contribuição.

Esta fiscalização entende que a ausência de comprovação da representatividade da comissão dos empregados e ausência de negociação entre empregados e empresa das metas pactuadas bem como o fato de tais metas terem sido assinadas no final dos exercícios a que se referiam dão robustez probatória ao presente lançamento.

Instruindo o feito, foram juntadas as seguintes peças aos autos: doc. 1 - Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 0816600.2018.00091 (fl. 2); doc.2 - Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) (fls. 3/4); doc. 3 - Resposta do contribuinte (fls. 8/10); DIRF (fls. 11/16); doc. 4 - Relatório Mensal de Folha de Pagamento 2014 e 2015; (fls. 17/83); doc. 5 - Convenções Coletivas de Trabalho de 2013 a 2016 (fls. 84/167); doc. 6 a 8 - Atas de Assembléias de 2013 a 2016 - (fls. 168/201); doc. 9 - Complemento de 13/08/2018 resposta ao Termo de Início (fls. 202/205); SVA (fls. 206/208); procuração (fls. 209/212); doc. 12 - Avaliações Individuais para PLR amostra 10 funcionários (fls. 213/232); doc. 13 - Folha de Pagamento de junho/2015 (fls. 233/561); doc. 14 - Instrumento de Acordo do PLR 2014 e 2015 (fls. 562/571); doc. 15 - Contratos de Previdência Privada (fls. 572/656); doc. 16 – termo de anexação de arquivo "Planilhas com os aportes da empresa em previdência privada em 2014 e 2015 e relação dos segurados em gozo do benefício" (fls. 657); termo de intimação (Fls. 658/659); doc. 17 – Resposta de 28/09/2018 ao Termo de Intimação de 24/08/2018 (fls. 665/686); doc. 18 - Relação de arquivos validada no SVA (fls. 687/688); doc. 19 – Convenção Coletiva de Trabalho 2014 e 2015 (fls. 689/707); doc. 20 - Instrumento de Acordo PLR 2014 e 2015 (fls. 708/717); doc. 21 - Resposta de 17/10/2018 (fls. 718/719); doc. 22 - Relação de arquivos validada no SVA (fls. 720/721); doc. 23 - termo de anexação de arquivo "Planilha com valores pagos de PLR" (fls. 722); doc. 24 – termo de intimação e resposta à Intimação (fls. 723/735); doc. 25 – Estatuto Social (fls. 736/741); doc. 26 – Atas das reuniões de Diretoria (fls. 742/752); doc. 27 – termo de anexação de arquivo "Aportes Suplementares em Prev. Privada 2014" (fls. 753); doc. 28 – termo de anexação de arquivo "Aportes Suplementares em Prev. Privada 2015" (fls.754); doc. 29 - Conforme Demonstrações Contábeis publicadas (fls. 755/793); consulta DIRF (fls. 794/803); termo de intimação e resposta (fls. 804/823); acordo e convenção coletiva PLR 2013 (fls. 824/834); procuração (fls. 835/839); SVA (fl. 840).

O autuado foi cientificado do lançamento em 16/01/2019 (fl. 919) e apresentou impugnação (fls. 924/976), em 15/02/2019 (fl. 922), aduzindo as seguintes razões de defesa:

1. tempestividade;

Da previdência privada complementar

2. quanto ao PGBL empresarial:

2.1. tais benefícios não têm relação com o trabalho prestado. Nascem da exclusiva vontade do empregador ou de negociações coletivas. Mesmo que sob a

égide do contrato de trabalho, são prestações de caráter benemerente, em completa desconexão com seus aspectos contraprestacionais;

2.2. Em face da ausência do caráter contraprestacional, a CF/88, a legislação ordinária, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido a natureza assistencial e/ou previdenciária de tais prestações, que, assim, por natureza não integram o salário, nem a remuneração dos empregados para nenhum efeito;

2.3. os planos das entidades abertas podem ser individuais e coletivos e estes podem ser instituídos para grupos de pessoas constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador (artigo 26, II, § 3º; LC 109/01). O resgate é de previsão obrigatória nos planos de qualquer modalidade, constituindo um direito do participante (artigos 14, inciso III, e 27, in fine, LC 109/01);

3. quanto aos aportes pelo Impugnante:

3.1. a alegação de que os valores dos aportes “no caso de seus superintendentes executivos chegam a ser maiores que seus salários”, com a devida vênia, não foi comprovada pela fiscalização, não havendo nos autos do presente processo elemento algum que a corrobore;

