



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.002314/2010-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2301-006.030 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de maio de 2019
Recorrente MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 30/07/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O pagamento de valores, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, enseja a incidência da contribuição previdenciária.

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 (Súmula CARF nº 108).

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS - CORESP. SÚMULA CARF Nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa (Súmula CARF nº 88).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Reginaldo Paixão Emos, Wilderson Botto (Suplente convocado em substituição à conselheira Juliana Marteli Fais Feriato), Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente).

Relatório

1. Trata-se de julgar recurso voluntário (e-fls 273/293) interposto em face do Acórdão **09-53.661** (e-fls 243/266), prolatado pela 5ª Turma da DRJ/JFA, em sessão de julgamento realizada em 13 de agosto de 2014.
2. Faz-se a transcrição do relatório contido na decisão recorrida:

início da transcrição do relatório contido no Acórdão 09-53.661

Da autuação

Trata-se de processo de Auto de Infração, DEBCAD 37.253.224-1, no valor de R\$ 1.381.967,67 (um milhão, trezentos e oitenta e um mil, novecentos e sessenta e sete reais e sessenta e sete centavos), relativo às contribuições previdenciárias patronais, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de empregados, das competências 02/2006, 02/2007, 10/2007, 02/2008, 03/2008 e 07/2008.

Conforme Relatório Fiscal, de fls. 37/50, da análise dos documentos e da contabilidade do contribuinte, a fiscalização constatou a existência de remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados (gestores), ocupantes dos cargos de DIRETOR, GERENTE e COORDENADOR, a título de "Participação nos Lucros ou Resultados - PLR", que, contrariando a legislação de regência, não foram oferecidas à tributação como fatos geradores de contribuições previdenciária.

Consta do referido relatório o seguinte:

4.1. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - GESTORES:

4.1.1. Os segurados empregados ocupantes de cargos de **Diretor, Gerente e Coordenador** receberam remunerações a título de "Participação nos Resultados", de forma **diferenciada** dos empregados ocupantes das demais funções, pertencentes ao quadro da empresa ora autuada.

4.1.2. A empresa Master Sistemas Automotivos Ltda. (a seguir, denominada de MASTER) apresentou "ACORDOS DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS" firmados com a participação da comissão indicada pela empresa, a comissão escolhida para representar os funcionários (empregados), além da participação de um membro indicado pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul, representando também os funcionários:

4.1.2.1. Acordos de Participação apresentados, relativos ao período de 01/07/2005 a 31/12/2008 (cópias em anexo):

- Acordo datado de 21/12/2005 — vigência para o período de 01/07/2005 a 30/06/2007 e Termo Aditivo n.º 01 (de 20/06/2007), prorrogando a vigência até 31/12/2007;
- Acordo datado de 05/05/2008 — vigência para o período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

4.1.3. DAS CLAUSULAS DO ACORDO de 21/12/2005:

"CLAUSULA QUARTA — DOS BENEFICIÁRIOS

Todos dos funcionários da Empresa, estagiários e aprendizes, **exceto GESTÃO**, ocupantes de diferentes funções e níveis de cargos em atividade no último mês de competência em cada semestre que vigorará este Acordo.

CLAUSULA QUINTA — DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

A MASTER e a Comissão estabelecem neste Acordo, um programa de metas para o período de 01/07/2005 a 30/06/2007, ao qual fica subordinado o pagamento de valores a título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. O programa de metas é baseado na eficiência da empresa, custo fixo e variável, retrabalhos e rejeições internas, credibilidade na entrega de produtos/pegas e PPM de Clientes, de forma que cada meta alcançada agregue a respectiva participação no montante a ser distribuído. Este acordo poderá ser revisto durante sua vigência a critério da comissão."

4.1.4. O contribuinte ora autuado não apurou o valor das Participações distribuídas aos segurados empregados ocupantes de cargos de **Diretor, Gerente e Coordenador** de acordo com o estabelecido nas Cláusulas supracitadas. Ocorre que, nos "Acordos de Participação nos Resultados" apresentados, consta uma cláusula específica (**CLAUSULA NONA**, abaixo descrita) para apuração dos valores das Participações dos **Gestores** (todos contratados como empregados) **de forma diferenciada** dos empregados ocupantes das demais funções. **A Cláusula NONA estabelece forma de cálculo diferenciada e privilegiada, de acordo com o período de vigência dos Acordos:**

4.1.4.1. Acordo datado de 21/12/2005

CLAUSULA NONA — DA PARTICIPAÇÃO DOS GESTORES

Os Gestores da MASTER, assim compreendidos aqueles funcionários que ocuparem o cargo de gerente e coordenador durante o exercício fiscal terão Participação nos Resultados apurados em balanço contábil de encerramento anual, um percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos percentuais) sobre o lucro líquido divididos linearmente entre os gerentes e proporcional ao salário, para os coordenadores, observando os critérios da **Norma para Distribuição de Bônus para os Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações**. Os gerentes terão também uma participação a ser acrescida de 2,3% (dois inteiros e três décimos percentuais) do lucro líquido do balanço consolidado das Empresas Randon, distribuídos linearmente entre os gerentes das demais unidades, regra esta aplicável ao ano corrente, devendo ser deduzidos os valores percebidos pela aplicação da cláusula sétima deste Acordo.

4.1.4.2. Acordo datado de 05/05/2008 - relativo ao período de 01/01/2008 a 31/12/2008:

"CLAUSULA NONA — DA PARTICIPAÇÃO DOS GESTORES

Os Gestores da MASTER, assim compreendidos, aqueles funcionários que ocuparem o cargo de **Diretor, Gerente e Coordenador**, durante o exercício fiscal, terão a Participação nos Resultados apurados com base no lucro contábil das demonstrações financeiras anuais.

A participação dos Coordenadores será calculada com base no percentual de 2,1% (dois inteiros e um décimo percentuais) sobre o lucro líquido da Master dividido entre eles proporcionalmente ao salário nominal de cada um.

A Participação dos Gerentes será calculada 50% com base no lucro líquido da MASTER e 50% com base no lucro líquido consolidado da Randon S.A. Implementos e Participações.

A Participação dos Diretores será calculada 30% com base no lucro líquido da Master e 70% com base no lucro líquido consolidado da Randon S.A. Implementos e Participações. A Participação dos gestores será paga em uma parcela até o dia 15 (quinze) do mês de Março do ano seguinte ao da apuração. Os beneficiários desta cláusula estão excluídos da participação apurada na cláusula Sexta deste acordo. "

4.1.5. As Participações distribuídas aos segurados empregados ocupantes de cargos de **Diretor, Gerente e Coordenador** foram pagas através das folhas de pagamento de salários (rubrica 1140 — Particip. nos Resultados) do mês de fevereiro de cada ano (pagamento início de março, ressalvados casos específicos adiante citados), enquanto que, as Participações dos empregados ocupantes das demais funções, foram pagas ou creditadas **semestralmente** (conforme **Cláusula Décima dos acordos em anexo**), através das folhas de pagamento de salários (rubrica 1140) dos meses de julho e janeiro de cada ano. Os valores lançados na rubrica "1140" não foram incluídos na base de cálculo das folhas de pagamento para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

4.1.5.1. Veja ainda que o acordo assinado em 21/12/2005 não prevê sequer a data de pagamento da participação nos resultados dos Gestores, a qual so estava prevista em norma externa ao mesmo (item 6.4 da mencionada *Norma* para Distribuição *de Bônus* para os Gestores das Empresas Randon). Ao ser intimada a apresentar tal norma, a MASTER apresentou norma intitulada "Normas para Distribuição *da REMUNERAÇÃO VARIÁVEL* dos Gestores das Empresas Randon". Salientamos que a empresa Randon S.A. Implementos e Participações é sócia majoritária da MASTER e holding do GRUPO RANDON.

