MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**10970.720052/2019-09**
ACÓRDÃO	2402-013.322 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	3 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/04/2016

VINCULAÇÃO DE DECISÕES ADMINISTRATIVAS.INOCORRÊNCIA

As decisões administrativas somente vinculam o sujeito passivo do processo administrativo fiscal não estando a autoridade tributária obrigada a seguir o mesmo racional.

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Súmula CARF nº 169)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITO LEGAL. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

A lei exige que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente por se constituir em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional ee desobedecem aos termos da norma de regência.

REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.MECANISMOS DE AFERIÇÃO DE METAS.NECESSIDADE

É obrigatório que os acordos coletivos de trabalho contenham regras claras e objetivas dos mecanismos de aferição das metas para incentivar a produtividade do trabalhador nos termos da lei.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (1) por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada; (2) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário

DOCUMENTO VALIDADO

interposto. Vencidos os Conselheiros Gregorio Rechmann Junior, Joao Ricardo Fahrion Nuske e Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, que reconheceram de ofício a nulidade do acórdão recorrido por omissão quanto a análise das regras claras e objetivas necessárias ao pagamento de PLR e, no mérito, deram provimento ao recurso. O Conselheiro Marcus Gaudenzi de Faria manifestou interesse em apresentar declaração de voto, entretanto, findo o prazo regimental, não houve referida apresentação, tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 114 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela da Portaria MF nº 1.634/2023.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino – Presidente e relator

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marcus Gaudenzi de Faria, Gregorio Rechmann Junior, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Joao Ricardo Fahrion Nuske, Luciana Vilardi Vieira de Souza Mifano, Rodrigo Duarte Firmino. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Correa Lisboa, substituído (a) pelo(a) conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima.

RELATÓRIO

I. AUTUAÇÃO

Em 22/04/2019, fls. 845, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias devidas em razão de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR não oferecido à tributação, com o lançamento do tributo referente à Empresa e Gilrat (Patronal), Auto de Infração de fls.416/421, a Segurados, Auto de Infração de fls. 422/426 e a Terceiros, Auto de infração de fls. 427/438; correspondentes às competências 01/2015, 03/2015, 12/2015, 03/2016 e 04/2016, com aplicação de multa de ofício e juros, totalizando o montante em R$ 18.558.221,85, conforme fls. 2/92.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 441/452, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscalizatória, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0610900.2018.00259-3, iniciada em 17/12/2018, encerrada em 17/04/2019, fls. 501/504 e 557/558, conforme planilhas, intimações e respectivas respostas, cópias de acordo de participação nos lucros ou resultados da contribuinte e do contrato social e respectivas alterações da sociedade, além de outros documentos, fls. 453 a 840.

Em apertada síntese, conforme Refisc, a autoridade tributária constatou pagamentos realizados a título de PLR em dissonância com a norma de regência, Lei 10.101, de 2000, **além do descumprimento dos termos firmados em Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados** – ACT:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

5.1.1 Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados relativo ao período de o outubro/2013 a setembro/2014 sendo assinado pelas partes em 20/05/2014. O referido Acordo teve como signatários de um lado os procuradores da Empresa, representados pelo Sr.Brandon Scott Crozier o CPF 227.937.878-76 e pela senhora Marina Alves de Souza, CPF 892.276.111.34 e de outro lado o representante do Sindicato dos Comerciários de São Paulo e os membros da Comissão de Representantes dos Empregados da Empresa NIDERA SEMENTES LTDA. **Analisadas as cláusulas relativas ao acordo deste período frise-se, assinado em 20/05/2014, constata-se que os pagamentos feitos nesta rubrica não seguiram rigorosamente os preceitos da Lei 10.101/2000. O acordo em questão estipulou o pagamento aos empregados no dia 20/12/2014 sendo estes pagamentos efetivados nos meses de 01/2015; 03/2015 e 12/2015, com metas, premissas e cálculos para o plano de participação nos resultados entre 10/2013 a 09/2014. Portanto, já haviam transcorridos cinco (5) meses do exercício de 2014 quando foram estabelecidas as regras e metas do programa assinado com o Sindicato dos trabalhadores**. **Na cláusula (3) foram tratadas as metas individuais mensuráveis de acordo com a área do trabalhador, conforme sistema do programa de metas. O Acordo estabelece que o desempenho individual será obtido mediante o Conceito da definição de no mínimo três metas individuais e no máximo cinco metas individuais definidas pelo gestor e acordada com o empregado. Na cláusula (10.2) reza que as metas e premissas estabelecidas poderão, a critério das partes, serem utilizadas em planos posteriores. Assim, Acordo para pagamento de participação nos lucros ou resultados firmados posteriormente ao início do período de apuração do lucro ou resultado, como aconteceu, estão em desacordo com a Lei 10.101/2000**. (grifo do autor)