3.2. é da própria lógica inerente à previdência complementar que, no universo de remunerações muito superiores ao teto previdenciário, os aportes previdenciários sejam da mesma ordem de grandeza, para obter na inatividade vencimentos em valores próximos aos da época em que estavam na ativa;

3.3. afigura-se absolutamente irrelevante a demonstração da fiscalização de que os aportes suplementares foram proporcionalmente maiores do que os aportes básicos, pois tal fato apenas obedece a lógica previdenciária;

4. quanto à suposta ausência de regras claras:

4.1. já quanto aos aportes à previdência complementar, não existe norma que exija regras claras. O art. 10, da LC nº 109/2001 em momento algum determina que “a forma de cálculo dos aportes pela Instituidora” deva “estar claramente definidos no regulamento do plano”;

4.2. os planos mantidos pelo Impugnante foram regularmente aprovados pela SUSEP (que seguramente não os aprovaria caso os planos não tivessem sido elaborados de acordo com a legislação), deles constando expressamente que os aportes são livres;

4.3. por se tratar a previdência privada aberta sob a modalidade PGBL essencialmente de aplicação em fundos de investimento, não há cabimento que se exija no caso concreto a existência de “critérios objetivos de planos previdenciários tais como idade e o tempo de expectativa de vida dos beneficiários” (fl. 871);

4.4. por ser o plano em questão um Plano Garantidor de Benefício Livre (PGBL), deve ser necessariamente estruturado sob a modalidade “contribuição variável”, como consta do item 10 de seu Regulamento e prevê o artigo 1º do Anexo à Resolução CNSP nº 6 de 1997;

5. quanto aos resgates efetuados pelos beneficiários:

5.1. tratando-se de Plano de Previdência Complementar Aberta, o caput do artigo 27 da Lei Complementar 109/01 não deixa dúvida de que ao participante é possibilitado o resgate total das contribuições vertidas ao plano. Também art. 19 da Circular SUSEP nº 338/2007 e ART. 56, §4º, da Resolução CNSP nº 139/2005;

5.2. a legislação previdenciária cuida do resgate como um direito do participante, sem que isso implique desvirtuar ou desnaturar o Plano que continua a ser de Previdência Privada;

5.3. o Impugnante (instituidor) não tem qualquer ingerência sobre os resgates eventualmente feitos por seus funcionários, sendo da Entidade Aberta de Previdência Complementar a responsabilidade pela fiscalização de sua compatibilidade com a legislação previdenciária;

6. Quanto à suposta violação à LC 109/2001:

6.1. no que tange aos artigos 2º e 69 da Lei Complementar nº 109/01, o caráter não previdenciário do plano mantido pelo Impugnante é na verdade premissa da alegada violação aos artigos, neles não havendo nenhum elemento que permita concluir que o plano em questão, aprovado pela SUSEP, não seja de natureza previdenciária;

6.2. o artigo 28, § 9º, “p”, da Lei 8.212/91, especialmente quando se considera os planos mantidos junto a entidades abertas de previdência privada (como é o caso), foi revogado justamente pela Lei Complementar nº 109/2001, prevendo, em seu artigo 26, § 3º, a possibilidade de haver “uma ou mais categorias específicas” de beneficiados vinculados a um mesmo empregador;

7. da jurisprudência do CARF e STJ:

7.1. quanto à revogação da regra artigo 28, § 9º, “p”, da Lei 8.212/91 quanto ao planos mantidos junto a entidades aberta de previdência privada pela Lei Complementar nº 109/2001, cabe referir decisão unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferida em 22.02.2017 (Acórdão nº 9202-005.241);

7.2. decisão da C. 2ª Turma do STJ em que é expressamente confirmada a interpretação do § 1º do artigo 69 da Lei Complementar nº 109/01 como norma excludente de qualquer tributação sobre aportes vertidos à previdência complementar (Recurso Especial nº 1468436/RS, julgado em 01.12.2015);

8. incompetência da RFB para atribuir natureza remuneratória ao aporte: a Receita Federal do Brasil carece de competência para descaracterizar aporte efetuado no âmbito de contrato previdenciário aprovado pela SUSEP, que tem a atribuição de fiscalizar tais planos, como é o caso (doc. 02), dizendo que os aportes não têm natureza previdenciária;

Da participação nos lucros e resultados:

9. quanto à representação sindical:

9.1. a ausência da participação sindical por si só não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR, e, no caso concreto, a leitura das Convenções Coletivas de Trabalho evidencia que o Sindicato de Empregados abriu mão de participar das negociações relativas ao PLR;