4.1.6. A empresa apresentou os demonstrativos (cópias em anexo) contendo os valores das "Participações nos Resultados" pagas ou creditadas aos segurados empregados ocupantes de cargos de Diretor, Gerente e Coordenador (Gestores da Master), a forma de cálculo utilizada para a apuração dos mesmos, bem como a identificação do cargo dos beneficiários.

4.1.6.1. A seguir estão demonstrados os valores constantes das folhas de pagamento apresentados pela empresa (bases de cálculo do presente lançamento), referente à participação nos resultados dos gestores, cujos valores conferem com os dos demonstrativos acima mencionados, com divergência, em alguns casos, apenas nos "centavos" de Real (R\$) ...

(...)

4.1.6.2. PLR REFERENTE GESTORES DEMITIDOS:

4.1.6.2.1. Em relação aos segurados Paulo Cesar L. de Simone (admitido em 04/12/2006 e demitido em 29/10/2007) e Leandro José Lorandi (admitido em 16/11/1994 e demitido em 28/04/2008), "além" de receberem participação dos lucros de forma diferenciada em relação aos demais empregados, os pagamentos aos mesmos não encontram amparo sequer no próprio acordo (de 21/12/2005) de participação dos resultados apresentado pela empresa. Vê-se que os valores pagos a eles a título de participação nos resultados, em 03/2008 e 07/2008, foram efetuados inclusive "meses após" a rescisão de trabalho dos mesmos.

4.1.6.2.2. Referente ao segurado Leandro José Lorandi, conforme esclarecimento de 15/07/2010, em anexo, a empresa alega que o pagamento teria embasamento no item 5.5 (abaixo transcrito) das Normas para Pagamento dos Gestores do Grupo Randon, norma esta "externa" ao acordo de participação nos resultados e que prevê pagamento nos casos de "admissão" no ano em curso, nada prevendo em relação aos casos de demissão:

"5.5 O montante da remuneração variável referente ao ano em que o gestor foi admitido ou promovido será pago proporcionalmente ao mês em que o referido acontecer"

4.1.6.2.3. Referente ao pagamento em 10/2007 (quando de sua rescisão) ao segurado Paulo Cesar L. de Simone (constante do DEMONSTRATIVO DE PLR 2007), tal pagamento igualmente não tem amparo nos acordos de participação nos resultados apresentados.

4.1.6.2.4. O pagamento de participações nos lucros nas (ou decorrentes de) rescisões foge ao escopo da Lei n 10.101/2000 (adiante em parte transcrita), uma vez que somente ao final do período de referência (no caso dos gestores é anual) é que poderá ser avaliado se os resultados foram atingidos. Além disto, estes segurados, como eram Gestores, tiveram a participação calculada de forma diferenciada e privilegiada em relação aos demais empregados.

4.1.7. Analisando as informações descritas no "**DEMONSTRATIVO DE PLR 2006**" e "**DEMONSTRATIVO DE PLR 2007**" (citados no item 4.1.6), pode se constatar que, "além" da forma de cálculo diferenciada das Participações nos Resultados (PLR) distribuídas aos segurados empregados ocupantes de cargos de Diretor, Gerente e Coordenador (Gestores da Master), a empresa nem mesmo apurou os valores das Participações distribuídas aos mesmos de acordo com a forma de cálculo e as regras de distribuição estabelecidas na CLAUSULA NONA (transcrita no item 4.1.4.1, supracitado) constante no Acordo de Participação nos Resultados datado de 21/12/2005 - relativo ao período de 01/07/2005 a 31/12/2007, conforme evidenciado a seguir.

4.1.7.1. Conforme item acima, viu-se que além do cálculo diferenciado das Participações distribuídas aos empregados com cargo de Diretor, Gerente e Coordenador, para os anos de referência de 2006 e 2007 (com pagamentos nas folhas de fevereiro de 2007 e 2008), a empresa utilizou INDEVIDAMENTE a forma de cálculo e a regra de distribuição das Participações de acordo com o estabelecido na Cláusula NONA do Acordo datado de **05/05/2008**, relativo ao período (de avaliação) de 01/01/2008 a

31/12/2008 (para pagamento em março do ano seguinte), não cabendo, portanto, a aplicação destes critérios para o cálculo das Participações relativas a período anterior a vigência deste Acordo.

4.1.7.2. Descrevemos a seguir, a forma de cálculo utilizada indevidamente (p/ **Gerentes e Diretor**) pela empresa para apuração da PLR REFERENTE AO ANO 2006 e AO ANO 2007, prevista somente no acordo referente a PLR de 2008:

Forma de calculo da base Gerentes:

a) Lucro Líquido consolidado X 13 salários X 50

Previsão consolidado

b) Lucro Líquido unidade X 13 salários X 50

Previsão unidade

Forma de calculo da base Diretor:

Lucro Líquido consolidado X 13 salários X 70

Poa consolidado + Desafio

Lucro Líquido unidade X 13 salários X 30

Poa da unidade + Desafio

Esclarecimento (em anexo), de 02/07/2010, prestado pela MASTER, em atendimento ao Termo de Intimação nº 03:

Poa = Plano Operacional Anual - que prevê, entre outros, o lucro líquido a ser obtido pelas EMPRESAS RANDON.

DESAFIO = percentual de desafio a ser atingido no Resultado Consolidado das EMPRESAS RANDON.

4.1.7.3. Em relação aos **coordenadores**, a Cláusula Nona do Acordo datado de 21/12/2005 (vigente para o período de 01/07/2005 a 31/12/2007) estabelece Participação no percentual de **3,5%** sobre o lucro líquido, para distribuição aos Gestores (Gerentes e **Coordenadores**) e, no **DEMONSTRATIVO DE PLR 2006 (PGTO EM FEVEREIRO DE 2007)** apresentado pela empresa, foi apurado, para os Coordenadores, o percentual de **2,1%** s/ Lucro Líquido Base (R\$20.442.688,67). O mesmo ocorreu no **DEMONSTRATIVO DE PLR 2007 (PGTO EM FEVEREIRO DE 2008)** apresentado pela empresa, no qual também foi apurado apenas o percentual de **2,1%** s/ Lucro Líquido Base (R\$ 28.685.086,66).

4.1.7.4. Portanto, com base nas informações supracitadas, pode se concluir que, mesmo que fosse permitido forma de cálculo diferenciada para apuração das "Participações nos Resultados" distribuídas aos Gestores da empresa, os valores das Participações apuradas (PLR 2006 e PLR 2007) e a forma de distribuição dos mesmos, estão em total desacordo com a legislação, pois nem mesmo foram apurados conforme o Acordo datado de 21/12/2005 – relativo ao período de 01/07/2005 a 31/12/2007.

4.1.7.5. Importante salientar ainda que o cargo de DIRETOR não está previsto no acordo de 21/12/2005, que embasaria os pagamentos das participações a detentor de tal cargo, efetuados em 02/2006, 02/2007 e 02/2008. O mesmo somente prevê remuneração a título de participação nos resultados aos **Gerentes e Coordenadores**. Conforme alteração contratual

n. 16, de 12/07/2004, desde esta data o Sr. Sergio Luiz Onzi é administrador no cargo de "DIRETOR". O pagamento de participação nos resultados aos Diretores só foi previsto no acordo de 05/05/2008, para pagamento em março de 2009.

4.1.7.5.1. Além do exposto, conforme demonstrativo apresentado pela empresa denominado "CALCULO DO PREMIO DO DIRETOR 2005 Pago em 2006", vê-se que o valor pago ao Sr. Sergio Luiz Onzi foi calculado conforme parâmetros totalmente estranhos ao acordo de 21/12/2005.

