



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.720699/2011-53
ACÓRDÃO	2102-003.913 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CIA HERING
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. PAGAMENTO A DIRETOR NÃO EMPREGADO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Enunciado Súmula CARF nº 195.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLANO DIFERENCIADO A DIRETORES EMPREGADOS E GERENTES. SITUAÇÃO PRIVILEGIADA.

A participação nos resultados integra o salário de contribuição quando uma parte dos empregados gozar de situação privilegiada em relação aos demais.

PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. SITUAÇÃO PRIVILEGIADA.

O valor das contribuições pagas pela empresa, relativo ao programa de previdência complementar privada, não integra o salário-de-contribuição, quando disponível a todos empregados e dirigentes, mesmo quando se verifica condições mais benéficas aos empregados de menor remuneração.

PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. DEPENDENTES DOS DIRETORES EMPREGADOS E GERENTES.

O valor pago pela empresa, a título de plano de assistência médica a dependentes de empregados e dirigentes, integra o salário-de-contribuição, uma vez que não abrangido pelo artigo 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212/1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao plano de previdência privada.

(documento assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 14-58.949 - 10ª Turma da DRJ/RPO de 23 de junho de 2015 que, por unanimidade, considerou improcedente a impugnação apresentada.

Relatório Fiscal (fls 003/202)

Em 09 de maio de 2011, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau/SC, consolidou o presente Auto de Infração em face da empresa CIA. HERING (CNPJ 78.876.950/0001-71), em decorrência de irregularidades constatadas no recolhimento de contribuições previdenciárias e outras obrigações acessórias no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

A fiscalização teve início a partir de levantamentos efetuados pela Receita Federal, que identificaram divergências entre os valores declarados pela empresa e aqueles efetivamente devidos a título de contribuições previdenciárias. O procedimento fiscal abrangeu os exercícios de 2008 e 2009, verificando possíveis omissões de lançamentos em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), bem como pagamentos efetuados sem o devido recolhimento de encargos previdenciários.

Foram analisadas diversas rubricas relacionadas a benefícios concedidos a empregados e dirigentes, patrocínios esportivos e planos de previdência complementar, identificando-se valores não declarados em GFIP e tributações diferenciadas aplicáveis.

A fiscalização apontou as seguintes infrações cometidas pela empresa:

1. Omissão de valores na GFIP – Contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas a diretores não empregados e participantes de plano de previdência complementar não foram devidamente declaradas.
2. Benefícios e incentivos não tributados – Gastos com planos de saúde para dependentes de empregados e dirigentes foram considerados como remuneração indireta e, portanto, sujeitos à contribuição previdenciária.
3. Patrocínio esportivo sem recolhimento de encargos – Valores desembolsados em patrocínios a times de futebol profissional não foram incluídos na base de cálculo das contribuições sociais devidas.
4. Erros na base de cálculo das contribuições previdenciárias – Divergências entre os valores informados e os efetivamente apurados, implicando em recolhimentos a menor.

Com base nas inconsistências verificadas, a fiscalização consolidou o crédito tributário no valor total de R\$ 3.357.936,00, incluindo as contribuições devidas, os juros moratórios e a multa de ofício de 75%.

Impugnação (fls 667/697)

A RECORRENTE apresentou impugnação no prazo legal na qual buscou demonstrar a improcedência das exigências fiscais impostas, com os seguintes argumentos:

Ausência de Obrigação de Recolhimento de Contribuições sobre Diretores Não Empregados O primeiro ponto de contestação diz respeito à tributação sobre valores pagos a diretores não empregados, uma vez que Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 22, incisos I e II, delimita a incidência das contribuições previdenciárias sobre remunerações pagas a segurados empregados, não abrangendo diretores que não possuem vínculo empregatício formal, sendo que, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em reiteradas decisões, tem reconhecido que os valores pagos a diretores não empregados não se equiparam a remuneração de empregados, afastando a incidência de contribuição previdenciária.

Exclusão de Patrocínios e Incentivos de Base de Cálculo da base de cálculo das contribuições previdenciárias, pois o Decreto nº 3.048/1999 define de forma restritiva quais verbas possuem natureza remuneratória e que podem ser incluídas na base de cálculo previdenciária e os contratos de patrocínio celebrados não possuem qualquer correlação com a folha de pagamento da empresa, configurando-se como investimentos publicitários. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 110, impede a interpretação extensiva que amplie a incidência tributária para hipóteses não previstas expressamente em lei.