9.2. o aludido artigo 2º da Lei 10.101/00 não estabeleceu em momento algum, que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração;

9.3. a falta de participação do sindicato ou de registro do Acordo de PLR no Sindicato são irregularidades que não afetam a natureza do pagamento, que continua sendo participação nos resultados e não de natureza remuneratória;

9.4. relativamente ao período autuado (2014 a 2015), há Convenções Coletivas de Trabalho (“CCT”), pactuadas entre a FENABAN e a CONTRAF, especificamente quanto à PLR (fls. 689/707 e 826/834);

9.5. resta evidente a manifesta irrelevância dos vícios apontados pela fiscalização relativamente aos acordos próprios, por constituírem estes um “plus” com relação às condições já aceitas pelo sindicato nas CCTs;

10. quanto à data de assinatura dos acordos de PLR:

10.1. a pactuação prévia referida no inciso II do § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00 não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que tal regra estabelece mera faculdade das partes;

10.2. os acordos celebrados eram absolutamente idênticos uns aos outros (fls. 562/571), o que é reconhecido pela fiscalização, logo previamente conhecidas, tanto pela empresa como pelos empregados, as condições gerais para o pagamento da verba;

11. quanto às regras claras e objetivas:

11.1. a cláusula primeira esclarece que o pagamento da PLR está vinculado à “evolução global positiva da Corretora”, que consiste no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício;

11.2. a fiscalização em momento algum, seja no Termo de Início de Procedimento Fiscal, seja nos Termos de Intimação lavrados, intimou a Impugnante para esclarecer o que seria “evolução global positiva”;

11.3. a especificidade das metas para cada funcionário, de acordo com a função exercida, impossibilita que constem do corpo do acordo elementos dotados do grau de detalhamento exigido pela fiscalização;

11.4. tais elementos, que são individuais, constam dos formulários de avaliação de resultados pertinentes a cada um dos funcionários, apresentados a título exemplificativo, por amostragem, pelo Impugnante durante a fiscalização (fls. 213/232);

11.5. a conjugação dos acordos de PLR com as avaliações individuais resulta na existência das regras claras e objetivas;

11.6. as planilhas individuais de avaliação são submetidas aos funcionários para que eles pudessem verificar sua conformidade, de forma a atender a determinação do § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00 (“mecanismos de aferição”);

12. especificamente quanto à PLR relativa ao mês 02/2014:

12.1. os valores pagos na competência 02/2014 na verdade se referem a complementação do PLR contratado em 2013 (doc. 06);

12.2. não poderia o Fisco sem analisar a documentação de 2013 exigir contribuições sobre esses valores com base na documentação de 2014.

Com a impugnação, trouxe os seguintes documentos: doc. 01 - identificação e procuração (fls. 978/1013); doc. 02 - processo SUSEP (fls. 1014/1023); doc. 03

- decisão judicial (fls. 1024/1027).

Eis, em resumo, o que importa relatar.

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Recife/PE exarou o Acórdão ora recorrido, em que julgou a impugnação improcedente, lastreada nas conclusões sintetizadas na ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. NÃO DISPONÍVEL A TODOS OS EMPREGADOS. INCIDÊNCIA.

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 á totalidade de seus empregados e dirigentes. Não demonstrada essa condição, devem incidir contribuições previdenciárias sobre os aportes da empresa ao referido plano.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR. CARACTERIZAÇÃO DE INSTRUMENTO REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA.

Os valores dos aportes a planos coletivos de previdência complementar submetem-se à incidência de contribuições previdenciárias quando utilizados como instrumento de remuneração e incentivo ao trabalho, concedidos a título de gratificação, bônus ou prêmio.

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR CARÁTER PREVIDENCIÁRIO. NÃO COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Integram a remuneração e se sujeitam á incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar quando não comprovado o caráter previdenciário destas contribuições, por não contribuir para a formação de reservas para garantia de benefícios.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Comprovado que o pagamento da participação nos lucros ou resultados ocorreu em desacordo com as exigências da lei específica, devem incidir contribuições previdenciárias sobre referidos valores.

PLR. AUSÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO. INCIDÊNCIA.

A assinatura do acordo de PLR ao final do período de apuração desnatura o incentivo á produtividade, revelando que a verba foi paga em decorrência do trabalho, como instrumento de remuneração, sobre a qual devem incidir contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 24 de abril de 2019, fl. 1075, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 1079 a 1145, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

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

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente apresenta as razões que entende justificar o reconhecimento da improcedência da autuação.