4.1.7.6. Merece especial destaque também o fato de o acordo de 21/12/2005 remeter o pagamento de participações dos Gestores a "norma externa" ao referido acordo, a qual foi aprovada **somente** por diretores da holding do GRUPO RANDON. E tendo a fiscalização solicitado a apresentação da referida norma, constatou-se que o documento entregue na realidade refere-se a distribuição de "REMUNERAÇÃO VARIÁVEL" aos gestores, que a empresa tentou caracterizar como participações nos resultados de acordo com a Lei n. 10.101/2000.

4.1.8. Entre os próprios Gestores, a Cláusula Nona, constante no "Acordo de Participação nos Resultados" datado de 21/12/2005, estabelece tratamento diferenciado.

4.1.9. Também anexamos ao presente Relatório Fiscal (além dos demonstrativos contendo o cálculo das Participações distribuídas aos GESTORES), demonstrativo apresentado pela empresa em relação à participação nos resultados dos demais empregados (não gestores), onde evidencia-se que valor médio pago aos "Não gestores" varia (em média) de meio (0,5) a 1,5 (um e meio) salários—base, enquanto que para os Gestores encontra-se entre 10 (dez) e 13 (treze) salários-base.

4.1.10. Denota-se que os Gestores gozam de situação privilegiada e diferenciada em relação aos demais empregados, a participação nos lucros faz parte de sua remuneração, pois para os primeiros não houve o estabelecimento de regras claras e objetivas, a exemplo destes últimos em que as regras definem e estabelecem indicadores de eficiência. Para os **GESTORES**, os "Acordos de Participação" apenas fixam percentuais (de acordo com a função exercida pelo Gestor) sobre o lucro líquido da empresa e do grupo empresarial, a serem destinados a estes, evidenciando que tais pagamentos são gratificações e mantendo relação com o valor do salário percebido, o que não satisfaz as exigências da Lei no. 10.101/2000, pois essa distribuição de lucros configura benefício salarial.

4.1.10.1. Salientamos, ainda, que o fato dos Gestores receberem, a título de participação nos resultados na presente empresa, valores decorrentes de resultados de "outras" empresas, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, está em desacordo com o previsto na Lei n. 10.101/2000, já que a mencionada participação depende de negociação entre "a empresa" e seus empregados, e evidencia ainda mais o tratamento diferenciado aos referidos beneficiários. Parece-nos descabido que a comissão dos empregados da MASTER, como no presente caso, acorde sobre a distribuição de valores resultantes de resultados de empresas a qual não pertencem, e para beneficiar somente os GESTORES (empregados ocupantes de cargos de Gerente) da empresa em que trabalham.

(...)

4.1.14. Tanto o pagamento de Participação nos Resultados de forma diferenciada entre os segurados empregados, quanto o pagamento a diretores, empregados ou não, também de forma diferenciada em relação aos demais, é considerado em desconformidade com a legislação que regulamenta tal benefício, que outro não vem sendo o entendimento dos tribunais pátrios, conforme se verifica nos seguintes arestos:

(...)

4.1.15. Portanto, corroborado pela jurisprudência acima citada, a distribuição de valores a título de "Participação nos Resultados", **com regime diferenciado e privilegiado** para os empregados ocupantes de cargos de **Diretor, Gerente e Coordenador** (Gestores da Master), **além das outras inconsistências apontadas**, estão em desacordo com a legislação, constituindo-se em base de cálculo para as contribuições destinadas à Seguridade Social.

Os códigos de levantamento utilizados pela autoridade lançadora são os seguintes:

a) LEV PL – PART LUCROS DEMAIS GESTORES: lançamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados ocupantes de cargo de Gerentes e Coordenadores, a título de "Participação nos Resultados" (competências 02/2006, 02/2007, 02/2008);

b) LEV PD – PART LUCROS DIRETOR: lançamento das remunerações pagas, devidas ou creditadas ao segurado empregado ocupante de cargo de Diretor (Sr. Sergio Luiz Onzi), a título de "Participação nos Resultados" (competências 02/2006, 02/2007, 02/2008);

c) LEV P1: PARTIC LUCROS DEDITIDOS: lançamento das remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados (gestores) demitidos, a título de "Participação nos Resultados" (competências 10/2007, 03/2008 e 07/2008). Refere-se aos segurados Paulo Cesar L. de Simone (demitido em 29/10/2007) e Leandro José Lorandi (demitido em 28/04/2008).

Os valores que serviram de base para apuração do presente crédito estão registrados nas seguintes contas contábeis: 41205003- PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES; 46209003 - PARTICIPANDO — PARTICIPAÇÃO RES; e 21602002— PARTICIPAÇÕES DOS EMPREGADOS.

Tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, e o disposto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN), foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte.

Da ciência e da impugnação

Cientificado da autuação em 06/08/2010, conforme assinatura do procurador aposta à fl. 2, o contribuinte apresentou impugnação em 06/09/2010, às fls. 133/163, alegando, em síntese, o que vem abaixo descrito.

Afirma que, de acordo com a fiscalização, a impugnante não observou as disposições da Lei nº 10.101, de 2000, pois aplicou regras diferentes de apuração da PLR para os Gestores (Diretores, Gerentes e Coordenadores) e para os demais empregados.

Argui ter observado a referida lei, pois houve “(i) a celebração de acordo com a participação do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul; (ii) a constituição de comissão escolhida para representar os trabalhadores da ora impugnante e para defender os seus interesses; e (iii) a constituição de comissão escolhida pela empresa.”

Diz que o entendimento da autoridade fiscal atenta contra diversos princípios constitucionais, com a exigência de contribuição previdenciária sem fundamento legal.

Requer a aplicação do princípio da conexão, com fundamento no art. 108 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 103, do Código de Processo Civil (CPC), e o julgamento integrado dos processos lavrados na ação fiscal: AI 37.253.226-8, AI 37.253.225-0, 37.253.227-6, 37.294.797-0.

Em seguida, alega a tempestividade da impugnação apresentada.

Do pagamento da PLR e da ofensa a princípios constitucionais e legais

A impugnante alega não poder prosperar o entendimento da fiscalização de que a Lei nº 10.101, de 2000, ao definir critérios para o pagamento de PLR, não permitiu a criação de diferentes formas para sua apuração entre os empregados da mesma empresa.

Argui que tal entendimento não está expresso na Lei nº 10.101, de 2000, nem pode dela ser extraído, caracterizando mesmo ofensa aos seguintes dispositivos legais: art. 150, da CF/88; art. 37, caput, da CF/88; art. 111 do CTN e art. 142 do CTN.

Neste ponto, a impugnante discorre acerca do princípio da estrita legalidade, citando os artigos 150 da CF/88; 97 do CTN; 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212, de 1991; e art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, e afirma que a autoridade fiscal contraria o referido princípio, pois vai além do disposto na Lei nº 10.101, de 2000, em sua ânsia arrecadatória, ao criar nova hipótese de incidência de contribuição previdenciária, alegando que todos os empregados da empresa devem se submeter ao mesmo tratamento e às mesmas regras para o recebimento de PLR.

Confirma a existência de regras diferenciadas para o pagamento de PLR aos gestores, em relação aos demais trabalhadores, e entende não haver, na Lei nº 10.101, de 2000, impedimento algum para a adoção de critérios distintos, sendo determinado apenas que estejam presentes, nos acordos coletivos firmados, regras claras e objetivas e procedimentos para apuração da participação.