5.1.2 Acordo para Participação nos lucros/resultados relativo ao período setembro/2014 a dezembro/2015 com vigência de 15 meses, assinado pelas partes em 02/09/2015.Como no Acordo de participação nos lucros/resultados do período anterior tiveram como signatários, pela Empresa o Sr. Brandon Scott Crozier e a senhora Marina Alves de Souza e do outro do lado o representante do Sindicato dos Comerciários de São Paulo e os membros da Comissão de Representantes dos Empregado da Empresa NIDERA. A cláusula 2.1) estabelece a vigência de setembro/2014 até dezembro/2015 e a substituição do modelo adotado no ano de2014 para apuração de metas e prazos e altera o período de apuração de resultados de outubro a setembro para janeiro a dezembro. Acordam também que suas regras e metas conforme pactuado e estabelecido seja, a critério das partes, utilizado em eventuais planos posteriores e que as metas individuais para o período sejam definidas até maio/2015, e que para fazer jus à possibilidade de recebimento do PLR o empregado que atingir 80% (oitenta por cento) de sua meta de desempenho individual, limitado ao teto de 120% (cento e vinte por cento). Alcançada a meta individual ainda estará o empregado condicionado ao recebimento do PLR ao atingimento de 80% da meta corporativa, cláusula 5.2. **Ressalte-se que o Acordo estipulou o pagamento aos empregados nos meses 03/2016 e 04/2016, com metas a serem apuradas de 09/2014 a**

> **12/2015, frise-se, assinado somente em 02/09/2015. Portanto, já haviam transcorridos oito (8) meses completos do exercício de 2015 quando foram acordados os objetivos, metas, premissas, cálculos e as regras para a implementação do Programa assinado com o Sindicato dos trabalhadores e a Comissão de representantes dos empregados da Empresa**. (grifo do autor)

Acrescente-se que a fiscalização realizada também verificou nos ACTs que os critérios utilizados para aferição do atingimento de metas individuais foram tratados genericamente, tendo a empresa, após intimada a esclarecer referidos critérios e modo de aferição, declarado a impossibilidade em prestar as informações por motivo de incorporação da fiscalizada:

> 5.1.3 **Observamos que em ambos os Acordos as cláusulas que se referem aos critérios de aferição para o atingimento das metas individuais foram tratados de forma genérica**. **Ou seja, não foram detalhados os termos de acordo entre os empregados e seus gestores, como era efetuado os cálculos para aferição destas metas**. Assim, a Empresa foi solicitada a prestar esclarecimentos adicionais acerca da aplicação do plano por meio do Termo de Reitimação Fiscal -TIF n° 03/2019 com data de 26/02/2109 no qual foi concedido o prazo de oito (8) dias para a Empresa prestar de forma elucidativa os questionamentos abaixo: (grifo do autor)
>
> *-Ata de eleição dos membros da Comissão de Representantes dos empregados da Empresa nas negociações dos acordos próprios de participação nos lucros e resultados com a empresa nos anos base de 2014/2015 e de 2016;*
>
> *-Cópias dos acordos individuais assinado pelos empregados e seus gestores para o cumprimento das metas individuais estabelecidas conforme cláusula (5.2) do Acordo de Participação.*
>
> *-Qual o instrumento de mensuração do calculado percentual das metas de desempenho individual e corporativa (cálculo de aferição cumprimento de metas)*
>
> *-Conforme o Art.2°, § 1° da 10.101 de 19/12/2000, es clarecer de maneira clara e objetiva quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas no plano de participação nos lucros ou resultados;*
>
> **Em resposta à solicitação acima a Empresa alegou que não dispunha de condições materiais para atender à solicitação acima visto tratar-se de uma empresa incorporada e que estavam encontrando dificuldades em localizar os arquivos de dados da época** conforme o teor abaixo: (grifo do autor)
>
> *"Estamos encontrando dificuldades em conseguir fazer a juntada da resposta para o caso em questão hoje, o site está fora do ar. Como deverei proceder? Te envio via e-mail ou podemos ficar tentando e se não der certo juntamos amanhã?*
>
> *Na verdade, não temos novos esclarecimentos. A empresa que está nos auxiliando teve dificuldade em importar para nosso sistema e pediu mais um prazo, mas preciso formalizar essa questão."*

DOCUMENTO VALIDADO

Em seguida a Empresa solicitou nova prorrogação do prazo estabelecido, no teor abaixo, sendo o mesmo concedido:

"COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A., incorporadora da empresa COFCO International Grãos e Oleaginosas Ltda., já qualificada no procedimento em epígrafe requer prazo complementar de 5 dias para apresentação dos esclarecimentos solicitados.

Apesar de ter sido concedido tempo suficiente a Empresa, até o término deste procedimento fiscal, não apresentou novos esclarecimentos e não conseguiu explicar como obteve e calculou o valor efetivamente pago a título de PLR a cada empregado. No exame das folhas de pagamento de 2015 e 2016, observou-se que vários casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, com base nos acordos coletivos, <u>excedia em dezena de vezes o valor do salário base do próprio empregado</u>, como no caso dos segurados: Brandon Scott Crozier; Pedro de Moraes; Alex Issa; Thiago Carvalho Piccinin; Louis Fergus Brannifield; Marten Hottzmann. (grifo do autor)

Concluiu a autoridade que o descumprimento dos termos da Lei nº 10.101, de 2000 exclui os valores pagos da isenção, constituindo salário-contribuição:

6.2. Como dispõe no art.10 da Lei 10.101/2000, **a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e um incentivo à produtividade de certa forma que os mesmos se sintam estimulados a trabalhar em prol do empreendimento. <u>Dessa forma, não há que se falar em estímulo ao empregado se o mesmo não tinha conhecimento prévio de suas metas, quanto sua dedicação iria refletir em termos de sua participação nos resultados</u>. Ora, o Acordo de Participação nos lucros/resultados 2013/2014, assinado em 20/05/2014 para pagamento aos empregados nos meses 01/2015, 03/2015 e 12/2015 e o Acordo de participação 2014/2015, assinado em 20/09/2105 para pagamento aos empregados nos meses 03/2016 e 04/2016 não seguiram rigorosamente os preceitos da Lei 10.101/2000. <u>Para que ocorra um incentivo à produtividade é necessário que as regras para implementação do programa sejam discutidas, adotadas e divulgadas ao empregado previamente no início do exercício findo</u>. Assim, a distribuição de lucros ou resultados, pressupõe a existência de um acordo prévio, não podendo esse acordo ser definido posteriormente ao início do exercício para o qual se pretende distribuir o lucro ou resultado. As estipulações do direito substantivo dos empregados antes do início do período de apuração das metas, juntamente com as demais regras, constituem condição legal para que se possa reputar a parcela de participação nos lucros ou resultados como desvinculadas da remuneração do empregado. Portanto, acordos para pagamento de participação nos lucros/resultados firmados posteriormente ao início do período de apuração do lucro ou resultado, como se deu no presente caso estão em desacordo com a Lei 10.101/2000**. (grifo do autor)

DOCUMENTO VALIDADO

> 6.3 Os direitos substantivos mencionados no §1° do art.2° da Lei 10.01/00 referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no instrumento de negociação, quanto irão receber se as metas acordadas forem cumpridas. Já as regras adjetivas desse mesmo dispositivo dizem respeito à forma para a obtenção dos direitos substantivos, aos mecanismos de aferição para demostrar o desempenho do empregado em relação às metas acordadas, à periodicidade da distribuição, ao período de vigência e aos prazos para revisão do acordo. (...)

II. DEFESA

Irresignada com o lançamento a contribuinte, por advogados representada conforme instrumento a fls. 898/900, apresentou impugnação, fls. 851/893, com as seguintes argumentações:

- PRELIMINAR

i. Necessária aplicação de decisões do Carf

Juntou a contribuinte farta jurisprudência deste Conselho, entendendo preliminarmente obrigatória sua aplicação pela autoridade, com fundamento no art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), sob pena de gerar insegurança jurídica, descumprindo assim preceito constitucional previsto art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal de 1988, alterando também o critério jurídico, em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

- MÉRITO

No mérito sustentou (i) a uma que a data de assinatura dos planos não é suficiente para descaracterizar a PLR, já que os empregados possuíam pleno conhecimento das metas antes do início da vigência do plano; (ii) a duas que os instrumentos de negociação trazem regras claras e objetivas, aceitas e amplamente negociadas, ainda que contenha alguma subjetividade.

A seguir se detalha os argumentos.

a) Regularidade quanto à data de assinatura dos planos

Entendeu relevante que os planos foram celebrados anteriormente aos pagamentos de PLR e que lei não fixou estipulou um prazo, extrapolando a exação quanto aos requisitos previstos na norma e inviabilizando o uso do instituto pela empresa, ante às dificuldades da efetivação dos acordos por todas as partes envolvidas.

Afirmou que eventual atraso se deu tão somente quanto à formalização do plano, pois as métricas já haviam sido negociadas e estabelecidas muito antes da assinatura do ACT, sendo de pleno conhecimento dos trabalhadores, uma vez que repetem as redações e os critérios dos planos anteriores, conforme termos anexados na própria defesa, fato esse não efetivamente apurado pelo fisco. Para além disso também informou que enviou aos empregados materiais explicativos quanto ao cálculo de PLR antes da assinatura do plano e que realizou reuniões com os funcionários para explicação das regras.

DOCUMENTO VALIDADO

b) Regularidade quanto às metas e demais regras estipuladas nos planos de PLR

Combateu o entendimento posto pela autoridade quanto aos critérios de aferição, considerados genéricos por falta de detalhamento dos termos do acordo e ausência de demonstração dos cálculos para aferição das metas, afirmando que as regras do ACT estão em perfeita harmonia com a legislação, donde apresentou na peça exemplos de conteúdos de esclarecimento enviados aos empregados, aliados ao detalhamento do modo de aferir a produtividade individual:

> 50. Quanto ao PLR 2013/2014 (doc. 5), a apresentação com o manual esclarece que o desempenho do profissional e do negócio devem atingir 80% da meta estabelecida e, se o resultado for inferior, não há pagamento de PLR. Se o resultado atingido for superior a 80% e inferior a 100%, pagar-se-á PLR proporcionalmente ao percentual atingido. Por fim, se o resultado for superior a 100%, paga-se o PLR em sua integralidade.
>
> 51. Com base nessas premissas, o aludido manual, entregue pela Impugnante aos funcionários, demonstra numericamente a métrica utilizada, esclarecendo primeiro as metas dos negócios, demonstrando a relação entre a meta estabelecida (faturamento líquido orçado) e a meta atingida (faturamento líquido realizado). Confira-se exemplo abaixo:

Metas de Negócios

Se o resultado da Meta for menor do que 80% não haverá pagamento de PLR para o negócio que não atingir o mínimo de 80%.

