



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.723034/2021-62
ACÓRDÃO	2102-003.502 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	05 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HYUNDAI CAOA DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2018 a 31/12/2018

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos da NFLD oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o lançamento fiscal preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação, inexistindo vícios insanáveis

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas. O Plano de Participação nos Lucros ou Resultados exige regras claras e objetivas, passíveis de serem compreendidas por qualquer pessoa com inteligência normal (média).

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. RETROATIVIDADE BENÉFICA. LEI N. 14.689/2023. REDUÇÃO DE 150% PARA 100%.

Cabível a imposição da multa qualificada, prevista no artigo 44, inciso I, §1º, da Lei nº 9.430/1996, restando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo se enquadra na hipótese tipificada nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Sanção por ato ilícito, conferindo especial relevo ao seu caráter pedagógico, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária. Na hipótese de existência de processo pendente de julgamento, seja administrativa ou judicialmente, tendo como

origem auto de infração ora lavrado com base na regra geral de qualificação, a nova regra mais benéfica (art. 8º da Lei 14.689/2023) deve ser aplicada retroativamente, nos termos do artigo 106, II, “c” do CTN, in casu, reduzida ao patamar máximo de 100% do valor do tributo cobrado.

VALORES PAGOS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS – SUMULA CARF 195.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito: (i) pelo voto de qualidade, dar parcial provimento ao recurso voluntário para limitar a multa de ofício qualificada ao percentual de 100%, em face da legislação superveniente mais benéfica. Vencidos os conselheiros Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa e André Barros de Moura, que deram provimento parcial em maior extensão para excluir a multa qualificada, com redução da penalidade ao patamar de 75%; e (ii) por unanimidade de votos, negar provimento quanto às demais matérias. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros José Márcio Bitte, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, André Barros de Moura (substituto integral) e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 10.127/10.805) interposto por HYUNDAI CAOA DO BRASIL LTDA, contra Acórdão proferido pela Delegacia De Julgamento da Receita Federal do

Brasil 06 (fls. 10.651/10.699), que julgou improcedente a impugnação, para manter o crédito tributário exigido pela fiscalização, referente aos autos de infração:

- AI (formulário de autuação de fls. 1.660/1.669), no valor de R\$ 18.246.994,04, consolidado em 17/12/2021, referente a contribuições para a Previdência Social correspondentes às contribuições da empresa (inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – Gilrat), códigos de receita 2141 e 2158, relativo às competências 04/2018, 06/2018, 10/2018, 11/2018 e 12/2018;

- AI (formulário de autuação de fls. 1.670/1.683), no valor de R\$ 4.917.532,97, consolidado em 17/12/2021, referente a contribuições para a outras entidades e fundos – Terceiros (Senac, Sesc, Incra, FNDE/Salário Educação, e Sebrae), códigos de receita 2346, 2352, 2249, 2164 e 2369, relativo às competências 04/2018, 06/2018, 10/2018, 11/2018 e 12/2018.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 1.933/1.964), a fiscalização realizada no exercício de 2018 sobre a Hyundai Caoa do Brasil Ltda. identificou que a empresa **deixou de recolher contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PPR**. A auditoria foi iniciada após a análise de processos trabalhistas anteriores, que revelaram o pagamento de comissões a empregados por meio de empresas terceirizadas, mascaradas como PPR. Esse esquema resultou na autuação fiscal devido à exclusão indevida desses valores da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Durante o procedimento, foi verificado que os pagamentos feitos a título de PPR não seguiam as exigências da Lei nº 10.101/2000, que regula a participação nos lucros e resultados. A fiscalização constatou que, embora existisse um acordo coletivo para o pagamento do PPR em datas específicas (outubro de 2018 e abril de 2019), a empresa efetuou pagamentos em outros meses, sem apresentar a memória de cálculo ou a relação detalhada dos valores pagos e antecipados aos empregados.