Afirma que os elementos exigidos pela referida Lei estão atendidos nos acordos coletivos de 2005 a 2008, inclusive a expressa menção de que os Gestores: “(...) terão a Participação nos Resultados apurados em balanço contábil de encerramento anual, um percentual de 3,5% (...) sobre o lucro líquido, dividido linearmente entre os gerentes e proporcional ao salário, para os coordenadores, observando os critérios da Norma para Distribuição de Bônus para Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações” e de que “(...) Os gerentes terão também uma participação a ser acrescida de 2,3% (...) do lucro líquido do balanço consolidado das Empresas Randon, distribuídos linearmente entre os gerentes das demais unidades, regra essa aplicável ao ano corrente, devendo ser deduzidos os valores percebidos pela aplicação da cláusula sétima deste Acordo.”

Entende que a pretensão de que todos os empregados se submetam à mesma regra, além de esbarrar na falta de previsão legal, agride os princípios norteadores da

atividade econômica, pois propõe uma tentativa desmascarada de justiça social, que foge da competência fiscal legalmente prevista.

Nesse sentido, argui que a necessidade de distinção de tratamento entre os empregados beneficiários da PLR que exercem funções diferentes, não equivalentes, e possuem diferentes responsabilidades na empresa, evita um evidente desequilíbrio, o que está de acordo com a doutrina que cita.

Pede a anulação do lançamento, por agressão ao princípio da legalidade, previsto no art. 37 da CF, em razão da exigência de contribuição previdenciária com base em premissa não prevista em lei.

Afirma que a autoridade fiscal, em momento algum, apontou expressamente qual foi a norma da Lei n.º 10.101, de 2000 inobservada, limitando-se a anotar, de forma genérica, a existência de forma diferenciada de pagamento de PLR para os gestores, em relação aos demais empregados, como motivo suficiente para sustentar a atuação.

Argui que, além de ausência de previsão legal e de atuação contrária à lei, a autoridade fiscal fundamentou o lançamento na interpretação equivocada da Lei n.º 10.101, de 2000, para excluir a isenção garantida no art. 28, §9º, "j", da Lei n.º 8.212, de 1991.

Diz que, de acordo com o art. 111 do CTN, a norma que outorga isenção de tributos deve ser interpretada literalmente e, de acordo com o art. 176 do mesmo Código, a lei que prevê a isenção deve conter as condições e os requisitos para o gozo de tal benefício.

No caso, afirma que os artigos 1º e 2º da Lei n.º 10.101, de 2000, estabeleceram regras específicas para se realizar o pagamento de PLR aos empregados: (i) negociação com os empregados (comissão/sindicato ou convenção/acordo coletivo); (ii) existência de regras claras e objetivas para o pagamento da participação, tais como transparência, periodicidade (anual ou semestral), vigência, prazos de revisão, podendo ainda ser considerados índices de produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados e prazos.

Entende que, por conseguinte, cumpridas essas regras, únicas exigidas pela legislação, a Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, §9º, "j", em compasso com o disposto no art. 7º, XI, da CF, confere a isenção de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, nos termos da interpretação literal, a qual deve ser aplicada. Cita decisão administrativa.

Reitera o cumprimento dos requisitos da Lei n.º 10.101, de 2000, afirmando a existência de regras claras e objetivas nos acordos celebrados, indicando, inclusive, sua utilização pela autoridade fiscal para apuração da divergência na forma de pagamento e no cálculo da contribuição devida.

Nesse sentido, afirma a disposição clara das normas para o pagamento da PLR, diferentes para os gestores e para os empregados, e de outros requisitos, como os mecanismos de aferição das informações para cumprimento do acordo, a periodicidade da distribuição, o período de vigência e os prazos para revisão.

Destaca, no mesmo sentido, que a referência à *remuneração variável* na Norma para Distribuição de Bônus para Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações, quer dizer que a PLR leva em consideração

o cumprimento de metas variáveis por parte dos gestores, não havendo ofensa à legislação, senão a escolha de um nome infeliz para essas regras.

Ressalta ainda que o nome dado pela empresa à determinada espécie de valor pago aos seus empregados não importa, pois o que importa, para fins de aplicação da legislação tributária, é a verdadeira natureza do pagamento realizado, conforme doutrina que cita, a qual deve ser observada pela autoridade fiscal.

Do pagamento de PLR aos gestores dispensados

Em relação ao pagamento de PLR aos gestores dispensados, Paulo César L. de Simone e Leandro José Lorandi, em 03/2008 e em 07/2008, demitidos, respectivamente, em 29/10/2007 e 28/04/2008, explica ser comum e inatacável que a PLR paga em um ano esteja vinculada à “performance” obtida pelo trabalho desenvolvido no ano anterior.

Acrescenta ainda não haver no Acordo qualquer impedimento ao recebimento, pelo gestor demitido no decorrer do ano, da PLR de forma proporcional ao período em que trabalhou para a empresa, posto que, também em decorrência de seu trabalho, a empresa atingiu suas metas.

Considera descabida a alegação da fiscalização de que o pagamento de PLR nas rescisões foge ao escopo da Lei nº 10.101, de 2000, visto que, a uma, não há na lei qualquer dispositivo que impossibilite o pagamento de participação nos lucros ao funcionário demitido, relativamente ao período em que laborou para a empresa; a duas, porque, caso a impugnante não cumprisse com sua obrigação e não efetuasse o pagamento da PLR ao ex-funcionário, proporcionalmente ao período laborado, estaria a se enriquecendo indevidamente, às custas do esforço do seu ex-funcionário.

Explica ainda que o valor foi pago em 03/2008 e 07/2008, no mesmo momento em que todos os outros funcionários, ainda ativos, foram creditados, o que demonstra a clareza e a estrita observância das regras pela impugnante.

Do pagamento de PLR ao Diretor

Em relação à Participação nos Lucros do Diretor, afirma que o Sr. Sérgio Luiz Onzi, até o ano de 2004, ocupava o cargo de Gerente da empresa, e que, a partir de então, passou a ocupar o recém criado cargo de Diretor.

Alega que, por um lapso, deixou de remeter essa alteração aos Acordos Coletivos firmados, o que ensejou a manifestação da autoridade fiscal.

Observa que a ausência de menção expressa, no Acordo Coletivo, sobre a existência do cargo de diretor, não desqualifica nem exclui a pessoa do Sr. Sérgio Luiz Onzi para o recebimento de PLR, porque não haveria sentido em estabelecer o pagamento de PLR para todos os funcionários, inclusive gerentes e coordenadores, e nada dispor a respeito do cargo de Diretor. Tanto assim que, no título da Cláusula Nona do Acordo relativo aos anos de 2005 a 2007, faz menção aos "Gestores", donde se conclui, por óbvio que qualquer funcionário que exerça cargo de gestão na empresa terá direito ao recebimento de PLR.

Da nulidade da autuação e da aplicação do Acordo Coletivo

Alega, em seguida, ofensa ao art. 142 do CTN, uma vez que a autoridade fiscal, ao não estabelecer qual foi o dispositivo infringido da Lei nº 10.101, de 2000, incorreu

em nulidade, na medida em que olvidou a regra do inciso IV do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

Além disso, alega, para fins de argumentação, que a fiscalização deveria ter efetuado a glosa parcial dos valores de PLR pago aos gestores, e não a glosa total, visto que o Acordo Coletivo firmado deve ser observado, porque válido e eficaz.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa informa que as regras utilizadas para o cálculo e pagamento da PLR aos gestores em 2006 e 2007 tiveram por base o Acordo de 2008, o que teria gerado pagamento a maior.

Destaca, todavia, que a autoridade fiscal, ao realizar os referidos cálculos, reconheceu, mesmo que indiretamente, a clareza das regras, que sempre considerou como inexistentes, demonstrando o cumprimento, pela impugnante, da Lei n.º 10.101, de 2000.

Argui que, entendendo a fiscalização que o pagamento efetuado se deu em desacordo com o previsto, deveria ter realizado o cálculo da diferença a ser lançada.