Benefícios Concedidos aos Empregados – Planos de Saúde e Previdência Complementar concedidos pela empresa a empregados e dependentes, não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária, desde que observados os requisitos legais, nos termos do artigo 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991. O entendimento fiscal desconsidera que tais benefícios são extensivos a todos os empregados e não possuem caráter salarial, mas sim assistencial e a empresa atendeu a todos os requisitos normativos para isenção desses valores, tornando indevida a autuação.

Finalmente, requereu:

1. O reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por violação a dispositivos legais e jurisprudenciais aplicáveis;
2. A exclusão da exigência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a diretores não empregados, patrocínios esportivos e benefícios concedidos a empregados;

Acórdão 1ª Instância (fls.804/827)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. PAGAMENTO A DIRETOR NÃO EMPREGADO.

Os pagamentos relativos à participação nos resultados aos diretores não empregados não se enquadram na hipótese de isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/1991, uma vez que não se trata de pagamentos regulamentados pela Lei nº 10.101/2000.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLANO DIFERENCIADO A DIRETORES EMPREGADOS E GERENTES. SITUAÇÃO PRIVILEGIADA.

A participação nos resultados integra o salário de contribuição quando uma parte dos empregados gozar de situação privilegiada em relação aos demais.

PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. EXTENSÃO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. SITUAÇÃO PRIVILEGIADA.

O valor das contribuições pagas pela empresa, relativo ao programa de previdência complementar privada, integra o salário-de-contribuição, quando uma parte dos empregados e dirigentes gozar de situação privilegiada em relação aos demais.

PLANOS DE ASSISTÊNCIA MÉDICA. DEPENDENTES DOS DIRETORES EMPREGADOS E GERENTES.

O valor pago pela empresa, a título de plano de assistência médica a dependentes de empregados e dirigentes, integra o salário-de-contribuição, uma vez que não abrangido pelo artigo 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212/1991.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

É vedado, a esta autoridade julgadora, afastar, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, a aplicação de leis, decretos e atos normativos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário (fls.840/862)

Irresignada a RECORRENTE apresentou em 07/08/2015 Recurso Voluntário sustentando que a decisão recorrida incorreu em erro ao interpretar a legislação aplicável e que a cobrança efetuada não encontra respaldo jurídico, devendo, portanto, ser reformada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), reiterando os mesmos argumentos já apresentados na IMPUGNAÇÃO, que, em resumo, são:

1. A decisão recorrida baseou-se na interpretação restritiva do artigo 28, §9º, "j", da Lei nº 8.212/1991, entendendo que a Participação nos Resultados (PPR) paga a diretores não empregados não se enquadra na isenção prevista na Lei nº 10.101/2000. No entanto, deve-se considerar que:

A Constituição Federal (art. 7º, XI) assegura o direito à participação nos lucros a todos os trabalhadores, independentemente do vínculo empregatício.

A Lei nº 10.101/2000 não faz distinção entre trabalhadores empregados e não empregados para a concessão da PLR.

Jurisprudência do CARF reconhece que diretores não empregados podem ser beneficiários do PLR sem incidência de contribuição previdenciária.

2. Da Contribuição Previdenciária sobre os Valores Pagos a Diretores Empregados e Gerentes: A fiscalização alegou que os valores pagos a diretores empregados e gerentes não se enquadram como PLR, pois foram concedidos de forma diferenciada. Em resposta, a recorrente sustenta que:

A Lei nº 10.101/2000 permite a flexibilização na definição dos critérios de distribuição da PLR, desde que negociados coletivamente.

O Acordo Coletivo celebrado com o sindicato previu diferentes módulos de remuneração participativa para empregados e diretores.

O CARF e o TRF-3ª Região têm precedentes que reconhecem a possibilidade de distribuição diferenciada do PLR sem caracterizar natureza salarial.;

3. Da Contribuição Previdenciária sobre Previdência Complementar: A fiscalização alegou que os aportes realizados pela empresa ao plano de previdência complementar incidem na base de cálculo da contribuição previdenciária por não serem extensivos a todos os empregados. A recorrente rebate tal argumento, destacando que:

O plano HERINGPREV é disponibilizado a todos os empregados e diretores, conforme exigido pelo art. 28, §9º, "p", da Lei nº 8.212/91.