QUANTO AOS APOSTES SUPLEMENTARES RELATIVOS AO PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA (INFRAÇÃO 1)

A peça recursal inicia a tratativa do tema em questão pela análise do texto constitucional e legal para afirmar que tais benefícios não têm relação com o trabalho prestado, nascendo da vontade do empregador ou de negociações coletivas, em completa desconexão com aspectos contraprestacionais, não integrando o salário ou mesmo a remuneração dos empregados para nenhum efeito, não podendo, portanto, integrarem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Alega que, nos termos da regra imunizante contida na Constituição, a única condição para não integrar o salário de contribuição seria que os valores fossem pagos a entidades de previdência privada regularmente constituída, cujos planos tenham sido instituídos na forma da lei.

A seguir, colaciona historio da legislação de regência para concluir que *não há como pretender que as contribuições e os resgates feitos em consonância com a legislação que rege o tipo de Plano escolhido, como ocorre no caso concreto, impliquem descumprimento das normas que regem o Sistema de Previdência Complementar.*

Argumenta que a Decisão recorrida caminhou por apontar como mácula no plano de benefícios instituídos o fato deste não estar disponível a todos os empregados, questão não levantada pela Autoridade lançadora, sendo certo que tal linha de argumentação não pode ser invocada no caso concreto, já que importaria manifesta ofensa aos art. 142 e 146 do CTN.

No que tange aos “valores substanciais” do aportes, a afirmação da Fiscalização de que estes chegariam a superar os salários não foi comprovada, não havendo nos autos nada que corrobora tal assertiva. Assim, muito embora o Contrato preveja, em tese, a possibilidade de que o aporte chegue a 400% do salário base mensal do participante, isso não ocorreu no caso concreto.

Afirma, ainda, que quanto maior for a remuneração, mais próximo de tal remuneração devem ser os aportes, em nada desnaturando a natureza dos benefícios, conforme precedentes que cita.

Quanto à alegada inexistência de regras claras, afirma a defesa que a legislação, em momento algum, determina que a forma de cálculo dos aportes pelas instituidora deva estar claramente definidos no regulamento do Plano de benefícios.

Dedica vasta e respeitável argumentação para concluir que não procedem as alegações da Fiscalização de que o Plano de benefícios mantido pelo recorrente violaria a Lei Complementar nº 109/01, citando precedentes administrativos e judiciais.

Por fim, aponta a falta de competência da Receita Federal do Brasil para descaracterizar aporte efetuado em contrato previdenciário aprovado pela Susep.

Em apertada síntese, são estes os argumentos da defesa no presente tema.

Tendo em vista que este Conselheiro não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento deixo de detalhar os demais argumentos recursais, os quais já estão acima sintetizados e foram exaustivamente detalhados no Relatório supra.

Conforme se viu no caso anterior analisado por esta Turma no julgamento do processo 16327.721425/2012-55, nesta mesma sessão de julgamento, a questão da incidência ou não de contribuição sobre tais verbas foi também tratada nos autos do processo 16327.721426/2012-08.

Em todos os casos, as alegações são semelhantes, sendo certo que, no processo 16327.721426/2012-08, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi desfavorável ao contribuinte, que formalizou recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão n.º 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu negar provimento ao recurso especial do contribuinte, mantendo a incidência tributária decidida pela Turma ordinária. O então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, assim conduziu seu voto:

Recurso Especial do Contribuinte

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

No presente apelo, tem-se em discussão as matérias a) Previdência Complementar – aportes suplementares; e b) Juros moratórios sobre o valor da multa de ofício.

Previdência Complementar

Defende o Recorrente que deve ser afastada a incidência da contribuição previdenciária em relação à previdência complementar pois, tratando-se de plano de previdência privada de regime aberto, a exigência inserta na Lei Complementar n.º 109/2001 é de que o plano seja oferecido a categorias específicas de trabalhadores, não se aplicando ao caso a parte final da alínea “p” do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 (de que o plano de previdência complementar seja disponibilizado à totalidade dos empregados e dirigentes).

Afirma ainda que mantém um único plano, com benefícios diferenciados para diretores estatutários e superintendentes executivos, agiu em estrito cumprimento da legislação quanto aos aportes, que os resgates efetuados obedeceram as exigências legais e que o plano ostenta caráter previdenciário.

