MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11020.002317/2010-49

Processo nº	11020.002317/2010-49
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	**2301-006.033 – 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: 01/03/2008 a 30/07/2008

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CORRELATA. MESMA DESTINAÇÃO DO AIOP

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996 (Súmula CARF nº 119).

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 135/152) em face do Acórdão nº **09-53.664** (e-fls 108/130) 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:

> inicio da transcrição do relatório contido no Acórdão 09-53.664
>
> Trata-se de processo de Auto de Infração, DEBCAD 37.253.227-6, no valor de R$ 85.907,40 (oitenta e cinco mil, novecentos e sete reais e quarenta centavos), lavrado por infração ao disposto no art. 32, IV, §5º da Lei nº 8.212, de 1991, observado o disposto no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, tendo em vista a edição da Medida Provisória nº 449, de 2008.
>
> Conforme Relatório Fiscal, de fls. 21/35, a empresa não declarou em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), referentes às competências **02/2006, 02/2007 e 02/2008,** as contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 22, I e II da Lei nº 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, a titulo de Participação nos Lucros ou Resultados, as quais foram pagas em desacordo com a legislação especifica.
>
> 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 titulo 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 nº 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 titulo 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 especifica (**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 liquido 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 Participacões.** Os gerentes terão também uma participação a ser acrescida de 2,3% (dois inteiros e três décimos percentuais) do lucro liquido 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. (grifo nosso)

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 liquido da Master dividido entre eles proporcionalmente ao salário nominal de cada um.

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

A Participação dos Diretores será calculada 30% com base no lucro liquido da Master e 70% com base no lucro liquido 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 inicio 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 ao AI 37.253.224-1**),** 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 e das destinadas a outras entidades.

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 VARIAVEL* 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 ao AI 37.253.224-1) 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:

(...)

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 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 liquido 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 liquido, 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 Liquido Base (R$20.442.688,67). O mesmo ocorreu no **DEMONSTRATIVO DE PLR 2007 (PGTO EM FEVEREIRO DE 2008)** apresentado pela empresa, no qual também foi apurado apenas o percentual de **2,1%** s/ Lucro Liquido Base (R$ 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 titulo de participação nos resultados aos Gerentes e Coordenadores. Conforme alteração contratual nº 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. Alem 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 Relatório Fiscal do Auto de Infração nº 37.253.224-1 (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 liquido 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 n2 10.101/2000, pois essa distribuição de lucros configura beneficio salarial.
>
> **4.1.10.1.** Salientamos, ainda, que o fato dos Gestores receberem, a titulo 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 titulo 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 no AI 37.235.224-1, que também integram a presente autuação, 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 titulo 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 titulo de "Participação nos Resultados" (competências 02/2006, 02/2007, 02/2008).

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.

Integra os autos o Demonstrativo da Multa Aplicada Mais Benéfica ao Contribuinte, de fls. 35.

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. 35/98, reiterando os argumentos apresentados no AI 37.253.224-4, da forma abaixo descrita, em síntese.

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 Sindicado 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 e de multa por descumprimento de obrigação acessória 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 do presente processo com o processo AI 37.253.224-1, por serem interdependentes.

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 o 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 liquido, 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 liquido 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 nº 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 autuação.

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 nº 10.101, de 2000, para excluir a isenção garantida no art. 28, §9º, "j", da Lei nº 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 beneficio.

No caso, afirma que os artigos 1º e 2º da Lei nº 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 nº 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 titulo de PLR, nos termos da interpretação literal, a qual deve ser aplicada. Cita decisão administrativa.

Reitera o cumprimento dos requisitos da Lei nº 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 titulo 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 nº 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 nº 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.

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 o AI 37.253.224-1;

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, o que afasta a necessidade de informar tais valores em GFIP;

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 pagos ao Diretor, cargo integrante da gestão, preenchido por segurado empregado;

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;

final da transcrição do relatório contido no Acórdão 09-53.664

2.1. É oportuno trazer a visão do Demonstrativo da Multa Aplicada Mais Benéfica (e-fls 35).