O simples fato de haver diferença nos benefícios concedidos não descaracteriza a extensão do plano a todos os trabalhadores.

A jurisprudência administrativa e judicial confirma que a exigência legal é apenas a disponibilidade do plano, não a igualdade absoluta dos benefícios.

4. Da Contribuição Previdenciária sobre o Plano de Saúde: A decisão recorrida entendeu que o plano de saúde contratado para diretores e gerentes possui natureza salarial por ser diferenciado do plano oferecido aos demais empregados. A recorrente argumenta que:

O art. 28, §9º, "q", da Lei nº 8.212/91, estabelece que planos de saúde estendidos a todos os empregados e dirigentes não integram o salário de contribuição.

A empresa disponibiliza planos de saúde para todos os empregados, independentemente do cargo.

A diferença entre os planos não descaracteriza sua extensão, pois todos os empregados têm acesso a cobertura médica.

Conclui pedindo:

1. O provimento do recurso voluntário para reformar a decisão recorrida, afastando a exigência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de:

Participação nos Resultados (PLR) para diretores empregados e não empregados;

Previdência complementar;

Plano de saúde para diretores e gerentes.

2. O reconhecimento da regularidade dos pagamentos realizados pela empresa, conforme previsto na legislação e nos precedentes administrativos e judiciais.

3. O arquivamento do auto de infração, afastando as penalidades aplicadas.

Não houve contrarrazões por parte da PGFN.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro **José Márcio Bittes**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Mérito

Quanto ao mérito a lide consiste em avaliar se incide ou não contribuição previdenciária sobre o PLR para diretores empregados e não empregados e sobre os planos de previdência complementar e de saúde para os diretores e gerentes.

Quanto a não incidência da contribuição previdenciária sobre o PLR pago a Diretores não empregados, não há como acatar os argumentos da RECORRENTE, uma vez que se trata de matéria sumulada por este Conselho, cuja aplicação vincula as turmas julgadoras. Confira-se:

Súmula CARF nº 195

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Já em relação às demais questões, considerando que não houve inovações por parte da defesa em relação ao que foi julgado quando da apreciação da impugnação, e há concordância do relator com os fundamentos da decisão recorrida, EM RELAÇÃO AO PLR E AO PLANO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA, adoto as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão nos termos do Art. 114, §12, I da PORTARIA MF Nº 1.634, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2023 (fls.819/827):

Programa de participação nos resultados. Diretores Empregados e Gerentes. Planos diferenciados. Situação privilegiada.

O ponto controverso aqui é se as parcelas pagas aos diretores empregados e gerentes da empresa, a título de participação nos resultados, integram o salário de contribuição, quando decorrente de plano diferenciado e privilegiado a uma categoria de empregados.

A respeito do tema, além da legislação já acima transcrita, importante mencionar o item 58, “c” da Nota Cosit nº 426/2011, que dispõe especificamente sobre o tratamento diferenciado entre programas de participação nos lucros ou resultados:

“A lei não exige que o acordo sobre a PLR seja extensivo a todos os empregados da empresa, mas o tratamento diferenciado em relação àqueles da mesma categoria profissional pode configurar uma burla à lei, o que só pode ser verificado no caso concreto. Não se vislumbra a possibilidade de instituição de PLR em acordo individual de trabalho. Por outro lado, a instituição da PLR apenas para um grupo de empregados pode estar justificada pelo fato de a empresa ter empregados de categoria profissional diferenciada, regidos, portanto, por acordos diversos (art. 611 da CLT)”

No caso em análise, a empresa efetuou, em 03/2009, pagamentos de participação nos resultados, referente ao ano de 2008, aos diretores e gerentes, contemplados pelo módulo diferenciado, denominado “Plano de Remuneração Variável - PPR Executivo”(doc. 14A), do qual se extrai os seguintes pontos:

- i. Pág. 15 (título): “Todos os diretores e gerentes serão elegíveis ao bônus e agrupados em 3 níveis”;*
- ii. Pág. 16 (título): “O bônus aumenta com o nível hierárquico, sempre com duas dimensões: Empresa e Área”;*
- iii. Pág 18 (gráfico): O total de benefícios para funcionários (bônus + PPR) foi estimada em:*

· PPR 2008 em 5.2 (milhões)·

(–) PPR Diretores/Gerentes 1,0 (milhões), pois os Diretores/Gerentes deixaram de receber o PPR 2008 normal, passando a receber a participação diferenciada abaixo.