Da multa

Considera indevida a multa de 75%, aplicada nas competências 10/2007, 03/2008 e 07/2008, por não estar diante da hipótese prevista no art. 106, II, "c", do CTN, e pugna pela aplicação da multa de 24% em todas as competências anteriores à MP n.º 449, de 2008, caso seja mantido o lançamento.

Dos pedidos

Requer, ao fim:

- a) a suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN;
- b) a aplicação do princípio da conexão com os outros Autos de Infração lavrados na ação fiscal;
- c) o reconhecimento da inexistência de disposição legal que impeça a impugnante de diferenciar as formas de pagamento de PLR entre os gestores e os demais funcionários;
- d) o afastamento da falta de clareza para o pagamento de PLR aos gestores, tendo em vista a existência de regras claras e objetivas na cláusula décima dos acordos firmados;
- e) a nulidade do lançamento em relação aos valores de PLR pagos aos gestores demitidos;
- f) a nulidade do lançamento em relação aos valores de PLR pago ao Diretor, pois esse cargo integra a gestão da empresa, sob pena de haver discriminação entre este e os demais gestores e funcionários;
- g) a nulidade do lançamento por ausência de indicação do dispositivo legal não observado ou, alternativamente, a aplicação das normas dispostas aos demais empregados no acordo firmado;
- h) a retificação da multa aplicada para 24% nas competências 10/2007, 03/2008 e 07/2008.

final da transcrição do relatório contido no Acórdão 09-53.661

2.1. Ao julgar procedente em parte a impugnação, para excluir do crédito lançado, o valor constante do levantamento "PL", na competência 02/2006, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

O pagamento de valores, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, enseja a incidência da contribuição previdenciária.

3. Interposto o recurso voluntário (273/293), inicia com a síntese dos fatos (e-fls 274/279) e deduz as mesmas razões oferecidas ao tempo da impugnação, subdivididas nos tópicos que se relaciona a seguir:

II.1) Contexto no qual se inserem os Acordos de PLR da Recorrente – Resultados Consolidados	(e-fls 279/283)
II.2) Pagamentos PLR x Critérios previstos nos respectivos Acordos	(e-fls 283/285)
II.3) PLR para cargo de Diretor	(e-fls 285/286)
II.4) PLR para Gestores demitidos	(e-fls 286/288)
II.5) DO DESCABIMENTO DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA	(e-fls 288/291)
II.6) DA INDEVIDA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AOS SÓCIOS DA RECORRENTE	(e-fls 291/292)
II.7) DO DESCABIMENTO DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS	(e-fls 292)

3.1. Faz-se a transcrição do pedido (e-fls 292):

Diante de todo o exposto requer a Recorrente:

1. seja declarada a IMPROCEDÊNCIA da r. decisão recorrida, com a conseqüente EXTINÇÃO dos respectivos créditos tributários, ou;
2. acaso assim não se entenda, que sejam afastadas a INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA e a IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AOS SÓCIOS e anulada a REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS indevidamente instaurada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.
5. Concernente ao pagamento de PLR, a decisão de primeira instância foi muito precisa ao constatar que a irregularidade verificada no plano não se situa no fato de existirem dois planos simultâneos, um destinado aos gestores e outro aos empregados. É o que se depreende de toda exposição contida na parte inicial do voto (e-fls 255/264).
- 5.1. No tópico intitulado "*Da inobservância do Acordo firmado*" (e-fls 264/266), perfaz análise criteriosa sobre irregularidades constatadas : não haver previsão para o pagamento de PLR aos Diretores no Acordo de 2005; assim como aos gestores demitidos.
- 5.2. Em prosseguimento, coincidentes as razões recursais e as deduzidas ao tempo da impugnação, a análise do recurso pode ser feita utilizando-se da prerrogativa conferida pelo Regimento Interno do CARF.

RICARF: ARTIGO 57 § 3º

6. De acordo com o disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 – RICARF, não tendo sido apresentadas perante a segunda instância administrativa novas razões de defesa, adotam-se os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição dos trechos do voto que guardam pertinência com as questões recursais ora tratadas.

início da transcrição do voto contido no Acórdão 09-53.661

Em relação à PLR, deve-se observar o disposto nas Leis nº 8.212, de 1991, e Lei nº 10.101, de 2000, conforme já explicitado na autuação e na impugnação:

Lei nº 8.212, de 1991

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)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

Lei n.º 10.101, de 2000

Art. 1.º 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. 7.º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2.º 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.

§ 1.º 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.

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

§ 3.º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

(...)

§ 4.º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1.º deste artigo: (Incluído pela Lei n.º 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

I - a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação; (Incluído pela Lei n.º 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II - não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho. (Incluído pela Lei n.º 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

Art. 3.º A participação de que trata o art. 2.º 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.

§ 1.º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em

periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

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

(...)

De acordo com os dispositivos acima transcritos, os valores relativos a PLR não estão sujeitos à incidência da contribuição previdenciária se forem observadas as normas previstas na Lei nº 10.101, de 2000.

Nesse sentido, verifica-se não haver previsão legal para que a PLR seja instituída para todos os empregados igualmente. Pressupõe-se que a negociação coletiva tratará dos interesses dos trabalhadores de forma adequada.

Por outro lado, deve-se considerar que muitas empresas atuam com empregados de categorias profissionais diversas e, por isso mesmo, têm seus direitos regidos por instrumentos coletivos com regras diversas (inciso III do art. 613 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT¹). Nesses casos, o tratamento diferenciado está juridicamente justificado.

Porém, tratando-se de empregados de mesma categoria ou classe, o estabelecimento da PLR não extensivo a todos os empregados pode configurar substituição ou complementação da remuneração, o que contraria o disposto no caput do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

Assim, verifica-se não ser necessário, para que não haja incidência de contribuições previdenciárias, que todos os empregados estejam sujeitos às mesmas regras e ao mesmo tratamento, relativamente ao recebimento da PLR.

Por outro lado, instituídos os acordos entre a empresa e os empregados, deve-se verificar se os mesmos atendem às disposições da Lei nº 10.101, de 2000, contendo 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.

Conforme consta do Relatório Fiscal e da Cláusula Quarta do ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS, de 21/12/2005, fls. 51/62, cuja vigência foi prorrogada pelo Termo Aditivo, de 20/06/2007, até 31/12/2007, fls. 63/67, os beneficiários são “todos os funcionários da Empresa, os estagiários e aprendizes, exceto “Gestão”, ocupantes de diferentes funções e níveis de cargos em atividade no último mês de competência em cada semestre que vigorará este acordo.”

¹ Art. 613 - As Convenções e os Acordos deverão conter obrigatoriamente:

(...)

III - Categorias ou classes de trabalhadores abrangidas pelos respectivos dispositivos;

A cláusula nona do referido Acordo de 2005 estabelece que:

CLÁUSULA NONA – DA PARTICIPAÇÃO DOS GESTORES

Os Gestores da MASTER, assim compreendidos aqueles funcionários que ocuparem o cargo de gerente e coordenador durante o exercício fiscal terão a Participação nos Resultados apurados em balanço contábil de encerramento anual, um percentual de 3,5% (três inteiros e cinco décimos percentuais) sobre o lucro líquido, dividido linearmente entre os gerentes e proporcional ao salário, para os coordenadores, observando os critérios da Norma para Distribuição de Bônus para os Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações. Os gerentes terão também uma participação a ser acrescida de 2,3% (dois inteiros e três décimos percentuais) do lucro líquido do balanço consolidado das Empresas Randon, distribuídos linearmente entre os gerentes das demais unidades, regra esta aplicável ao ano corrente, devendo ser deduzidos os valores percebidos pela aplicação da cláusula sétima deste Acordo.