Entre 80% a 100% da Meta será calculado o Valor do PLR proporcional ao resultado do Negócio. Menor que 80% não será pago o PLR.

Se o resultado da Meta ultrapassar 100%, considera-se para o cálculo o teto máximo que é 100%.

Negócio	Indicador	Objetivo da Meta	Vlr da Meta	Resultado	Peso	% Atingido da Meta Corporativa	Forma de Apuração
BGO	PRE TAX Trading	Atingir 100% do PRE TAX	1.000.000,00	1.500.000,00	100%	100%	Comparação do Realizado x Orçado
SEM	PRE TAX Sementes	Atingir 100% do PRE TAX	1.000.000,00	850.000,00	100%	85%	Comparação do Realizado x Orçado
NPC	PRE TAX NPC	Atingir 100% do PRE TAX	1.000.000,00	750.000,00	100%	75%	Comparação do Realizado x Orçado
CORP	PRE TAX dos 3	Atingir 100% do PRE TAX	1.000.000,00	931.500,00	100%	87,90%	Comparação do Realizado x Orçado

Meta do Corporativo é a média levando em conta o rateio:

Negócio	BGO	SEM	NPC
Rateio	59%	34%	7%

Metas Individuais

Funcionário	Peso Meta I	% Atingido da Meta I	Peso Meta II	% Atingido da Meta II	Peso Meta III	% Atingido da Meta III	% Meta Individual	% Meta Corporativa	% Total Meta Individual (50%)	% Total Meta Corporativa (50%)	RESULTADO FINAL DA META
Funcionário de BGO	30	80%	30	90%	40	75%	81%	100%	40,50%	50,00%	90,50%
Funcionário de SEM	50	80%	25	98%	25	70%	82%	85%	41%	42,50%	83,50%
Funcionário de NPC	30	92%	30	85%	40	80%	85,10%	75%	0%	0%	0%
Funcionário do CORP	20	70%	40	82%	40	75%	75,67%	87,90%	0%	43,95%	43,95%

> 53. Por fim, com base nos resultados obtidos (tanto do negócio quanto do funcionário individualmente), realiza-se o cálculo da PLR a ser paga, evidenciando casos em que o pagamento se deu proporcionalmente, bem como em casos de

DOCUMENTO VALIDADO

funcionários que não adquirem o direito ao recebimento em razão do não atingimento das metas (pessoais ou do negócio). Por exemplo:

Cálculo Final

Funcionário	Resultado Final da Meta	Quant. Salário X Tipo de Cargo	Valor do Salário	Total de Salários	PLR a Pagar
Funcionário de BGO	90,50%	3	R$ 1.000,00	R$ 3.000,00	R$ 2.715,00
Funcionário de SEM	83,50%	6	R$ 1.000,00	R$ 6.000,00	R$ 5.010,00
Funcionário de NPC	0%	5	R$ 1.000,00	R$ 5.000,00	R$ -
Funcionário do CORP	43,95%	2	R$ 1.000,00	R$ 2.000,00	R$ 879,00

54. Para que se compreenda a meta individualmente estabelecida, veja-se, por exemplo, as metas estabelecidas para uma analista contábil pleno para o PLR 2013/2014 (doc. 8):

NIDERA

2014

Relatório de Avaliação de Desempenho

Empresa: Nidera Sementes Ltda — Funcionário: DEBORA CARRATU — Matrícula: 4645

Cargo: ANALISTA CONTABIL FL — Negocio: Corporativo — Admissão: 11/03/2014

Gestor: GRAZIELA GODINHO BERNARDI — Departamento: CONTABILIDADE

META	AÇÕES NECESSÁRIAS	MÉTRICA PARA VERIFICAR O RESULTADC	RESULTADOS	PESO	RESULTADO
Conciliação das contas sob responsabilidade na planilha de controle de conciliações	Conciliar 100% das contas com suporte e explicações de pendências	Absorver conhecimento quanto aos suportes das conciliações.	Controlar número de pendencia nas contas	40,00 %	75,00 %
Contabilização e Conciliação das contas de Folha de Pagamento	100% das Pendências em contas de folhas conciliadas	Absorver conhecimento sobre as conciliações e arquivos de Interface/suporte da folha de pagamento	Controle nas quantidade de pendências nas contas de Folha	40,00 %	85,00 %
Absover e acompanhar mensalmente relatório de Adiantamentos a fornecedores X fornecedores	Gerar relatório mensal de Adto a Fornecedores X Fornecedores	Absorver conhecimento para gerar relatório	Gerar informação de Adto. a Fornecedores e Fornecedores para report	20,00 %	100,00 %

55. Para a primeira meta acima estipulada, a analista, em uma meta de peso 40%, atingiu 75% da meta. Portanto, de 40% atingíveis (40% x 100% = 40%), ela atingiu 30% da meta estipulada (40% x 75% = 30%).

56. Para a segunda meta estipulada, a aludida analista, em uma meta de peso 40%, atingiu 85% da meta. Portanto, de 40% atingíveis (40% x 100% = 40%), ela atingiu 34% da meta estipulada (40% x 85% = 34%).