· (+) Bônus Diretores/Gerentes 3.5 (milhões)

· (=) total (bônus + PPR) de 7.7 (milhões).

Assim sendo, todos os diretores e gerentes eram elegíveis a um bônus e agrupados em 3 níveis, sendo que o bônus aumentava com o nível hierárquico, podendo o bônus atingir 14 salários para o diretor-presidente.

Além disso, e conforme informado pela autoridade lançadora, o valor pago aos diretores/gerentes em 03/2009, referente ao plano de remuneração variável, foi

de R\$ 5.8 milhões, para apenas 48 diretores/gerentes, contra um valor de 4.6 milhões de PPR 2008 aos demais empregados (cerca 4.100 empregados).

Conclui-se assim que esse plano, além de estabelecer um tratamento diferenciado entre os integrantes da mesma categoria profissional (gerentes/diretores), resultou numa situação extremamente privilegiada dos gerentes/diretores em relação aos demais empregados.

Esse tratamento diferenciado, apesar de salutar ao bom desenvolvimento da atividade empresária e demonstrador do reconhecimento meritório destes segurados, implica distinção infundada frente ao Programa de Participação nos Resultados – PPR. Isto porque, o PPR visa à integração dos elementos da produção, quais sejam, o capital e o trabalho, de forma que a força laborativa da empresa seja estimulada a cada vez produzir mais para que, a partir do incremento dos lucros e resultados, veja-se agraciada com um benefício. A previsão de metas diferenciadas, com pagamentos diferenciados, em privilégio a determinadas categorias de segurado, bem como entre a própria categoria de dirigentes, promove discriminação, de forma a menosprezar de forma implícita a função e a importância daqueles não agraciados pelos critérios mais favoráveis.

Nesse sentido, a sentença proferida pelo Juiz Federal – Rafael Lago Salapata na Ação Ordinária nº 2006.71.15.002106-4/RS, publicada em 25/07/20007:

“No ponto e tal como na inicial se salientou, a lei realmente nunca impôs ao empregador que o valor do benefício em causa seja uniforme para todos os trabalhadores, independentemente do cargo ou função exercida. Foi, contudo, o desrespeito à norma legal (ensejando o pagamento, a titulares de chefias, de importâncias flagrantemente dissonantes das importâncias pagas ao restante dos funcionários da empresa) que induziu à conclusão de que se estaria diante de verdadeira complementação de remuneração concedida em favor de seletos grupo, composto, em especial, por gerentes, coordenadores e encarregados.

E o Egrégio Tribunal Regional Federal já teve a oportunidade de analisar caso semelhante no âmbito da Apelação Cível nº 2002.71.07.013652-0, na qual a Corte manifestou-se no sentido de que os valores pagos a título de participação nos lucros aos diretores empregados devem integrar os respectivos salários-decontribuição quando estes gozam de situação privilegiada em relação aos demais empregados.

De fato, se a citada Lei 10.101 e medidas provisórias que a precederam sempre consideraram "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"; a outra conclusão não se chega senão de que o plano instituído pela autora apartou-se da ratio legis.

Não é incentivo à produtividade dos empregados o estabelecimento de benefícios extremamente favoráveis aos exercentes de cargos de chefia; nem tal proceder caracteriza-se como instrumento de integração entre capital e trabalho. Ao contrário, dificulta o acesso do empregado comum ao capital e não estimula o trabalho produtivo daqueles que não são afetados pela complementação de rendimentos.”

Também nesse sentido, jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. GRUPO ECONÔMICO. DIRETORES.