Voltando às cláusulas anteriores do referido Acordo, tem-se:

CLAUSULA SÉTIMA: DO PRÊMIO

A participação obtida pelo atingimento das metas, prevista na cláusula Sexta deste Acordo, será proporcional as metas alcançadas, sendo o somatório desses percentuais, com duas casas após a vírgula, multiplicados sobre o Salário Nominal dos Participantes, existentes na Folha de Pagamento nos meses de Junho ou Dezembro, de acordo com o semestre de fechamento.

CLAUSULA SEXTA - DO PROGRAMA DE METAS

A Comissão pactua o seguinte Programa de Metas:

Parágrafo Sexto: DA EFICIÊNCIA (...)

Parágrafo Sétimo: DOS CUSTOS FIXOS e VARIÁVEIS (...)

Parágrafo Oitavo: DAS REJEIÇÕES E RETRABALHOS INTERNOS (...)

Parágrafo Nono: DA CREDIBILIDADE DE ENTREGA (...)

Parágrafo Décimo: DO PPM DE CLIENTE – FREIOS (...)

Verifica-se que a PLR paga aos gestores da MASTER, nos anos de 2006 e 2007, deve observar os seguintes critérios:

a) para os gerentes: $PLR = (3,5\% \text{ sobre o Lucro Líquido (LL) da MASTER, dividido linearmente entre os gerentes}) + (2,3\% \text{ do LL do balanço consolidado das Empresas Randon, distribuídos linearmente entre os gerentes das demais unidades, regra aplicável ao ano corrente}) - (\text{PRÊMIO})$, observando os critérios da Norma para Distribuição de Bônus para os Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações;

b) para os coordenadores: $PLR = 3,5\%$ sobre o LL da Master, proporcional ao salário, observando os critérios da Norma para Distribuição de Bônus para os Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações;

Por sua vez, a NORMA PARA DISTRIBUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO VARIÁVEL DOS GESTORES DAS EMPRESAS RANDON, de 06/05/2004, fls. 94/97, assim determina:

1. Conceito

A distribuição de resultados (remuneração variável) representa o pagamento ao esforço adicional dos gestores, na obtenção de sucesso dos negócios e no atingimento e superação dos objetivos fixados pela empresa.

2. Gestores

Cada empresa deve definir, na sua estrutura, quem são os seus gestores, preservando o equilíbrio entre as unidades.

3. Objetivos

3.1. Atribuir remuneração variável às funções dos níveis de gestão (liderança), possibilitando ganhos adicionais aos de mercado (fixos), com base no desempenho e nos resultados, sem agregar custos fixos às empresas Randon.

(...)

4. Critérios Para Cálculo

4.1. A remuneração variável anual dos Gerentes das empresas será calculada em duas parcelas, sendo uma parcela com base no lucro líquido da Randon S.A Implementos e Participações, e outra parcela com base no lucro líquido da respectiva empresa.

4.2. A remuneração variável das demais lideranças será calculada com base no lucro líquido da respectiva empresa.

4.3. O montante da primeira parcela da remuneração variável dos gerentes será equivalente a 2,3% (dois vírgula três por cento) do lucro líquido da Randon S.A Implementos e Participações, rateado em partes iguais entre os Gerentes das empresas Randon.

4.4. O montante da segunda parcela da remuneração variável anual para os gestores será equivalente a 3,5% (três vírgula cinco por cento) do lucro líquido da respectiva empresa, dividido entre eles, conforme item 4.4.1.

4.4.1. O montante da remuneração variável anual de cada empresa será rateado entre os respectivos gestores, respeitando o plano de distribuição de cada unidade, aprovado pela respectiva diretoria.

4.5. Os ocupantes dos cargos de Gerente no nível salarial 13, farão jus à remuneração variável na proporção de 1,5 vezes do valor a que teriam direito como Gerente de divisão.

4.6. O valor máximo da remuneração variável anual não poderá ultrapassar a 13 (treze salários nominais vigentes no mês de dezembro do ano a que se refere a remuneração variável.

5. Diretrizes

5.1. O lucro líquido contábil verificado em cada empresa, no final de cada exercício social, servirá de base para o cálculo da remuneração variável anual.

5.1.1. O lucro líquido contábil será ajustado, em todas as empresas, levando em conta o serviço de assessoria, para a Divisão Participações de 1% sobre a receita líquida, com os respectivos efeitos do imposto de renda e contribuição social.

5.1.2. É condição indispensável para o pagamento da parcela da remuneração variável anual que a empresa tenha apresentado lucro líquido contábil no final do exercício fiscal (ano-base), exceto aos gerentes da Randon S.A. Implementos e Participações – divisão Participações, conforme item 5.2.

5.1.3. Para que seja paga a remuneração variável anual aos gestores, é necessário que o lucro líquido, sobre a receita líquida, seja igual ou maior a 2% na unidade.

(...)

5.4. Os gestores promovidos a partir de janeiro de 2004 farão jus à remuneração variável no valor a que teriam direito na função anterior, mais 1/3 da diferença no primeiro ano, 2/3 no segundo ano e integral no terceiro ano.

5.5. O montante da remuneração variável referente ao ano em que o gestor foi admitido ou promovido será pago proporcionalmente ao mês em que o referido acontecer.

5.6. Os gestores admitidos terão seus valores negociados no momento da contratação.

5.7. Os gestores transferidos entre empresas, sem promoção (por mérito), poderão por opção própria, ter assegurado a sua remuneração variável anual a que fariam jus na empresa de origem, no exercício em que ocorrer a transferência, e no seguinte.

5.8. Os gestores transferidos entre empresas, por recolocação, terão sua forma de pagamento negociada individualmente.

5.9. Os gestores transferidos entre empresas, com promoção para gerente ou diretor, farão jus à remuneração variável anual total, no mínimo igual à que receberiam na função na empresa de origem, no exercício em que ocorrer a transferência, e no seguinte.

5.10. Cada empresa deverá ter seu projeto de participação nos resultados, constando a regra aqui descrita, para ser arquivado junto ao Sindicato dos Trabalhadores.

5.11. A remuneração variável é concedida ao cargo, na estrutura de lideranças da empresa onde está lotado, ou seja, se a pessoa assumir um novo cargo que não pertença à estrutura de liderança, deixará de participar da remuneração variável;

5.12. As empresas que não obtiverem lucro farão pagamento sob forma de gratificação (...) portanto, deduzirão, da parcela paga, os 8% do FGTS.

(empresas que pagarem aos gerentes parte referente à Divisão Participações ou pessoas transferidas).

(...)

6. Disposições Gerais

(...)

6.4. O pagamento será efetuado anualmente até 15 de março, após aprovação do balanço pela auditoria externa.

(...)

7. Glossário

(...)

7.2. Remuneração Variável — é uma parcela da remuneração total, atribuída ao atingimento de metas e resultados. Considera-se neste conceito as comissões, bônus, PPR, prêmios e gratificações. Para os gestores, o termo remuneração variável refere-se a parte do salário pago conforme estas normas, prevista no acordo de Participação de Lucros ou Resultados arquivado no sindicato dos trabalhadores. Sofre tributação de IR Fonte, contudo não tem tributação de FGTS e INSS e pode ser deduzida como despesa no cálculo do imposto de renda e contribuição social.

7.3. Gratificação — é a parte da remuneração variável, paga aos gerentes de empresas que não têm lucro. Sofre tributação de IR Fonte, INSS, FGTS e não pode ser deduzida como despesa para cálculo do imposto de renda e contribuição social.

7.4. Lucro Líquido do exercício — para fins de cálculo da remuneração variável o lucro líquido referido nesta norma, é o lucro líquido antes da participação dos diretores, da própria remuneração variável dos gestores e do ajuste conforme item 5.1.