57. Para a terceira e última meta estipulada, a analista, em uma meta de peso 20%, foi impecável e atingiu 100% da meta. Assim, de 20% atingíveis (20% x 100% = 20%), ela atingiu o percentual máximo (20%).

DOCUMENTO VALIDADO

> 58. Assim sendo, somando-se as metas estipuladas, nota-se que ela atingiu 84% de aproveitamento (30% + 34% + 20% = 84%) e, sendo esse resultado superior a 80%, ela foi elegível ao recebimento da PLR do período.

- REQUERIMENTOS

Requereu o cancelamento do auto de infração e, no mérito, o acatamento de suas razões, com a improcedência do lançamento, juntando cópia de documentos a fls. 902/1154.

III. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE PRIMEIRO GRAU

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (MS) DRJ/CGE julgou a impugnação improcedente, conforme Acórdão nº 04-50.501, de 23/10/2019, fls. 1.162/1.177, cuja ementa abaixo se transcreve:

> APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.
>
> DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.
>
> É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
>
> A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimento formal e participação efetiva dos trabalhadores.
>
> A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação, integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

O contribuinte foi regularmente notificado do decidido em 04/11/2019, conforme fls. 1.183/1.195.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 03/12/2019, fls. 1.197, a recorrente, por advogados representada, instrumento a fls. 1.250/1.252, interpôs recurso voluntário, peça juntada a fls. 1.198/1.246, com aquelas mesmas alegação da impugnação, tanto em preliminar assim como também de mérito, requerendo o cancelamento do lançamento e, no mérito, o provimento do recurso, além de juntar cópia de documentos a fls. 1.254/1.292.

V. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Em sessão plenária de 06/03/2024 o Carf converteu o julgamento em diligência, Resolução nº 2402-001.362, fls. 1.301/1.311, haja vista (i) a uma que é fundamento fático da exação, entre outros, a utilização no ACT de critérios genéricos, sem detalhamento dos cálculos

DOCUMENTO VALIDADO

efetuados para aferição quanto ao atingimento das metas individuais; (ii) a duas a própria fiscalização relata que o contribuinte não logrou êxito em esclarecer referidos critérios, após regularmente intimado; (iii) a três que no contencioso houve expressiva apresentação de documentação não analisada pelo fisco, donde concluiu o Ilmo. Conselheiro redator, Dr. Gregório Rechmann Junior, pela necessidade de diligenciar junto a autoridade para verificar, a partir dos documentos juntados, se os Acordos de PLR possuem ou não regras claras e objetivas:

> (**Voto condutor da resolução**)
>
> Da documentação apresentada pela Contribuinte, então Impugnante, destaca-se:
>
> *apresentação referente ao manual do plano de PLR (doc. 05 da impugnação - p.
>
> 952);
>
> *apresentação referente ao manual do plano de PLR (doc. 06 da impugnação - p.
>
> 971);
>
> *relatório de avaliação de desempenho (doc. 08 da impugnação - p. 1.150); e *relatório de avaliação de desempenho (doc. 09 da impugnação - p. 1.153). Pois bem!
>
> Analisando-se os documentos apresentados pela Contribuinte em cotejo com as respectivas razões defensivas, verifica-se que aqueles, em tese e a princípio, e sem que isso represente qualquer juízo de valor nesta oportunidade, podem repercutir no presente lançamento fiscal.
>
> Registre-se ainda pela sua importância que a documentação acostada aos autos pela Contribuinte não foi objeto de análise / exame pela autoridade administrativa fiscal, sendo certo que, sobre a mesma, o órgão julgador de primeira instância não se manifestou de forma expressa (a rigor, considerando a estrutura da decisão de primeira instância administrativa, poder-se-ia afirmar, inclusive, que aquele Colegiado quedou-se silente em relação a este fundamento da autoridade administrativa fiscal e combatido pela Autuada).
>
> Neste contexto, à luz do princípio da verdade material, paradigma do processo administrativo fiscal, entendo ser imprescindível, no caso vertente, a conversão do presente julgamento em diligência para a Unidade de Origem para que a autoridade administrativa fiscal preste as seguintes informações:
>
> (i)à luz dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Contribuinte é possível afirmar que os Acordos de PLR fiscalizados (2013 / 2014 - p. 541 e 2014 / 2015 - p.
>
> 546) possuem regras claras e objetivas, ainda que tais regras, se for o caso, estejam detalhadas / esmiuçadas em documento anexo / apartado aos referidos acordos?

DOCUMENTO VALIDADO

> (ii)consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser cientificada à Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.
>
> (iii)Após, retornar os autos para este Conselho para prosseguimento do julgamento do recurso.

Em resposta a fiscalização produziu a informação de fls. 1.316/1.329, após exaustiva análise dos elementos probatórios trazidos no contencioso, concluiu que os esclarecimentos e documentos apresentados na impugnação são insuficientes para afirmar que os acordos relativos às PLR possuem regras claras e objetivas.

Oportunizada a manifestação da recorrente, fls. 1.330/1.332, a COFCO INTERNATIONAL BRASIL S.A. reiterou os termos do recurso voluntário quanto à matéria de defesa, entendendo justamente o contrário do fisco.

Sem contrarrazões, é o relatório!