1. ... 4. A diversidade de regime na participação nos lucros afasta a não incidência da verba no salário de contribuição. No caso, os aditivos ao acordo coletivo celebrados entre a demandante e seus empregados atestam critérios de distribuição dos lucros distintos para os chefes, gerentes, "carreira Y" e facilitadores, sendo a eles destinados valores superiores àqueles devidos aos demais colaboradores. (TRF4, APELAÇÃO CÍVIL Nº 2007.72.09.001644-1/SC, 2ª Turma, Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, POR UNANIMIDADE, D.E. 02/07/2009)

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO DESVINCULADO DO SALÁRIO. DESPEDIDA OU FALECIMENTO ENTRE 15 E 25 ANOS DE SERVIÇO. PARCELA ÚNICA. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO AOS 25, 35 E 40 ANOS DE SERVIÇO. PRÊMIO DESVINCULADO DO SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados. (...) (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2004.71.07.004696-5, 2ª Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, D.E. 16/07/2009)

Além disso, nota-se que **a remuneração em questão era tratada pela própria empresa como um bônus** - remuneração variável concedida unilateralmente pela empresa, conforme previsto no item “iv” da Ata de Reunião do Conselho de Administração, de 11/12/2008 (doc. 20):

“Plano de Bônus. Apresentados os novos parâmetros para os Bônus da Diretoria e Gerencia que prevêem para 2009 alterações quanto a peso de cada meta nº bônus total por participante. As alterações seriam as seguintes: Presidente/Vice-Presidente, 80% (ETIBA) e 20% avaliação de desempenho (gestão); Diretores, 60% empresa, 30% desempenho da sua área e 10% gestão; Gerentes, 40% empresa,

50% área e 10% gestão. Após análise, os novos parâmetros foram aprovados....”

Intimada a apresentar cópia do módulo de remuneração participativa diferenciada para os cargos executivos e de gestão para o ano de 2008, a empresa apresentou plano, cujo conteúdo é uma apresentação realizada por uma empresa de consultoria sobre o implemento e regras de um “Plano de Remuneração Variável”.

Acrescenta-se a isso a mudança adotada pela empresa no pagamento de participação nos resultados ao diretor presidente entre do ano de 2008 para o ano de 2009, na qual houve um aumento extraordinário do valor pago a título de participação nos resultados e a completa ausência do pagamento de bônus no ano de 2009:

Diretor presidente:

02/2008

- 30 – Pró-labore - R\$ 60.000,00
- 340 – Participação Lucros/Resul - **R\$ 28,590,00**

05/2008 ·

- 30 – Pró-labore - R\$ 60.000,00
- 820 – Bônus - **R\$ 350.000,00**

03/2009 ·

- 30 – Pró-labore - R\$ 64.890,00 ·
- 3 40 – Participação Lucros/Resul - **R\$ 903.268,80**

Nesse contexto, verifica-se que o contribuinte utilizou-se de brecha constante no acordo de 2008 para prever, em instrumento apartado metas originariamente não previstas, buscando legitimá-las a partir do acordo celebrado. Ocorre, contudo, que tal procedimento, além de desvirtuar a intenção do legislador, atribui ao contribuinte uma liberdade muito maior do que a intenção da negociação. Tanto assim que o contribuinte, com base nesta liberdade, acabou por fixar regras específicas a determinados segmentos da empresa, com vistas, justamente, ao favorecimento destas, quando o mesmo benefício não é extensivo aos demais, criando manifesto tratamento desigual entre os segurados.

Por fim, verifica-se ainda que esse plano de remuneração variável não observou o disposto no artigo 2º, caput e §3º, da Lei nº 10.101/2000:

*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:*

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

Quanto à negociação entre os empregados e a empresa, em resposta à intimação fiscal, a empresa informa que o aceite dos eleitos se deu por meio de reunião com todos os executivos, na qual foram apresentadas as regras do módulo de remuneração participativa diferenciada para os cargos executivos e de gestão do ano de 2008. De fato, como afirmado pela autoridade fiscal, a empresa não comprovou que **houve de fato uma negociação entre a empresa e os trabalhadores, e sim apenas um aceite pelos trabalhadores as regras estabelecidas pela empresa.** Os termos de declaração firmados pelos diretores e gerentes que participaram da reunião.

Quanto ao arquivamento do programa na entidade sindical, e conforme informado no Relatório Fiscal, apenas consta um carimbo com a assinatura do Sr. Jaimir Ferrari na capa do Plano de Remuneração Variável – PPR – Executivo, **sem indicação de data, situação essa da qual não se pode aferir se o referido plano foi depositado na época ou somente após a intimação.**

Dessa forma, os pagamentos efetuados pela empresa aos seus diretores empregados e gerente, a título de participação nos lucros e resultados, em 03/2009, relativos ao ano de 2008, de forma diferenciada dos demais empregados, não se enquadram na hipótese de isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212, de 24/07/91, uma vez que se trata de pagamentos de uma complementação salarial dissimulada em participação nos resultados.