Da análise dos documentos juntados, verifica-se que a Norma Para Distribuição da Remuneração Variável dos Gestores das Empresas Randon, acima transcrita em parte, corresponde à Norma para Distribuição de Bônus para os Gestores das Empresas Randon, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações, citada na Cláusula Nona – Da Participação dos Gestores, do Acordo de 2005, uma vez que consta da mencionada Cláusula Nona a referência à primeira, em observância ao item 5.10, acima transcrito.

Desta forma, verifica-se, em primeiro lugar, que o tratamento diferenciado para os gestores empregados da empresa, em relação ao recebimento de PLR, consta do Acordo Coletivo firmado entre a empresa e seus empregados em 2005.

Igualmente, verifica-se terem sido estabelecidas regras claras e objetivas para o recebimento da PLR pelos gestores, visto que a Cláusula Nona do Acordo de 2005 e os itens 4 e 5 da Norma para Distribuição da Remuneração Variável dos Gestores das Empresas Randon, estabelecem os critérios para cálculo e as diretrizes para o pagamento da PLR, espécie de remuneração variável, conforme item 7.2 da referida Norma.

Assim, está previsto, no item 5 da norma acima transcrita, que a remuneração variável dos gerentes será calculada em duas parcelas, uma com base no lucro líquido

da empresa e outra com base no lucro líquido consolidado do grupo; que o valor da primeira parcela anual será equivalente a 2,3% do lucro líquido consolidado, rateado em partes iguais entre os gerentes das empresas do grupo; que o valor da segunda parcela anual será equivalente a 3,5% do lucro líquido da empresa, dividido entre os seus gestores; que o lucro líquido contábil verificado em cada empresa, no final de cada exercício social, servirá de base para o cálculo da remuneração variável anual; que este lucro será ajustado em todas as empresas; que é condição indispensável para o pagamento da parcela da remuneração variável anual a empresa apresentar lucro líquido contábil no final do exercício fiscal e que a razão deste lucro líquido, sobre a receita líquida, seja igual ou maior a 2% na unidade.

Verifica-se, assim, que os gestores da empresa, gerentes e coordenadores, só farão jus ao recebimento da remuneração variável, correspondente a percentuais do lucro líquido da própria empresa e do lucro líquido consolidado das empresas do grupo, se a sua unidade apresentar lucro líquido contábil no final do exercício social e se a razão deste lucro líquido sobre a receita líquida seja igual ou maior a 2%.

Desta forma, entendo que foi observado o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, no tocante ao estabelecimento de regras claras e objetivas para o pagamento da parcela em questão, visto não haver óbice legal a que as referidas regras sejam estabelecidas de forma diferenciada para os gestores e para os demais empregados da empresa, o que inclusive consta do Acordo firmado, nem óbice legal a que o cálculo da referida parcela leve em conta, além do lucro líquido da própria empresa, o lucro líquido consolidado do grupo do qual ela faz parte.

Este mesmo entendimento foi expresso no voto proferido nos Acórdãos nº 2301-002.771 e 2301-002.770, da 3ª. Câmara/1ª. Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de 15/05/2012, relativos a lançamento de contribuições previdenciárias e devidas a outras entidades e fundos, respectivamente, por empresa do mesmo grupo:

Assunto: Contribuições Previdenciárias

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – PLR. POSSIBILIDADE DE SEREM TRAÇADOS PLANOS E METAS DIFERENCIADOS EM FUNÇÃO DA ATIVIDADE EXERCIDA. EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. É possível que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida para cada atividade. As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos.

(...)

Veja-se que a Lei não faz qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver diferenças nos percentuais acordados não descaracteriza o caráter coletivo e de incentivo à produtividade que tem o PLR, uma vez que serve, inclusive, como estímulo ao desenvolvimento interno do quadro de funcionários.

É possível, portanto, que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. Ora, quanto mais específica for a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Além do mais, no que pertine aos cargos de diretores, gestores e coordenadores, vê-se que, em razão de seu elevado grau de complexidade, não é possível estabelecer rigorosamente as mesmas metas designadas aos cargos de menor complexidade, pois a função daqueles é muito mais de gestão e controle, atividades que, por sua própria natureza, são mais abrangentes.

Dessa forma, enquanto que para os cargos de menor complexidade será mais fácil se estabelecer critérios objetivos partindo da verificação do binômio qualidade/quantidade devido à maior especificidade do serviço prestado, para os cargos de maior complexidade, em razão do trabalho desenvolvido, haverá uma predominância do fator qualidade na determinação das metas atingidas, o que não significa fechar os olhos para o fator quantitativo, visto que este pode ser aferido por meio de critérios como o lucro líquido, por exemplo.

Em outras palavras, quanto maior específico para a atividade do empregado for o critério de participação, mais objetivo este será, o que deveria ser buscado por todas as empresas e estimulado pelo próprio Fisco.

Ao contrário, um critério uniforme para todos os níveis e atividades da empresa levaria ao distanciamento do fim precípua do PLR, já que teria que ser o mais abrangente possível e, conseqüentemente, o mais difícil de ser detectado.

Destarte, não há que se falar em impossibilidade de estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa. O que não é possível, na verdade, é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

As regras do PLR devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos, tendo-se em vista, por outro lado, que a finalidade do Programa é desenvolver a empresa com a participação do empregado nos resultados alcançados.

O que o legislador quis dizer ao estabelecer a clareza e a objetividade das regras como um dos pressupostos para a validade do PLR foi que tais premissas apresentam um eminente caráter teleológico, ou seja, que devem ter por escopo o desenvolvimento coletivo dos funcionários, diretores e da própria empresa, devendo, portanto, os critérios estabelecidos serem condizentes com tal finalidade, o que é verificado no PLR ora em análise.

Além do mais, não procede o argumento do Fisco de que o fato de os gestores receberem, a título de participação nos resultados na presente empresa, valores tomados como parâmetros resultados de outras empresas, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, enalteceria o suposto tratamento diferenciado a eles conferidos.

A Lei nº 10.101/2000 estabelece como requisito de validade para o PLR a negociação entre a empresa e os empregados ao longo do processo de elaboração, o que ocorre no caso concreto e é, inclusive, atestado pelo Relatório Fiscal que afirma que a celebração do referido Programa de Distribuição de Lucros e Resultados teve a participação da comissão indicada pela empresa, a comissão escolhida para representar os funcionários (empregados), além da participação de um membro indicado pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul, representando também os funcionários, estando, portanto, devidamente preenchido o requisito legal em comento.

O fato de ter sido estabelecido como critério de aferição das metas realizadas fatores não internos da própria empresa, porém não totalmente alheios, já que pertinentes ao grupo empresarial, não macula o PLR em análise.

Ora, a afirmação de que o critério atinente ao grupo empresarial confrontaria a exigência legal de que o PLR fosse discutido entre empregados e a mesma empresa não tem qualquer pertinência. Isto porque no caso concreto foi efetivamente a SUSPENSYMS quem negociou os termos dos critérios. Se um destes toma como base dados do grupo empresarial, não há qualquer irregularidade na formalização do acordo.

Por outro lado, não se pode perder de vista que as empresas do mesmo grupo econômico apresentam relações bastante próximas, tanto que o Fisco sempre as considera conjuntamente na ocasião do lançamento, até por imposição legal, já que teriam um mesmo comando de decisões, às vezes até com mesma administração.

Estabelecer que os resultados alcançados por outra empresa do grupo econômico sirvam de critério para aferição da participação nos lucros e resultados é medida condizente com a própria sistemática adotada pela legislação previdenciária e trabalhista, já que tratam as empresas como solidárias e intrinsecamente relacionadas umas as outras, inclusive quanto aos fatos geradores das contribuições.