Nesse sentido, a empresa foi intimada a apresentar documentos comprobatórios, como contratos e notas fiscais de serviços emitidas pela Cartos Consultoria em Negócios e Meios de Pagamento, que intermediava os pagamentos aos funcionários.

Contudo, os documentos fornecidos pela empresa foram insuficientes, já que a Cartos apresentou CNPJ's diferentes daqueles que constavam nas notas fiscais emitidas. Além

disso, a Hyundai não conseguiu demonstrar de forma adequada os critérios usados para o cálculo do PPR nem comprovou os valores efetivamente pagos aos seus funcionários.

A fiscalização também levantou questões sobre as antecipações de PPR e pagamentos realizados por instituições financeiras, que foram registrados como descontos na folha de pagamento. A empresa não conseguiu fornecer os documentos que comprovassem a liquidação completa dessas obrigações, e a relação bancária apresentada indicava apenas os valores líquidos pagos, o que não foi suficiente para atender às exigências fiscais.

Diante dessas irregularidades, a Receita Federal manteve a autuação fiscal e aplicou a multa qualificada de 150% devido à fraude verificada no pagamento do PPR, que foi utilizado para evitar a incidência das contribuições previdenciárias.

Além disso, o administrador da empresa foi responsabilizado solidariamente pelos débitos tributários, uma vez que a empresa não apresentou os documentos e justificativas solicitadas em tempo hábil.

Em resposta, a empresa contribuinte apresentou Impugnação em 24/12/2020, abordando vários pontos principais (fls. 1.258/1.285). Em sua defesa, contestou a alegação de que o PPR não atendia aos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, argumentando que todos os procedimentos para a concessão do PPR foram realizados de acordo com a legislação vigente.

O contribuinte também destacou que o plano de PPR foi devidamente homologado e pactuado com as entidades sindicais competentes, respeitando os prazos e formalidades exigidas, e que os valores pagos aos empregados estavam em conformidade com as regras estabelecidas no acordo coletivo de trabalho.

A defesa também destacou vícios no processo fiscalizatório, alegando que houve falhas na condução da fiscalização, como a utilização de métodos indiciários para embasar a autuação. A empresa argumentou que a fiscalização se baseou em presunções e indícios, sem provas concretas, o que feriu o princípio da legalidade e o dever de fundamentação do ato administrativo. A Hyundai questionou a legitimidade do auto de infração, afirmando que a fiscalização foi conduzida de forma precipitada, sem análise adequada da documentação apresentada.

Outro ponto abordado na impugnação foi a aplicação de multas qualificadas. A empresa argumentou que a aplicação dessas multas, que majoram o valor da penalidade para 150%, foi injustificada, visto que não houve fraude, dolo ou simulação por parte da empresa. A

defesa ressaltou que todas as informações fiscais e trabalhistas foram prestadas de forma transparente e que os pagamentos feitos aos funcionários estavam respaldados por acordos legais.

Por fim, requereu a nulidade do auto de infração e a exclusão das contribuições previdenciárias sobre o PPR da base de cálculo. A empresa também solicitou o cancelamento das multas aplicadas e requereu que a Receita Federal reavalie os procedimentos adotados durante a fiscalização.

Aqui vale atentar que o contribuinte co-responsável não ofereceu impugnação.

A Decisão de primeiro grau (fls. 10.651/10.699) julgou improcedente à Impugnação. A DRJ, após se debruçar sobre os motivos de irresignação, prolatou Acórdão assim ementado:

Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Data do fato gerador: 01/04/2018 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. EMPREGADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. OMISSÃO DE FATOS GERADORES.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

MULTA QUALIFICADA.

As multas incidentes sobre os tributos não declarados e não recolhidos em época própria serão duplicadas quando o contribuinte incorrer em sonegação, fraude e conluio.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

No acórdão, a autoridade julgadora demonstrou que, apesar das alegações do contribuinte, os pagamentos efetuados a título de PPR foram realizados em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000. A autoridade fiscal conclui que os pagamentos realizados a título de PPR não seguiram os critérios legais estabelecidos. Embora o contribuinte tenha apresentado acordos coletivos, verificou-se que esses não contemplavam metas claras de produtividade, conforme exige a Lei nº 10.101/2000.