A Fazenda Nacional, em sede de contrarrazões, questiona o fato de o plano não ser extensível à totalidade de empregados e dirigentes da empresa e defende que a verba tem natureza remuneratória, por não ter por objeto a formação de reservas garantidoras para a implementação de benefícios de previdência complementar.

Quanto à incidência de contribuições previdenciárias sobre as importâncias pagas no contexto da relação laboral, restou consignado alhures que a alínea “a” do inciso I e o inciso II do art. 195 da Constituição estabelecem que tais contribuições alcançam a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, o que inclui, por óbvio, os valores relativos a previdência complementar, seja ela aberta ou fechada.

Todavia, a partir da Emenda Constitucional n.º 20, a própria Constituição passou a prever a hipótese em que as contribuições vertidas pelo empregador, destinadas ao financiamento de previdência complementar poderiam, nos termos da lei, deixar de integrar a remuneração dos trabalhadores:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e regulado por lei complementar.(Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

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

§ 2º *As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei.* (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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

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

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

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

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

Antes de tratar especificamente das normas relativas ao plano de previdência custeado pelo Contribuinte, e no intuito de facilitar o raciocínio que se busca desenvolver, cumpre fazer referência mais uma vez aos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/1995, que, em conexão com o art. 195 da Constituição Federal, definiram as bases sobre as quais incidem as contribuições previdenciárias a cargo de empresas e empregados. Como se destacou no Recurso Especial da Fazenda Nacional, referidos dispositivos estabelecem que as contribuições sociais incidem sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, o que inclui os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Não obstante o que estabelece os citados dispositivos legais, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 20/1998, a Lei nº 8.212/1991 já previa expressamente que as contribuições destinadas à previdência complementar, pagas pela empresa em benefícios de empregados e dirigentes a regimes abertos e fechados, não deveriam

integrar a base de cálculo das exações destinadas ao custeio do Regime Geral de Previdência Social, uma vez atendidos os requisitos previstos na alínea “p” do § 9º de seu art. 28. Vejamos:

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção II Dos Planos de Benefícios de Entidades Fechadas

[...]

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

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

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

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

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

Em relação ao caso concreto, tem-se que o argumento veiculado no Termo de Verificação Fiscal e nas Contrarrrazões da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, de que o plano de previdência aberto, quando colocado à disposição apenas de uma parte dos trabalhadores a serviço da empresa, estaria em desacordo com o art. 16 da Lei Complementar nº 109/2001, não merece acolhida. É que citado dispositivo, reproduzido acima, integra a Seção II do Capítulo II da citada Lei Complementar, que, como se viu, refere-se exclusivamente a planos de benefícios de entidades fechadas de previdência privada. Os critérios para instituição de planos relacionados a entidades abertas foram inseridos na Seção III do mesmo capítulo, mais especificamente no art. 26 da norma, que se colaciona a seguir:

CAPÍTULO II DOS PLANOS DE BENEFÍCIOS

[...]

Seção III Dos Planos de Benefícios de Entidades Abertas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Em resumo, nos termos da legislação em vigor, para que os benefícios conferidos a empregados e dirigentes não se sujeitem a incidência de tributos: i) no caso de planos de entidades fechadas, a empresa deverá oferecê-lo à totalidade de seus empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes; e ii) em se tratando de planos de entidades abertas, esse pode ser destinado a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria.

De se ressaltar que essa matéria tem sido debatida de forma reiterada no âmbito deste Colegiado, exemplo disso são as decisões prolatadas no Acórdãos nº 9202-003.193, de 07/05/2014, e 9202-005.241, 22/02/2017, da lavra dos Ilustres Conselheiros Gustavo Lian Haddad e Luiz Eduardo de Oliveira Santos,

respectivamente. Mais recentemente, em 18/06/2019, a matéria foi também abordada no Acórdão nº 9202-007.974, de relatoria da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo. Em todas essas situações, o entendimento foi no sentido de que o fato de o benefício não se estender à totalidade dos empregados e dirigentes, de forma isolada, não pode fundamentar a desqualificação de plano aberto de previdência privada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Além disso, as razões acentuadas no acórdão desafiado demonstram que os aportes a título de previdência privada destinados aos dirigentes estão atrelados a metas de desempenho estabelecidas pelo Recorrente e decorre de critérios subjetivos, tendo em vista que: (i) não foram apresentadas pela empresa as memórias de cálculo das referidas contribuições ao plano de previdência privada, não tendo sido demonstrado o seu caráter previdenciário; (ii) as contribuições suplementares, efetuadas mensalmente em benefício desses dirigentes, foram realizadas em valores substanciais, tendo sido definidas pelo comitê de remuneração de forma unilateral e a partir dos resultados alcançados; (iii) houve resgates efetuados pelos dirigentes no período fiscalizado, no mesmo mês, e em valores próximos aos das contribuições vertidas, frustrando o objetivo de complementação das aposentadorias.