Da inobservância do Acordo firmado

Uma vez atendidas as exigências contidas na Lei nº 10.101, de 2000, através do estabelecimento de Acordo entre a empresa e seus empregados, inclusive gestores, para o pagamento de PLR, cabe verificar se os valores pagos observaram o que foi acordado.

A este respeito, o Relatório Fiscal, item 4.1.7.1 informa que, para os anos de referência de 2006 e 2007, com pagamentos de PLR em 02/2007 e 02/2008, respectivamente, a empresa utilizou indevidamente a forma de cálculo e a regra geral de distribuição prevista na Cláusula Nona do Acordo datado de 05/05/2008, relativo ao período de avaliação de 01/01/2008 a 31/12/2008, para pagamento em março do ano seguinte.

De fato, verifica-se, nos Demonstrativos de PLR 2006 e 2007, para pagamento em 2007 e 2008, respectivamente, de fls. 100/103, que a fórmula de cálculo utilizada para apuração da PLR do Diretor, que considera os percentuais de 30% e 70% dos lucros líquidos da Master e do grupo de empresas, dos Gerentes, que considera os percentuais de 50% dos mesmos lucros, e dos Coordenadores, que considera o percentual de 2,1% sobre o lucro líquido da Master, não corresponde à fórmula de apuração prevista no Acordo de 2005, acima indicada, para os Gerentes e Coordenadores. Por outro lado, conforme afirma a autoridade fiscal, a fórmula utilizada está prevista na Cláusula Nona do ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS de 05/05/2008:

CLÁUSULA NONA - DA PARTICIPAÇÃO DOS GESTORES

Os gestores da MASTER, assim compreendidos, aqueles funcionários que ocuparem cargo de Diretor, Gerente e Coordenador, durante o exercício fiscal, terão a Participação nos Resultados apurados com base no lucro contábil das demonstrações financeiras anuais.

A participação dos Coordenadores será calculada com base no percentual de 2,1 % (dois inteiros e um décimo percentuais) sobre o lucro líquido da Master dividido entre eles proporcionalmente ao salário nominal de cada um.

A Participação dos Gerentes será calculada 50% com base no lucro líquido da Master e 50% com base no lucro líquido consolidado da Randon S.A., Implementos e Participações.

A Participação dos Diretores será calculada 30% com base no lucro líquido da Master e 70% com base no lucro líquido consolidado da Randon S.A., Implementos e Participações.

A Participação dos gestores será paga em uma parcela, até o dia 15 (quinze) do mês de Março do ano seguinte ao da apuração.

Os beneficiários desta cláusula estão excluídos da participação apurada na cláusula Sexta deste acordo.²

Desta forma, verifica-se que o cálculo da PLR paga em 2007 e 2008 a Diretor, Gerentes e Coordenadores não observou o estabelecido no Acordo de 2005, pelo que os valores pagos devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias, uma vez que não atenderam ao disposto na Lei nº 10.101, de 2000, e, por conseguinte, no art. 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212, de 1991.

Ademais, deve-se registrar, como o fez a autoridade fiscal, não haver, no referido Acordo de 2005, menção alguma ao recebimento de PLR pelo Diretor da Master.

Conforme item 2 da Norma para Distribuição da Remuneração Variável dos Gestores das Empresas Randon, “cada empresa deve definir, na sua estrutura, quem são os seus gestores”.

Considerando a previsão do item 2 acima referido e considerando não haver previsão para o pagamento de PLR ao Diretores no Acordo de 2005, no qual foi especificada a fórmula de cálculo para o pagamento da parcela aos gerentes e coordenadores, é forçoso concluir que os pagamentos ao Diretor, realizados em 2006, 2007 e 2008, não observaram o disposto na Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º, “caput”, segundo o qual *a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados*, pelo que os valores a ela relativos devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Por outro lado, em relação aos valores pagos aos Gerentes e Coordenadores em 2006, verifica-se que a autoridade fiscal nada menciona a respeito da inobservância das regras estabelecidas no Acordo de 2005 para o cálculo da PLR. Nesse sentido, verifica-se, no Demonstrativo de PLR 2005, fls. 98, que o somatório do valor pago aos Gerentes e Coordenadores, relativo à própria empresa Master, corresponde a 3,5% do lucro líquido apurado, conforme previsto no citado Acordo de 2005.

Desta forma, verifica-se que foram observadas, em 2006, as regras constantes do Acordo de 2005 para o pagamento de PLR aos Gerentes e Coordenadores, pelo que os valores a eles relativos devem ser excluídos da presente autuação.

Em relação ao pagamento de PLR aos gestores demitidos, em data bem posterior à sua demissão, deve-se destacar que os valores lançados foram pagos em 07/2008 a Leandro José Lorandi, demitido em 28/04/2008, e em 03/2008 a Paulo César Lopes de Simone, demitido em 29/10/2007.

De acordo com a Cláusula Quarta do ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS de 21/12/2005, constante às fls. 51/61 do processo AI 37.253.224-1, os beneficiários do referido Acordo são “todos os funcionários da empresa, estagiários e aprendizes, exceto Gestão, ocupantes de diferentes funções e níveis de cargos em

² A Cláusula Sexta, assim como no Acordo de 2005, se refere ao PROGRAMA DE METAS da Master.

atividade no último mês de competência em cada semestre em que vigorará este acordo”. Por sua vez, a Cláusula Nona do mesmo Acordo, acima transcrita, remete o pagamento de PLR aos gestores (gerentes e coordenadores) aos critérios definidos na NORMA PARA DISTRIBUIÇÃO DE BÔNUS PARA OS GESTORES DAS EMPRESAS RANDON, administrada pela Randon S/A Implementos e Participações, a qual, por sua vez, é omissa em relação ao pagamento da parcela aos gestores demitidos durante o exercício fiscal.

Assim, considerando não haver previsão para pagamento de PLR em data posterior à demissão do empregado gestor, durante o exercício fiscal, no ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS nem na NORMA PARA DISTRIBUIÇÃO DE BÔNUS PARA OS GESTORES DAS EMPRESAS RANDON, o referido pagamento não atende à Lei n.º 10.101, de 2010.

Diante do exposto e considerando a exclusão do lançamento das parcelas relativas aos pagamentos efetuados a gerentes e coordenadores em 2006, nos termos do estabelecido no Acordo de 2005, entendo não ter havido ofensa aos princípios legais e constitucionais citados pelo impugnante.

Em relação à multa, deve-se esclarecer que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, item 7, foi aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte, tendo sido efetuado o comparativo entre as multas calculadas com base na legislação anterior e posterior à edição da Medida Provisória n.º 449, de 2008, explicitado às fls. 116. Desta forma, não há retificação a ser efetuada na multa aplicada.

final da transcrição do voto contido no Acórdão 09-53.661

7. Passa-se a tratar das demais questões suscitadas no recurso voluntário.

7.1. Aduz a não incidência de juros sobre multa de ofício. Sobre o tema, o CARF exarou sua Súmula n.º 108, verbis:

Súmula CARF n.º 108:

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

7.2. Quanto à Representação Fiscal para Fins Penais, também se trata de matéria sumulada no âmbito de CARF.

Súmula CARF n.º 28:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

7.3. Concernente a relação de representantes legais da recorrente para fins de eventual cobrança solidária, a matéria já fora objeto de Súmula no CARF e, de fato, não está a fiscalização desde então atribuindo responsabilidade, mas tão somente indicando as pessoas que poderiam responder subsidiária ou solidariamente pelo crédito numa execução fiscal:

Súmula CARF n.º 88:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração

previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CONCLUSÃO

8. Ante o exposto, VOTO por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nasureles