EMPRESA: MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA.
CNPJ: 90.852.914/0001-73

DEMONSTRATIVO DA MULTA APLICADA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Competência	Número de segurados sob responsabilidade do contribuinte (Dados extraídos Fl.Pgto e GFIP Matriz)	Qtde vlr mínimo multa (art. 8º, Inciso V, Port. Int. nº 333/2010)	(1) Multa máxima aplicável - Qtde x valor mínimo da multa	Contribuição Previdenciária omitida em GFIP	Valor da multa aplicável no CFL 68 - cfe. § 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 - redação anterior a MP 449/2008	24% de multa de mora incidente sobre Contr Prev (antes da MP 449/2008)	Soma das multas (CFL 68 + 24%)	Multa de 75% do lançamento de ofício, introduzida pela MP 449/2008 (sobre Contr Prev)	Multa aplicada mais benéfica quando o CFL 68 + 24% é MENOR	Multa aplicada mais benéfica quando a multa de ofício de 75% é MENOR	Valor da multa APLICADA - CFL 68
02/2006	567	20	28.635,80	216.200,60	28.635,80	51.868,14	80.523,94	162.150,45	80.523,94		28.635,80
02/2007	615	20	28.635,80	268.131,68	28.635,80	64.351,61	92.987,41	201.098,76	92.987,41		28.635,80
10/2007	707	20	28.635,80	11.000,00	11.000,00	2.640,00	13.640,00	8.250,00	[illegible]	8.250,00	[illegible]
02/2008	766	20	28.635,80	361.260,24	28.635,80	86.702,46	115.338,26	270.945,18	5.557,88		28.635,80
03/2008	814	20	28.635,80	4.482,16	4.482,16	1.075,72	5.557,88	3.361,62	[illegible]	3.361,62	[illegible]
07/2008	936	20	28.635,80	4.780,34	4.780,34	1.147,28	5.927,62	3.585,26	[illegible]	3.585,26	[illegible]
Total				865.855,02	106.169,90	207.805,21	313.975,11	649.391,27	179.069,23	15.196,88	85.907,40
Referência do Valor Mínimo:			1.431,79								

Observações:

(1) Limite definido pelo número de segurados na empresa, conforme disposto no art. 284, inciso I, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/1999. O valor da multa máxima aplicável corresponde a 20 vezes o valor mínimo previsto no caput do art. 283 do RPS, conforme tabela acima.

(2) O valor mínimo atualizado pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 333, de 29/06/2010 (DOU de 30/06/2010), é de R$ 1.431,79.

(3) Nas competências 03 e 07/2008, além das contribuições, a cargo da empresa, previstas no art. 22, I e II da Lei nº 8.212/91, estão inclusas as contribuições devidas pelos segurados empregados (art.20 da Lei 8212/91).

Caxias do Sul, 30 de julho de 2010.

2.2. Ao julgar improcedente a impugnação, o acórdão recorrido tem a ementa que se segue:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 28/02/2006 a 28/02/2008

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.

Assunto: Obrigações Acessórias
Período de apuração: 28/02/2006 a 28/02/2008

PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. GFIP. FATOS GERADORES. OMISSÃO.
Constitui infração à legislação previdenciária a empresa deixar de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

3. Interposto o recurso voluntário (e-fls 135/152), ao iniciar razões com breve exposição dos fatos, as averiguações do procedimento fiscal (e-fls 136/137), os fundamentos da

impugnação oferecida (e-fls 138/139) e da decisão de primeira instância (e-fls e139/140), enumera as questões que, na sua visão, merecem ser apreciadas pelo Colegiado.

3.1. Faz-se a transcrição de tais questões (e-fls 141):

> 1. Cálculo de parte da PLR dos seus Gestores vinculado aos resultados do GRUPO RANDON (ressalte-se que a questão relativa à possibilidade da adoção de critérios distintos por cargos já foi validada pela DRJ);
>
> 2. Os pagamentos da PLR realizados em 2007 e 2008 estariam em desconformidade com os critérios previstos nos respectivos Acordos (os pagamentos realizados em 2006 foram considerados válidos e excluídos do lançamento – contra o que a Recorrente não se opõe);
>
> 3. Possibilidade de efetuar pagamentos de PLR realizados ao Diretor, diante da ausência de expressa designação deste cargo nos Acordos de PLR, e;
>
> 4. Pagamentos realizados aos Gestores demitidos, por conta da ausência de definição, nos Acordos, de tal expediente (pagamento posterior ao desligamento).