Além disso, a periodicidade dos pagamentos não respeitou o limite mínimo semestral previsto na legislação, sendo realizados de forma irregular ao longo do ano.

A decisão também enfatizou que o contribuinte não conseguiu apresentar a documentação necessária para comprovar a regularidade dos pagamentos. Foram solicitados documentos, como a memória de cálculo detalhada por empregado, mas a empresa apresentou informações incompletas ou inconsistentes. A ausência desses documentos, segundo a autoridade fiscal, impediu a comprovação de que os valores pagos correspondiam de fato à participação nos lucros ou resultados da empresa.

Dado que os pagamentos não atenderam aos requisitos legais para serem considerados participação nos lucros, a autoridade fiscal determinou que os valores pagos aos empregados fossem reclassificados como salário de contribuição. Essa reclassificação implicou a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos, o que foi a base para a manutenção do crédito tributário exigido pela fiscalização.

Por fim, a autoridade julgadora ratificou a aplicação da multa qualificada de 150%, justificando-a pela configuração de fraude fiscal. A autoridade entendeu que a empresa utilizou o PPR como mecanismo para reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciárias, caracterizando uma prática ilícita. Adicionalmente, o administrador da empresa, Carlos Alberto de Oliveira Andrade, foi responsabilizado solidariamente pelos débitos, devido à sua participação direta na condução das práticas que resultaram na autuação.

O contribuinte, irresignado, apresentou Recurso Voluntário (fls. 10.727/10.805), no qual contestou veementemente os fundamentos utilizados pela autoridade fiscal para embasar o lançamento tributário. O Recorrente argumentou que a decisão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal foi baseada em suposições e indícios, sem que houvesse a devida análise dos documentos comprobatórios apresentados pela empresa durante o procedimento fiscalizatório.

Ademais, a empresa destacou que o PPR estava devidamente implementado em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, com acordos firmados com os sindicatos e pagamentos realizados de forma regular aos seus empregados, cumprindo todos os requisitos legais. Além disso, o contribuinte reforçou que a fiscalização não considerou a documentação relevante anexada ao processo, como acordos coletivos e comprovantes de pagamento, o que, segundo a empresa, teria invalidado as conclusões da autoridade fiscal.

No que diz respeito à multa qualificada de 150%, o Recorrente sustentou que sua aplicação foi arbitrária e desproporcional, uma vez que não houve qualquer indício de fraude, dolo ou simulação por parte da empresa. A Hyundai alegou que todos os procedimentos fiscais foram transparentes e de boa-fé, sendo injusta a imputação de multa com base em presunções.

Por fim, o Recorrente pediu a reforma da decisão da Delegacia de Julgamento, requerendo a exclusão da multa e a revisão do lançamento fiscal com base nos documentos apresentados, que comprovariam a regularidade dos pagamentos efetuados a título de PPR.

Quando da interposição do recurso, foram colacionados documentos no intuito de corroborar as razões recursais e buscar a reforma do acórdão recorrido.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou as contrarrazões ao recurso voluntário, alegando que o recurso da Hyundai Caoa do Brasil Ltda. não deveria prosperar. A Procuradoria argumentou que o lançamento tributário referente às contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de Programa de Participação nos Resultados (PPR) foi corretamente realizado, pois os valores pagos pela empresa foram classificados como complementação salarial, já que não seguiram as exigências legais para serem isentos de tributação.

Além disso, a Procuradoria destacou que a empresa não cumpriu os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, como a estipulação de metas claras e objetivas e a periodicidade semestral mínima dos pagamentos. A PGFN também sustentou que a multa qualificada de 150% foi aplicada corretamente, visto que foi comprovada a tentativa da empresa de mascarar a natureza salarial dos pagamentos, com o objetivo de se esquivar do pagamento das contribuições previdenciárias devidas.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Eduardo Fagundes de Paula**, Relator

Pressupostos de Admissibilidade

O presente recurso encontra-se tempestivo e reúne as demais condições de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Cabe ressaltar que referente ao contribuinte Carlos Alberto de Oliveira Andrade, responsável solidário, o termo de revelia foi declarado após o transcurso do prazo regulamentar, sem que o sujeito passivo impugnasse o lançamento, recolhesse o crédito tributário exigido, ou apresentasse prova de interposição de medida judicial para anular o lançamento ou suspender a exigibilidade.