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

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

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

De outra parte, e na mesma linha de raciocínio desenvolvida no citado Acórdão nº 9202-007.974, faz necessário esclarecer que não está em discussão a possibilidade ou não de haver no mercado de previdência privada plano que possibilite operações

financeiras das mais diversas. Questões essas que devem ser reguladas pelos órgãos que detêm competência para tanto. O que se está a tratar nos autos é da exclusão de valores destinados à previdência complementar da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o que envolve o atendimento de pressupostos relacionados a matéria de natureza tributária a justificar a fruição do benefício.

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

Seguindo raciocínio semelhante, tem-se o Acórdão n.º 2401-004.776, que retrata o posicionamento aqui exposto:

Entretanto, quer na previdência complementar fechada ou aberta, para o fim de exclusão da base de cálculo previdenciária, nos termos dos arts. 68 e 69 da LC n.º 109, de 2001, impõe-se a necessidade de identificação do caráter previdenciário do plano de benefício com o finalidade de constituição de reservas. Senão vejamos o que menciona a Constituição da República e a Lei complementar:

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Cláusula Quarta – Do Resgate

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

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

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

Além do que, a constatação de que diversos dirigentes e empregados continuaram a receber aportes da empresa em suas contas bancárias, mesmo após estarem em gozo de benefício do plano de previdência privada, situação em que deveriam se relacionar diretamente com a Bradesco Vida e Previdência (entidade de previdência complementar), demonstra que essas contribuições tinham finalidade outra que não a complementação de aposentadorias.

Infere ainda o Recorrente que o fato de os aportes relativos ao plano de previdência privada dos seus administradores estatutários serem propostos ao Conselho de Administração pelo comitê de remuneração não significa que tal comitê só delibere a respeito de remunerações. Contudo a caracterização dos valores pagos a título de previdência complementar como salário, repita-se, não se deve

exclusivamente ao fato de referidos valores terem sido estabelecidos pelo comitê, mas à forma com que essa verba era atribuída aos administradores da recorrente. Problema algum haveria se, mesmo definidos pelo comitê de remuneração, tais contribuições cumprissem os objetivos definidos por lei e pela Constituição quanto à formação de reservas com vistas a garantir o pagamento de benefícios previdenciários, inclusive com o estabelecimento de critérios objetivos para a definição dos aportes sob responsabilidade do Sujeito Passivo o que, como visto, não é o caso.

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

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

Acórdão n.º 9202-007.559

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integram a remuneração e se sujeitam à incidência de contribuição previdenciária os aportes de contribuições a planos de previdência privada complementar, no caso de não restar comprovado o caráter previdenciário destas contribuições.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

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

Voto

As demais argumentações do recurso se debruçam sobre as regras constantes dos contatos valendo destacar que três foram as razões adotadas pelo acórdão recorrido para descaracterização do plano: i) aportes da empresa de quase 100% do valor dos salários dos funcionários, ii) ausência de critérios objetivos para os aportes e iii) possibilidade de resgates ilimitados.

[...]

Assim, em que pese a argumentação recursal, da leitura feita das cláusulas contratuais e da análise do demais elementos trazidos aos autos, deve-se concluir que o PGBL Empresarial oferecido pela Contribuinte aos seus executivos não pode ser classificado como planos de previdência complementar, afinal se os aportes na prática não se destinam a garantir a concessão de um benefício futuro, não se

justifica que sejam os mesmos isentos da tributação nos termos em que proposto pela norma do art. 28, §9º, 'p' da Lei n.º 8.212/91. (Grifou-se)

Acórdãos n.º 9202-007.974

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

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

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

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

Adicionalmente ao acima exposto, que adoto no presente como razão de decidir, conclui-se que não procede o argumento da Decisão recorrida quanto ao alcance do plano de benefícios a apenas uma parcela dos trabalhadores a serviço da empresa, já que se trata de plano de previdência aberto. Não obstante, é devida a incidência do tributo previdenciário sobre os valores dos aportes em planos de previdências privadas que, em sua essência, correspondam a retribuição pelo trabalho prestado.