.....

Planos de assistência médica. Dependentes de Diretores e Gerentes.

O ponto controverso aqui é se as parcelas pagas aos dependentes de diretores e gerentes da empresa, a título de plano de assistência médica, integram o salário de contribuição.

Os conceitos de salário-de-contribuição para o segurado empregado e contribuinte individual estão previstos, respectivamente, nos incisos I e III do artigo 28, da Lei 8212/91:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Por sua vez, o §9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, que traz rol exaustivo das verbas que não integra o salário-de-contribuição, assim dispõe em sua alínea “q”:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997)

(...)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Esse dispositivo não pode ser interpretado extensivamente, uma vez que o artigo 111 do CTN dispõe que deve ser interpretado literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção.

Nesse sentido, deve-se observar que, ao contrário do entendimento da impugnante, o §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, ao excluir do salário de contribuição as verbas nele relacionadas, isenta tais verbas da contribuição previdenciária.

Verifica-se, assim, que o legislador isentou da incidência de contribuições os valores relativos à assistência médica proporcionada aos empregados e dirigentes da empresa, não cabendo interpretação extensiva que alargue os limites da isenção concedida para que esta passe a abranger os valores relativos a planos de saúde proporcionados aos dependentes dos empregados e dirigentes da empresa.

Além disso, nos termos do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, o valor das contribuições efetivamente pago pela empresa relativo a plano de assistência médica apenas não integrará o salário de contribuição se estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Para tanto, o plano deve estar se estiver disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, sem qualquer restrição, podendo o empregado ou dirigente optar por aderir ou não ao plano de acordo com sua conveniência.

No caso em análise, a empresa mantém um plano de assistência médica, contratado com a Saúde Bradesco, que é extensivo a todos os empregados da empresa e a seus dependentes diretos, conforme definido nas apólices de seguro de assistência médica e hospitalar. De acordo com a apólice, o custo operacional do plano é arcado pela empresa, que cobra dos colaboradores uma mensalidade fixa e co-participação pela utilização do plano.

Além desse, a empresa também mantém um plano de assistência médica, contratado com a empresa Sul América Aetna Seguro Saúde S/A, no qual são usuários apenas os diretores/gerentes da empresa e seus dependentes. Neste plano existem duas situações: os diretores têm o custo total do plano (próprio e de seus dependentes) pago pela Cia Hering e os gerentes possuem desconto em folha de pagamento de parte dos custos de seu plano e de seus dependentes.

Portanto, no plano de saúde Sul América, além de ser um plano de saúde diferenciado em relação ao plano saúde Bradesco, a empresa arca com um percentual de 50% a 60% da mensalidade do plano de saúde, não só dos funcionários, mas também de seus dependentes.

Assim sendo, as parcelas pagas aos dependentes de diretores e gerentes da empresa, a título de plano de assistência médica diferenciado dos demais empregados, não se enquadram na hipótese de isenção prevista no artigo 28, §9º, alínea “q”, da Lei n.º 8.212/1991.

Contudo, em relação a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Programa de previdência privada, cumpre destacar a divergência ao Acórdão recorrido nos termos seguintes.

Análise do Programa de Previdência Privada

A notificação fiscal em questão advém das contribuições realizadas pela empresa em favor de seus empregados e diretores, referentes ao plano de previdência complementar privada denominado HERINGPREV. A interpretação da fiscalização foi a de que os montantes relativos a planos de previdência complementar só poderiam ser excluídos da base do salário de contribuição caso fossem acessíveis à totalidade do quadro de empregados e dirigentes da companhia.

A fundamentação legal para a não inclusão das contribuições a planos de previdência privada na composição do salário de contribuição encontra-se na alínea “p” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, que estabelece:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997) (...) 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)

O sistema de previdência complementar possui amparo constitucional, que preconiza seu caráter facultativo, sua organização autônoma em relação ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e sua base na constituição de reservas que assegurem a entrega do benefício pactuado.

Nesse sentido, o artigo 202 da Constituição Federal de 1988 dispõe:

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

Do texto constitucional, destacam-se as seguintes particularidades da previdência complementar privada:

- a) Organização independente do RGPS;
- b) Estrutura fundamentada na constituição de reservas; e
- c) Garantia da concessão do benefício contratado.

A Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, regula o Regime de Previdência Complementar. Sobre a obrigatoriedade de disponibilização dos planos a todos os empregados, o artigo 16 da LC 109/2001 estabelece:

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.

Posto isso, passa-se a análise fática constante nos autos.

O HERINGPREV é um plano de previdência complementar financiado conjuntamente pela empresa e seus colaboradores. O regulamento do plano confirma que todos os colaboradores, sejam empregados ou administradores, são elegíveis a participar do HERINGPREV, sem distinção de nível salarial. Isso é atestado pelo item IV.1 do Regulamento do Plano de Benefícios HERINGPREV (doc. 15 do Auto de Infração, folha 314).

Adicionalmente, a própria autoridade fiscal reconheceu a abrangência do plano, confirmando que ele se estende a todos os empregados e administradores (item 2.3.4 do Relatório Fiscal e folha 809). Os registros dos autos (folha 825) também revelam que a decisão em primeira instância corroborou a oferta do plano a todos os colaboradores, independentemente de sua remuneração, o que, em tese, já seria suficiente para comprovar a conformidade com o artigo 28, §9º, “p”, da Lei nº 8.212/1991 e o artigo 16 da Lei Complementar nº 109/2001.

Entretanto, na situação analisada, embora o plano de previdência complementar da empresa (HERINGPREV) incluía todos os colaboradores (empregados e administradores) sem

distinção salarial, apenas os participantes contribuintes – ou seja, empregados e administradores que recebem acima de 10 URH's (Unidades de Referência Hering) e optam por aderir – recebem os aportes de contribuição da empresa.

A autoridade fiscal e o julgador foram além, entendendo que haveria uma irregularidade na estrutura de contribuição do plano de previdência complementar, já que somente os colaboradores com remuneração superior a 10 URH's seriam beneficiados com os aportes do patrocinador.

Os autos (folha 815) e o Regulamento do HERINGPREV detalham duas modalidades de contribuição para o plano de previdência complementar:

- a) Para empregados com ganhos acima de 10 URH's; e
- b) Para empregados com ganhos abaixo de 10 URH's.

Para os empregados que percebem remuneração superior a 10 URH's e optam por aderir ao plano, o patrocinador realiza um aporte equivalente a 100% da contribuição do empregado (item V.1.1 (a) do Plano de Benefícios HERINGPREV - doc. 15 do Auto de Infração). Consequentemente, se o empregado não contribuir, o patrocinador também não o fará. Se o empregado contribuir com o limite máximo de 4,5%, o patrocinador aportará o mesmo valor.

Para os empregados com rendimento inferior a 10 URH's, o Regulamento prevê o pagamento de um benefício mínimo, cujas contribuições mensais são integralmente custeadas pela empresa (conforme doc. 05), sem a necessidade de qualquer contribuição do empregado. O patrocinador arca com a totalidade do encargo contributivo, caracterizando um plano não contributivo. O empregado não precisa despendar valor algum e, ainda assim, receberá um benefício mínimo, mesmo que suas contribuições (pagas pelo patrocinador) não sejam vultosas.

É crucial observar que o propósito central de um plano de previdência é o pagamento do benefício contratado (art. 202 da CF/88). Os benefícios dos planos são calculados com base nas reservas formadas pelas contribuições dos participantes e do patrocinador.

No caso do HERINGPREV, o patrocinador cobre integralmente as contribuições para os participantes de baixa renda. Para os participantes de renda superior, a contribuição do patrocinador é condicional à do participante, limitada a 4,5% e de valor igual.

Diante disso, a interpretação de que haveria um tratamento desigual, gerando uma vantagem exclusiva para os que auferem remuneração mais elevada e excluindo os trabalhadores de menor renda do cerne do plano — sob a premissa de que a contrapartida da empresa só existiria para os mais bem remunerados — mostrou-se equivocada.

Argumentou-se ainda que o empregado com remuneração inferior a 10 URH's não poderia contribuir e, portanto, não receberia contribuição. Além disso, alegou-se que o benefício mínimo a ele destinado não se coadunaria com um plano de previdência complementar, por ser concedido em parcela única e, após isso, cessar todas as obrigações da Sociedade para com o participante.