Preliminarmente: razões reforma do v. acórdão – cerceamento de defesa

Alegou o contribuinte recorrente quanto aos vícios inerentes ao procedimento de fiscalização (fls. 10.729/10.738), que a condução da fiscalização foi realizada de maneira temerária, com o objetivo de prejudicar a empresa. Argumentou que a alternância entre

intimações postais e eletrônicas, especialmente durante o período da pandemia, teria dificultado o cumprimento das solicitações de documentos.

Além disso, a empresa sustentou que os prazos exígios concedidos para a apresentação das informações e documentos solicitados pela Autoridade Fiscal não foram suficientes, o que teria comprometido a sua defesa e a correta análise do material enviado.

No entanto, a autoridade julgadora refutou tais alegações (fls. 10.681/10.684), destacando que o procedimento de fiscalização foi conduzido dentro dos limites legais e com respeito aos direitos do contribuinte. Foi salientado que todos os atos fiscais seguiram as disposições legais e regulamentares vigentes, sem que houvesse qualquer intenção de prejudicar o contribuinte. A alternância entre intimações postais e eletrônicas foi uma medida necessária para garantir a continuidade da fiscalização, especialmente em um contexto de crise sanitária. Observe:

A uma, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos que já teriam que estar à disposição das autoridades tributárias de modo a comprovar a natureza dos pagamentos que efetuou aos seus empregados e a um contribuinte individual (diretor não empregado), portanto o prazo concedido era razoável.

A duas, porque pela leitura do relatório fiscal, no trecho que trata do TIF nº 03 (que reitera intimações anteriores não atendidas e solicita documentos e esclarecimentos que foram os que essencialmente levaram às conclusões fiscais) depreende-se que foi concedido um prazo inicial, que após solicitação de prorrogação (pelo contribuinte) houve prorrogação desse prazo e que, mesmo o contribuinte não tendo atendido à intimação no prazo conferido e prorrogado, a fiscalização acolheu e analisou todos os documentos apresentados posteriormente. Isso é que se observa pela apreciação do trecho do relatório fiscal apresentado a seguir (que não foi infirmado pela defesa):

29. Através do TIF 03 solicitamos os documentos abaixo relativos ao total do PPR pago e antecipado pela Hyundai aos seus empregados, constantes nas folhas de pagamento e recibos de pagamentos apresentados: (grifo nossos)

[...]

30. A empresa não apresentou os documentos solicitados através do TIF 01 (todos os documentos fiscais dos débitos efetuados na conta 5111101020 - SERVICOS DE CONSULTORIA), bem como nenhum documento ou esclarecimento solicitado através do TIF 03, dentro do prazo regulamentar da intimação. (grifo nosso)

[...]

32. A empresa CARTOS, até a presente data não se manifestou ou apresentou os documentos solicitados.

33. A fiscalizada solicitou dilação do prazo para atender ao TIF 03 e através do termo de prorrogação de prazo TIF 04 concedemos a prorrogação de cinco dias corridos a partir da ciência da intimação, que ocorreu no dia 18/11/21. (grifo nosso)

34. Solicitou em 15/12/21 a juntada de documentos em resposta ao TIF 03, que foi aceita, apesar do prazo para o atendimento ter se expirado. (grifo nosso)

Desse modo, fica evidente que o procedimento fiscal foi conduzido com total observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Nesse ponto, destaco que a autoridade fiscal concedeu prazos razoáveis e até mesmo prorrogações quando solicitadas pelo contribuinte, evidenciando que não houve intenção de prejudicar a empresa. Ao contrário do que foi alegado, a fiscalização demonstrou flexibilidade ao aceitar documentos mesmo após o término do prazo estipulado, reforçando o compromisso com a legalidade e a garantia dos direitos do contribuinte.