Não se sustenta a afirmação recursal de que não restou evidenciada pela fiscalização a ocorrência de benefícios em previdência privada em montante superior ao salário dos poucos beneficiários, conforme se vê na planilha de fl. 861/862, não contestada diretamente pela autuada.

A evidência de que, em tais montantes, o benefício assume absoluto viés remuneratório é que não há dúvidas de que, para tais beneficiários, o valor dos aportes em planos de previdência constitui-se em elemento fundamental em sua tomada de decisão diante, por exemplo, de uma oferta de contratação realizada por outra entidade interessada em seus serviços ou de uma oportunidade de empreender em negócio próprio.

Não há que se falar em regra imunizante, já que os termos do § 2º do art. 202 da CF/88 demonstram inequivocamente que as contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes, **nos termos da lei.** (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

O fato de não existir propriamente a exigência legal de apontamento de “regras claras” definindo os valores dos aportes, não quer dizer que não sejam necessárias regras, já que

as contribuições do empregador devem estar previstas nos estatutos e regulamentos para que não integrem a remuneração, como muito bem pontuado pela Decisão recorrida.¹

Por outro lado, definição de regras tão abertas e elásticas, juntamente com toda a previsão institucional de que tais benefícios compõem o pacote remuneratório dos colaboradores em tela, corrobora o caráter contraprestacional de tais aportes, pois, ainda que não tenham sido efetivamente aportados valores no limite estabelecido (400% da remuneração mensal), fica a critério da instituidora sua valoração.

Já com relação à alegada incompetência da Receita Federal do Brasil, esta não prospera, a decisão recorrida não merece qualquer retoque, já que precisa ao pontuar:

Na matéria, vale ressaltar que, conforme art. 33, *caput* da Lei nº 8.212/91, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil arrecadar, fiscalizar e lançar as contribuições sociais previdenciárias, uma vez identificada a ocorrência do fato gerador de referido tributo. Por sua vez, é atribuição do auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), no exercício da competência da RFB, constituir, mediante lançamento, o crédito tributário e de contribuições (Lei nº 10.593/2002, art. 6º, inciso I, alínea "a").

Uma vez verificada a ocorrência do fato imponível, tem o auditor fiscal o poder/dever indeclinável de efetuar o lançamento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN. Ao conferir uma atribuição, a lei defere, conjuntamente, todos os meios e recursos necessários para que se possa cumprir o mister.

Assim, neste tema, nego provimento ao recurso voluntário.

QUANTO À PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

No que tange ao presente tema, a questão está limitada à falta de participação do sindicato na comissão que instituiu o Plano próprio, bem assim em razão da sua conclusão (assinatura) já ao final do exercício a que se referem.

A defesa alega, em síntese, que:

- a participação do sindicato não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR;
- que eventual desrespeito quanto à participação do sindicato nos termos do acordo não interfere na natureza dos pagamentos;
- que no caso sob análise, a participação seria dispensável, por terem sido celebradas, no mesmo período atuado, Convenções Coletivas de Trabalho entre a FENABAN e a CONTRAF;
- quanto à pactuação prévia, esta não é requisito essencial dos acordos de PLR, já que a regra estabelece mera faculdade das partes na celebração dos acordos ao sugerir critérios e condições, quando usa a expressão “podendo ser considerados, dentre outros ...”;
- que tais instrumentos apenas consolidam condições gerais já previamente conhecidas, tanto pela Fiscalização como pelos empregados;

¹ Lei Complementar nº 109/01

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

- quanto à suposta inexistência de regras claras e objetivas, o próprio texto do Acordo transcrito pela Fiscalização revela a improcedência de suas objeções, já que a Cláusula Primeira esclarece que o PLR está vinculado à evolução global positiva da Corretora, que consiste no resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação no exercício, não tendo sido intimado o fiscalizado para esclarecer tal ponto;

- que ainda na referida Cláusula, há o esclarecimento de que a avaliação de resultado é individual, dependendo do atingimento ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais tem peso específicos e variáveis de acordo a função exercida, tudo conforme consta de formulário de avaliação de resultado pertinente a cada funcionário, conforme amostragem de fl. 213 a 232;

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

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

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattara Gomes e Karina Alessandra de Mattara Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

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

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

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não obstante, o fato é que, nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) ², interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea “j”, do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional³, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

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

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

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

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

No caso dos autos, a exemplo do que se vê em fl. 568, assim dispõe o instrumento de negociação formalizado pela recorrente:

Cláusula Primeira O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do **BBI** no exercício de 2015, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado.