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Duarte Firmino**, Relator

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário interposto é tempestivo e obedece aos requisitos legais, portanto dele conheço e passo a examinar a preliminar.

II. PRELIMINAR

i. Necessária aplicação de decisões do Carf

A recorrente apresentou farta jurisprudência deste Conselho, entendendo obrigatória sua aplicação pela autoridade, com fundamento no art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), sob pena de gerar insegurança jurídica, descumprindo assim preceito constitucional previsto art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal de 1988, alterando o critério jurídico, em violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional - CTN.

Todavia há que se destacar que o fundamento utilizado na defesa, art. 24 da LINDB, não se aplica ao processo administrativo fiscal nos termos em que encerra precedente vinculante abaixo transcrito:

> O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.(Súmula CARF nº 169)

Quanto ao alegado descumprimento de preceito constitucional, princípio da segurança jurídica esculpido no art. 5º, inc. XXXVI da Constituição Federal de 1988, há que se

DOCUMENTO VALIDADO

destacar que a vinculação da administração tributária, nos termos em que rege o art. 2º da Lei nº 11.417, de 2006 e também o art. 19, §§4º e 7º da Lei nº 10.522, de 2002 abrange súmulas do Supremo Tribunal Federal (vinculantes) e jurisprudência pacífica de tribunais superiores que sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geran da Fazenda Nacional - PGFN, com aprovação do Ministro da Fazenda. Portanto e como se verá melhor no discorrer do presente voto, **decisões administrativas deste Conselho não vinculam a autoridade**, já que seus efeitos atingem somente as partes do processo, nos termos do art. 506 do Código de Processo Civil – CPC 2015, **para além disso sequer é pacífica, existindo acórdãos de câmara superior recentes e reiterados em sentido oposto, dando azo a interpretar a superação dos anteriores pelo Carf**.

O entendimento de alteração do critério jurídico não se coaduna com a realidade, vez que, *in casu*, os fatos e fundamentos postos no (Refisc), fls. 441/452, assim como também nos autos de infração de fls. 416/421, 422/426 e 427/438, não sofreram ao longo do contencioso, conforme se verifica nos autos do processo administrativo, qualquer modificação.

Sem razão.

III. MÉRITO

i. Alegação de regularidade quanto à data de assinatura dos planos

Sustenta a recorrente que a data de assinatura dos planos não é suficiente para descaracterizar a PLR, pois os empregados possuíam pleno conhecimento das metas antes do início da vigência do plano, não tendo a norma de regência exigido prazo, juntando jurisprudência do Carf.

Afirma que eventual atraso se deu tão somente quanto à formalização do plano, sendo as métricas negociadas e estabelecidas muito antes da assinatura do ACT, com o acréscimo de repetir as redações e os critérios dos planos anteriores. Para além disso também informou que enviou aos empregados materiais explicativos quanto ao cálculo de PLR antes da assinatura do plano e que realizou reuniões com os funcionários para explicação das regras.

Ao examinar a *ratio essendi* da exação quanto ao tema, verifico que a autoridade entendeu que houve desobediência aos preceitos estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 2000, já que os acordos foram firmados meses após o respectivo período de cobertura do plano, portanto inexistente no caso concreto o prévio conhecimento das metas a serem atingidas pelos funcionários.

A norma que rege a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados, Lei nº 10.101, de 2000 fixou importantes balizas para o exercício do direito, **expressamente impondo o estabelecimento de metas, resultados e prazos previamente pactuados**, nos termos em que rege o art. 2º, §1º, II a seguir transcrito:

DOCUMENTO VALIDADO

> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> (...)
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> (...)
>
> II - **programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente**. (grifo do autor)

No entender deste julgador a pactuação é estabelecida com a assinatura do acordo, aliás e em nome da segurança jurídica defendida pela recorrente outra não pode ser a conclusão, pois aquele documento que estabelece os direitos substantivos e adjetivos é o mesmo que também assegura o cumprimento de seus próprios termos e condições, **sendo forçoso crer que a mera expectativa de renovação das regras fixadas no plano anterior equivalha ao cumprimento do requisito legal examinado**.

Nesta mesma linha também entendo que orientações dadas aos funcionários sem o acordo efetivamente válido não equivalem ao conhecimento prévio daquilo que sequer existe juridicamente, certamente não é esse o espírito da lei que exige clareza e objetividade, condicionando o uso do instituto à prévia pactuação quanto a metas, resultados e prazos. Esta é também a interpretação dada no voto condutor do Acórdão nº 9202-009.919 pela r. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo em 22/09/2021, que abaixo transcrevo:

> Do conjunto de regras acima estabelecidas, **deduz-se que o cumprimento do §1°, do art. 2°, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere o acordo, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço**. (grifo do autor)
>
> A expressão "pactuados previamente" comporta diversas interpretações, inclusive aquela adotada pela Contribuinte e aplicada no acórdão recorrido. **Entretanto, no entender desta Conselheira, não há como validar um pacto ou acordo, senão por meio da assinatura das partes, portanto não há que se falar em acordo válido, quando ele sequer foi assinado. Ademais, a interpretação no sentido de que a assinatura do acordo tem de ser anterior ao exercício ao qual ele se refere**