No entanto, o Regulamento do HERINGPREV demonstra que, para os participantes de menor renda, não há exigência de contribuição própria. O patrocinador assume ambas as contribuições, o que representa uma vantagem, visto que os participantes não necessitam retirar recursos de seus salários para assegurar um benefício futuro.

Em contraste, os participantes de maior renda são compelidos a alocar recursos, limitados a 4,5%, para obterem a contrapartida da patrocinadora em igual montante, caso desejem um benefício futuro.

Na realidade, há uma prerrogativa para o participante de menor renda, que receberá um benefício sem ter que despendar parte de seu salário, diferentemente do participante de maior renda. Trata-se, portanto, de um plano que visa proteger os menos favorecidos.

O HERINGPREV é um plano de benefícios na modalidade de contribuição definida. Isso significa que o valor dos benefícios programados é ajustado de forma contínua ao saldo da conta individual do participante, inclusive na fase de recebimento, considerando o resultado líquido das aplicações, os aportes realizados e os benefícios pagos, conforme a Resolução CNPC nº 41, de 09/06/2021.

Art. 3º Entende-se por plano de benefícios de caráter previdenciário na modalidade de contribuição definida aquele cujos benefícios programados têm seu valor permanentemente ajustado ao saldo de conta mantido em favor do participante, inclusive na fase de percepção de benefícios, considerando o resultado líquido de sua aplicação, os valores aportados e os benefícios pagos.

Assim, o Regulamento do plano, no Capítulo VII – DOS BENEFÍCIOS, estabelece que o montante do benefício de Aposentadoria Normal corresponderá a 100% da transformação do Saldo de Conta, na data do cálculo.

Embora o plano seja concebido com base em cálculos atuariais rigorosos, há uma exceção notável: o Benefício Mínimo, conforme previsto no item VII.9 do Regulamento. Este item assegura que, nos casos de aposentadoria normal, aposentadoria antecipada, aposentadoria por invalidez e pensão por morte, o valor do benefício não será inferior a um montante atuarialmente determinado.

Verifica-se que a previsão do pagamento do benefício mínimo abrange diversas situações em que o valor das reservas não atinge um patamar ideal, o que demonstra uma preocupação com aqueles que realizaram poucos aportes. Mais uma vez, o plano se configura como um instrumento de proteção a todos os participantes, com foco especial nos menos favorecidos.

No que tange ao pagamento do benefício mínimo em parcela única, não se vislumbram impedimentos. Tal modalidade evita que as reservas daqueles que acumularam menos sejam corroídas por despesas administrativas ao longo de meses. O pagamento em uma única parcela, além de estar previsto no regulamento, beneficia o participante ao consolidar o

custo administrativo em uma só ocorrência. Isso permite que o beneficiário tenha acesso a uma maior quantidade de recursos e possa investi-los ou aplicá-los conforme seu melhor interesse.

Quanto à cláusula de cessação de todas as obrigações do plano com o participante, essa deriva da própria essência do plano de benefícios, que é a concessão do benefício contratado (art. 202 da CF/88). A interrupção das obrigações previne que o participante ou o patrocinador sejam, no futuro, acionados para equacionar eventuais déficits.

Em vista do exposto, constata-se que o plano HERINGPREV não promove distorções em favor dos participantes com maior remuneração. A inclusão da previsão de benefício mínimo, o pagamento único e a cessação das obrigações alinham-se perfeitamente com os preceitos constitucionais do artigo 202: ser organizado de forma autônoma em relação ao RGPS; baseado na constituição de reservas; e garantir o benefício contratado.

No tocante à não integração dos aportes ao salário de contribuição, o único requisito estabelecido no artigo 28, §9º, “p”, da Lei nº 8.212, de 1991, é que o plano de previdência complementar esteja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes.

Considerando que a empresa oferece o plano de previdência complementar HERINGPREV a todos os seus empregados e dirigentes, o disposto na Lei nº 8.212, de 1991 é devidamente cumprido, e os valores pagos a esse título não devem ser incorporados ao salário de contribuição.

A recorrente tem razão.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO o RECURSO VOLUNTÁRIO INTERPOSTO e, no mérito, DOU provimento parcial para AFASTAR DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO os valores relativos ao PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADO. É como voto

Assinado Digitalmente

José Márcio Bittes