Além disso, o acórdão deixou claro que o uso de diferentes modalidades de intimação, tanto eletrônica quanto postal, não teve o objetivo de tumultuar o processo (fls. 10.682). A alternância nos meios de comunicação foi justificada pela necessidade de assegurar que o Recorrente estivesse devidamente notificado e que o processo não sofresse atrasos, nos termos do Decreto nº 70.235/1972 (fls. 10.683). Isso foi especialmente importante durante o período pandêmico, quando diversas dificuldades operacionais surgiram para ambas as partes.

Desse modo, a autoridade fiscal concedeu prazos compatíveis com a complexidade das informações e documentos solicitados, e não houve qualquer irregularidade no tempo concedido para o cumprimento das exigências. **Entendo, assim, que o Recorrente teve tempo suficiente para compilar e enviar as informações necessárias.** Em casos onde houve necessidade, prorrogações de prazo foram devidamente solicitadas e concedidas, demonstrando que a fiscalização foi cooperativa e razoável.

Refuto também a argumentação de que os prazos exígios e o procedimento adotado teriam comprometido o direito de defesa do contribuinte. Foi ressaltado que, em várias ocasiões, a empresa respondeu tempestivamente às intimações, o que prova que as comunicações foram recebidas e processadas de forma eficaz. Não houve evidências de que o Recorrente tenha sido impedido de exercer seu direito de defesa ou de apresentar documentos relevantes.

Por fim, alio-me ao acórdão de impugnação ao dispor que a fiscalização foi conduzida de maneira regular e em conformidade com as normas aplicáveis, não havendo qualquer indício de arbitrariedade ou má-fé por parte da autoridade fiscal. A rejeição das

alegações de vícios no procedimento de fiscalização, portanto, está em linha com a legislação tributária e com os princípios do devido processo legal.

Preliminarmente: autuação realizada com presunção e baseada em indícios violação ao art. 142 do CTN

O Recorrente argumenta que a autuação fiscal foi realizada com base em meros indícios e presunções, em violação ao artigo 142 do CTN (fls. 10.738/10.743). Sustenta que a autoridade fiscal não teria conduzido uma investigação completa para identificar com precisão o fato gerador, os montantes devidos e a materialidade dos supostos descumprimentos.

O Recorrente afirma que o auto de infração foi fundamentado em informações insuficientes e que a fiscalização presumiu irregularidades sem provas concretas, o que tornaria o lançamento fiscal nulo.

Contudo, a autoridade fiscal agiu de forma rigorosa ao aplicar o disposto no artigo 142 do CTN, que prevê a constituição do crédito tributário com base na verificação do fato gerador, cálculo do tributo e identificação do sujeito passivo. Durante o procedimento fiscal, foram realizados todos os atos necessários para investigar e apurar os fatos geradores das contribuições previdenciárias devidas. A fiscalização utilizou os documentos fornecidos pelo próprio Recorrente, bem como outros elementos obtidos ao longo da apuração, para formar seu juízo sobre a base de cálculo das contribuições.

O argumento do Recorrente de que o lançamento se baseou em presunções não se sustenta, pois qualquer presunção que tenha ocorrido resultou da ausência de documentação suficiente apresentada pela empresa. A autoridade fiscal solicitou repetidamente informações e documentos, mas o Recorrente não forneceu todos os elementos necessários para comprovar a regularidade dos pagamentos realizados a título de PPR.

Ainda que o Recorrente tenha alegado falta de comprovação material por parte da fiscalização, os fatos geradores foram suficientemente identificados com base nos documentos fornecidos e nas evidências obtidas. A autoridade fiscal observou que o PPR pago pela empresa não atendia aos requisitos legais para exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assim como a autoridade julgadora no acórdão de impugnação, concordo que não houve violação ao artigo 142 do CTN. Logo, a fiscalização foi conduzida de maneira adequada, com base em fatos apurados e em conformidade com os requisitos legais.