3.2. Sustenta a necessidade de revisão do valor da multa aplicada (e-fls 141);

3.3. Na sequência, subdivide a exposição nos seguintes tópicos:

- *III.1) Contexto no qual se inserem os Acordos de PLR da Recorrente – Resultados Consolidados* (e-fls 142/146);
- *III.2) Pagamentos PLR x Critérios previstos nos respectivos Acordos* (e-fls 146/148);
- *III.3) PLR para cargo de Diretor* (e-fls 148/149);
- *III.4) PLR para Gestores demitidos* (e-fls 149/151);
- *III.5) Da indevida imputação de responsabilidade aos sócios da recorrente* (e-fls151)

3.4. Faz-se a transcrição dos pedidos (e-fls 151):

> 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 seja revisto o VALOR DA MULTA aplicada e afastada a IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE AOS SÓCIOS.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Sávio Nastureles, Relator.

4. O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade.

5. Consoante relatório fiscal (e-fls 21):

> 3. Especificamente, a empresa está sendo autuada porque não declarou em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações a Previdência Social (GFIP), referente as competências **02/2006, 02/2007 e 02/2008**, as contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no art. 22, I e II da Lei n2 8.212/91, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, a titulo de Participação nos Lucros ou Resultados. Tais participações foram pagas em desacordo com a legislação especifica.
>
> (...)
>
> 7.3. O calculo dos valores das multas aplicadas, efetuado de acordo com a legislação anterior e posterior A publicação da MP n2 449/08, convertida na Lei 11.941/09, esta explicitado no "Demonstrativo da Multa Aplicada Mais Benéfica ao Contribuinte" (em anexo), tendo sido aplicada como penalidade mais benéfica (em observância ao art. 106, inciso II, alínea 'c', da Lei 5.172/66, do CTN), a prevista na legislação anterior A publicação da MP 449/2008 (CFL 68) para os fatos geradores relativos as competências 02/2006, 02/2007 e 02/2008 (coluna L) e, para as demais competências (10/2007, 03/2008 e 07/2008), a multa mais benéfica é a multa do lançamento de oficio de 75% do tributo devido (coluna K) introduzida pela citada MP.
>
> 7.4. Para as competências 02/2006, 02/2007 e 02/2008, em que a multa de mora é a mais benéfica, foi lavrado o presente Auto de Infração - AI.

VINCULAÇÃO DE PROCESSOS - AIOA E AIOP

6. A questão central do recurso voluntário sob exame consiste, pois, em decidir sobre a procedência ou não do auto-de-infração (AI DEBCAD 37.253.227-6) lavrado pela auditoria fiscal, por omissão em GFIP dos fatos geradores apurados nos processos principais, AIOP (AI DEBCAD nº 37.253.224-1, 37.253.225-0 e 37.253.226-8).

Vinculação por conexão	AIOP
Processo	Debcad
11020.002314/2010-13	37.253.224-1
11020.002315/2010-50	37.253.225-0
11020.002316/2010-02	37.253.226-8

6.1. Cabe esclarecer que este Colegiado teve a oportunidade de apreciar os recursos voluntários interpostos no processos que versam sobre as obrigações principais (AIOP) na mesma sessão[1] em que sucede o julgamento do recurso no processo em que se questiona o AIOA.

> 78 - Processo nº: 11020.002314/2010-13 - Recorrente: MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA e Recorrida: FAZENDA NACIONAL
>
> 79 - Processo nº: 11020.002315/2010-50 - Recorrente: MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA e Recorrida: FAZENDA NACIONAL
>
> 80 - Processo nº: 11020.002316/2010-02 - Recorrente: MASTER SISTEMAS AUTOMOTIVOS LTDA e Recorrida: FAZENDA NACIONAL

[1] Pauta de julgamentos do dia 07/05/2019, itens 78 a 82.

6.2. Conforme as decisões exaradas pelo Colegiado ao julgar os processos (AIOP) supra referidos, verifica-se que em todos foi negado provimento ao recurso voluntário, mantendo a exigência fiscal sobre verbas ali discutidas.

7. A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionada ao resultado dos autos de infração de obrigações principais AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores. Por esse modo, a solução do presente recurso, referente à exigência da obrigação acessória, tem o mesmo desfecho dos processos que tratam das obrigações principais.

RETROATIVIDADE BENIGNA. CRITÉRIOS DO CÁLCULO DA MULTA MAIS BENÉFICA

8. No caso concreto, havendo a lavratura de AIOP e AIOA, verifica-se a aplicabilidade do enunciado da Súmula CARF nº 119:

> No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n° 449, de 2008, convertida na Lei n° 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

CONCLUSÃO

9. Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Antonio Sávio Nastureles