DOCUMENTO VALIDADO

> **guarda lógica com todas os demais dispositivos da Lei n° 10.101, de 2001, já que permite ao empregado saber exatamente qual o nível de esforço suficiente a atingir as metas prefixadas**. (grifo do autor)
>
> (...)
>
> **Destarte, a despeito das alegações oferecidas em sede de Contrarrazões, no sentido de que os empregados já conheceriam as metas, entende esta Conselheira que os pagamentos referentes às PLR não foram objeto de negociação prévia, assim entendida como a negociação que resulta em acordos efetivamente assinados previamente, sendo que no presente caso os acordos somente foram assinados ao final do período-base** (fls. 106 a 118). (grifo do autor)
>
> **Nesse passo, obviamente que no momento em que os pagamentos de PLR foram efetuados, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas pelos empregados. E não se pode perder de vista que se trata de exclusão de base de cálculo de tributo, portanto a interpretação tem de ser restritiva, a teor do art. 111 do CTN**. (grifo do autor)

Em sintonia com este entendimento vem se posicionando a câmara superior deste Conselho, conforme abaixo transcrevo em parte as ementas de recentes acórdãos quanto ao tema:

> (Acórdão n° 9202-005.370, de 26/04/2017)
>
> PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.
>
> **Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição**. (grifo do autor)
>
> (Acórdão n° 9202-006.674, de 17/04/2018)
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI N° 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.
>
> Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. **Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional**. (grifo do autor)

DOCUMENTO VALIDADO

(Acórdão n° 9202-007.289, de 23/10/2018)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI N° 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social. **A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria**. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba. (grifo do autor)

(Acórdão n° 9202-007.662, de 26/03/2019)

PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário-de-contribuição. (grifo do autor)

(Acórdão n° 9202-007.943, de 17/06/2019)

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA.INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba. (grifo do autor)

(Acórdão nº 9202-009.919, de 22/09/2021)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. ACORDO FIRMADO AO FINAL DO EXERCÍCIO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos firmados ao final do exercício acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição. (grifo do autor)

Sem razão a recorrente.

DOCUMENTO VALIDADO

ii. Alegação de regularidade quanto às metas aplicadas e demais regras estabelecidas no ACT

Aduz a peça recursal que os instrumentos de negociação trazem regras claras e objetivas, aceitas e amplamente negociadas por todos os envolvidos, ainda que contenha alguma subjetividade, combatendo a exação quanto ao entendimento de que os critérios para aferição de metas sejam genéricos, com ausência de demonstração e detalhamento dos cálculos.

Acrescentou que os planos estão em perfeita harmonia com a legislação e deu exemplo de conteúdos de esclarecimento enviados aos empregados, aliados ao detalhamento do modo de aferir a produtividade individual.

Em análise ao relatório fiscal trago os seguintes excertos quanto ao tema:

> 5.1.3 **Observamos que em ambos os Acordos as cláusulas que se referem aos critérios de aferição para o atingimento das metas individuais foram tratados de forma genérica. Ou seja, não foram detalhados os termos de acordo entre os empregados e seus gestores, <u>como era efetuado os cálculos para aferição destas metas</u>**. Assim, a Empresa foi solicitada a prestar esclarecimentos adicionais acerca da aplicação do plano por meio do Termo de Reitimação Fiscal -TIF n° 03/2019 com data de 26/02/2109 no qual foi concedido o prazo de oito (8) dias para a Empresa prestar de forma elucidativa os questionamentos abaixo: (grifo do autor)
>
> (...)
>
> **Em resposta à solicitação acima a Empresa alegou que não dispunha de condições materiais para atender à solicitação acima visto tratar-se de uma empresa incorporada e que estavam encontrando dificuldades em localizar os arquivos de dados da época** conforme o teor abaixo: (grifo do autor)
>
> (...)
>
> **Apesar de ter sido concedido tempo suficiente a Empresa, até o término deste procedimento fiscal, não apresentou novos esclarecimentos e não conseguiu explicar como obteve e calculou o valor efetivamente pago a título de PLR a cada empregado. No exame das folhas de pagamento de 2015 e 2016, observou-se que vários casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, com base nos acordos coletivos, <u>excedia em dezena de vezes o valor do salário base do próprio empregado</u>, <u>como no caso dos segurados: Brandon Scott Crozier; Pedro de Moraes; Alex Issa; Thiago Carvalho Piccinin; Louis Fergus Brannifield; Marten Hottzmann</u>**. (grifo do autor)

Após exaustiva análise da documentação e argumentos trazidos no contencioso, a auditora responsável pontuou a ausência de metas individuais, respectivos indicadores, mensurabilidade, percentual de atingimento, restando somente no lugar as atribuições de cargos/salários contidas nos manuais das empresas em geral:

DOCUMENTO VALIDADO

8. A fiscalização pelos documentos analisados, até aqui, tem o dever de fazer notar que a ora recorrente, ao tratar sobre a necessidade das metas para a concessão do benefício (PLR) serem inteligentes (SMART), construiu exemplos, no material apresentado e ora analisado, que, no seu entender, definem a inteligência das metas. **Entretanto, há que se registrar que até aqui e por tudo o que já foi analisado a fiscalização não identificou em relação as metas individuais**:

> **> a descrição clara e objetiva da meta, quer seja, o que fazer (por setor/por colaborador) para se atingir o cumprimento individual das metas e**
>
> **> a indicação de todos os setores da recorrente com a indicação das respectivas metas individuais determinativas do que fazer, quer seja, apresentação de uma relação de setores da recorrente com o demonstrativo das metas individuais por setor/por colaborador.**

8.1. **A fiscalização salienta que até aqui resta desconhecido pela Autoridade Fiscalizadora os indicadores que foram utilizados pelos gestores das diversas áreas de trabalho da contribuinte para apuração das metas individuais da mesma forma que não foi apresentado o que está dentro ou fora de cada indicador garantindo, assim, a mensurabilidade da meta individual e proporcionando a demonstração do percentual (%) de seu atingimento** conforme conceitos descritos pela própria recorrente no quadro onde afirma que as metas devem ser "SMART".

9. A fiscalização, repita-se, cabe consignar que a **ora recorrente, até o momento** e tampouco durante o procedimento fiscal, **não trouxe**, salvo melhor juízo, **a documentação que comprove que as metas individuais foram traçadas com base em regras claras e objetivas pelas Chefias**.

9.1. À fiscalização cabe fazer notar, também, que não é a mesma coisa afirmar que as metas individuais devem ser "SMART" e apresentar como exemplos para ilustrar tal afirmação casos concretos que se distanciam do que se quer provar. Isto porque foram trazidos como exemplo de metas individuais a se considerar a descrição de cargos / funções constantes possivelmente de MANUAIS DE DESCRIÇÃO DE CARGOS E SALÁRIOS comum às empresas em geral e cuja responsabilidade de elaboração e atualização fica a cargo da área de Recursos Humanos ou área equiparada da empresa. Tal descrição contida no MANUAL DE CARGOS E SALÁRIOS DE UMA EMPRESA é utilizada para definir o perfil necessário do candidato à vaga oferecida na empresa e para o cumprimento do processo de seleção e contratação de colaboradores. Os exemplos indicados pela recorrente e que se encaixam na situação aqui apontada pela fiscalização dizem respeito aos cargos / funções de ANALISTACONTÁBIL e COORDENADOR DE SISTEMAS.

10. A fiscalização, dando continuidade a análise dos documentos propostos pela Autoridade Julgadora passa a verificar os documentos de fls. 990/1154 do

DOCUMENTO VALIDADO

processo identificado pela ora recorrente como DOC. 08 e DOC. 09 e que, também, foram colados na peça impugnatória, de fls. 851 e seguintes.

11. A fiscalização cabe registrar que **o que foi apresentado até aqui**, no seu entender, **foi o detalhamento das atribuições dos cargos selecionados para exemplo, quer seja, o que foi considerado como meta de ANALISTA CONTÁBIL e de COORDENADOR DE SISTEMAS, via de regra, é a descrição, repita-se, das atribuições de tais cargos contidas na maioria dos MANUAIS DE CARGOS E SALÁRIOS DAS EMPRESAS EM GERAL e executadas rotineiramente pelos colaboradores contratados para tal fim**. Não é demais afirmar que o cumprimento de uma atribuição funcional é obrigação contratual do colaborador. Daí, para se tomar uma atribuição funcional como uma meta individual, **clara e objetiva**, para fins de percepção da PLR **não basta definir qual atribuição funcional será mensurada** (medida ou calculada). É necessário parametrizar a medida de tal atribuição de forma a criar padrões quantitativos para se estabelecer medidas que resultarão no atingimento de metas individuais claras e objetivas e que se enquadrem nos percentuais mínimos ou máximos estabelecidos nos Acordos de Participação nos Lucros e Resultados - PLR.

12. A fiscalização, por todo o exposto, **concluiu que os esclarecimentos e documentos apresentados, pela ora recorrente, são insuficientes para que se possa afirmar que os Acordos de PLR fiscalizados (2013/2014 e 2014/2015) possuem regras claras e objetivas.**

Pois bem, em exame as bem pontuadas razões de defesa não identifiquei sequer uma linha que explique, de forma coerente e fundamentada, **como obteve e calculou o valor efetivamente pago para cada empregado que justifique o motivo e a razão para qual funcionários citados da empresa decuplicaram seus respectivos salários**.

Ainda que não haja dispositivo expresso na norma de regência da PLR que impeça tal "alquimia" multiplicadora de remuneração, **certo é que a recorrente nada explicou a este respeito, o que torna claro o entendimento posto na exação e confirmado em sede de diligência quanto à ausência de esclarecimentos do modo de aferição de referidas metas**.

Do exposto compreendo que o estabelecido nos planos não cumpriu aquele rigor necessário previsto no art. 2º, §1º *caput* e inc. II da Lei nº 10.101, de 2000, **já que ausentes regras claras e objetivas quanto ao mecanismo de aferição de metas**, considerando ainda tratar de norma isentiva quanto a importante tributo destinado ao financiamento da previdência social.

Sem razão.

IV. CONCLUSÃO

Voto por rejeitar a preliminar e, no mérito negar provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto!

DOCUMENTO VALIDADO

Assinado Digitalmente

Rodrigo Duarte Firmino

DOCUMENTO VALIDADO