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

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

A Fiscalização pontuou:

Esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:

- O que seria evolução global positiva e quais seriam os indicadores objetivos;
- O § 1º menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas, as quais deveriam ser objeto de negociação entre empregados e a empresa, para poder usufruir da isenção tributária, conforme já destacamos neste termo de Verificação Fiscal, não houve pactuação prévia;

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

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

Ora, será que todo o colaborador da referida instituição seria capaz de chegar à conclusão, a partir do teor do excerto do Plano acima colacionado, que a tal evolução positiva corresponderia ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de capitação apurado no exercício? Por outro lado, os documentos juntados por amostragem a partir de fl. 213 não parecem ajudar em tal esclarecimento, já que e limitam a apontar objetivos quantitativos globais e indicadores táticos que não contribuem em nada para evidenciar com alguma eficiência as necessárias regras claras e objetivas no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte autuada.

Ainda assim, mesmo que tais regras fossem claras e objetivas, que, repita-se, não são, não faria qualquer diferença estabelece-las em momento em que o período de avaliação já estivesse perto do fim ou já encerrado, já que não permitiria a atuação conjunta de capital e trabalho com vista ao incremento de produtividade..

Por fim, há de se ressaltar que, no julgamento do processo nº 16327.721426/2012-08, já acima citado, a defesa apresentou alegações bastante semelhantes às que avaliamos do presente caso.

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

É incontroverso que não houve participação de representante do sindicato dos trabalhadores na comissão que ajustou os termos para o pagamento de PLR no período de apuração objeto do lançamento. Claro está, portanto, que restou descumprida a regra insculpida no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Importa esclarecer que não há na Lei nº 10.101/2000, ou em qualquer outro normativo em vigor, previsão de dispensa da participação de representante do sindicato dos trabalhadores na definição das regras relacionadas aos planos próprios, ainda que a entidade tenha participado das negociações relacionadas a convenções ou acordos coletivos de trabalho. Ademais, mesmo que os aspectos gerais relacionados à PLR tenham sido traçados em convenção coletiva de trabalho ou que esse instrumento contenha previsão de pagamento de valor mínimo a esse título, a instituição de comissão para o estabelecimento de metas com vistas à percepção do benefício é obrigatória, como também o é a participação de membro do sindicato respectivo.

Afirmar simplesmente que “*a eventual não participação de membro do sindicato nos referidos Instrumentos de Acordo não traz qualquer prejuízo para os empregados do Recorrente, pois se o sindicato já concordou com o “menos” (Convenção Coletiva), necessariamente haveria de concordar com o “mais” (Instrumentos de Acordo)*” não outorga a quem quer que seja o direito de descumprir disposição expressa de lei.

Ainda acerca desse assunto, o inciso III do art. 8º da Constituição Federal estabelece que “*ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas*”. Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato

dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade ao disposto na Lei Maior.

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

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

Art. 2º [...] Fl. 33 do Acórdão n.º 9202-008.088 - CSRF/2ª Turma Processo n.º 16327.721426/2012-08

[...]

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

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

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

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

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

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

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição

do benefício trabalhista não de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteiram-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Embora a PLR de cada funcionários dependa do seu desempenho pessoal, como dito em sede de contrarrazões, as metas relacionadas ao benefício devem, em decorrência do regramento legal, ser estabelecidas a partir de negociação coletiva e sua negociação tem de ser feita, repise-se, antes de iniciado o período de apuração do direito. Não se pode imaginar que a aprovação de políticas pela presidência da empresa, com o respaldo dos demais membros da diretoria, possa se prestar a substituir a exigência legal quanto à existência de ajuste entre as partes, finalizado antes do interstício de apuração dos resultados.

Assevere-se que, uma vez descumprido o requisito da pactuação prévia, as denominadas “Fichas de Avaliação de Performance”, que o Contribuinte diz serem preenchidas em relação a cada empregado, com a descrição de suas metas e objetivos profissionais, demonstram que os pagamentos efetuados a título de PLR têm, isso sim, características que mais se aproximam de gratificação ou prêmio por desempenho. Reforça essa tese o fato de, como se demonstrou acima, também não ter havido a participação dos sindicato na negociação para o pagamento da vantagem.

Assim, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no transcurso do período de aquisição do referido direito ou após o seu pagamento desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos n.º 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.

Por todas essas razões, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação com relação aos valores pagos aos empregados do contribuinte a título de PLR.

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

Assim, nego provimento ao recurso voluntário neste tema.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Fl. 32 do Acórdão n.º 2201-008.972 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16327.720928/2018-07