Portanto, o Recorrente não conseguiu demonstrar que a autuação se baseou unicamente em presunções, e as alegações de nulidade não encontram respaldo na análise dos documentos e evidências do processo.

O acórdão, portanto, corretamente manteve a validade do lançamento fiscal, que foi realizado de forma criteriosa e dentro dos parâmetros legais.

Do mérito

O Recorrente, ao abordar o mérito da autuação, procura fundamentar suas alegações na tentativa de desqualificar o lançamento fiscal, utilizando argumentos inconsistentes que já foram adequadamente rebatidos pela autoridade fiscal e pelo acórdão de impugnação.

Inicialmente, importante destacar o trecho do relatório fiscal em que a fiscalização após a análise do conjunto probatório apresentado pelo contribuinte, conclui (fls. 1.955). Veja-se:

- Apresentou Instrumento do Acordo de Participação no Lucros e Resultados apenas para os valores pagos em 10/2018.
- Não apresentou a memória de cálculo do PPR por empregado pago em 2018 (inclusive antecipações), demonstrando para cada empregado o cálculo efetuado para o pagamento do PPR e antecipações, indicando o ano a que se referem e a data do pagamento.
- Não apresentou o Documento de Avaliação de desempenho elaborado para cada empregado, demonstrando o cálculo valor do PPR pago no ano de 2018, que conforme verificamos, várias vezes supera até a remuneração anual do segurado.
- Não apresentou os valores e datas dos PPR pago a seus empregados, mas apenas uma relação que continha apenas os SALDOS DE PPR A PAGAR, após descontadas as antecipações. Não comprovando que os pagamentos de acordo com a legislação. **Não houve comprovação da periodicidade e da quantidade de parcelas, ou seja, não foi possível verificar o cumprimento ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101.**

O acórdão de impugnação, corroborando com o relatório fiscal, por sua vez, sustentou que o PPR instituído pela empresa não seguiu os requisitos formais e materiais exigidos pela Lei nº 10.101/2000, caracterizando assim a inclusão correta dos valores pagos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Quanto à ausência de observância do critério de periodicidade (fls. 10.746/10.748), o Recorrente alega que cumpriu o critério de periodicidade para pagamento do PPR, argumentando que os pagamentos ocorreram semestralmente, conforme exige a legislação.

No entanto, o acórdão de impugnação foi claro ao demonstrar que os pagamentos não obedeceram à regra de periodicidade mínima estabelecida na Lei nº 10.101/2000 (fls. 10.689/10.692). Foram identificados pagamentos irregulares que extrapolavam os limites estabelecidos, descharacterizando o PPR como legítimo. Veja-se:

Os comprovantes de pagamento para Cartos juntados pela defesa (fls. 6.797/6.801) não discriminam qual a importância que teria sido repassada a título de desconto para pagamento de linha de crédito utilizada pelo empregado e não afastam as conclusões fiscais decorrente do conteúdo do instrumento contratual pelo qual se conclui que todos os valores disponibilizados aos empregados por meio da Cartos são determinados pelo contribuinte e transferidos previamente para a Cartos (o que afastaria a alegação do contribuinte de que a conclusão fiscal acerca da ocorrência de antecipações de PLR que resultariam no pagamento de PLR em mais de uma competência por semestre do ano não seria procedente).

Esclareça-se que o fato do manual de utilização do cartão para pagamento que é disponibilizado pela Cartos (fls. 10.231/10.293) conter a indicação de que seria atribuído um limite de crédito não afasta a possibilidade de que esse limite na verdade constitua o valor transferido de forma antecipada pelo contribuinte e relativo à PPR para a Cartos em favor de seus empregados a ser utilizado de modo a ser utilizado quando o empregado quiser. Corrobora essa conclusão o fato de existir uma taxa da Cartos que é cobrada do empregado que seria integralmente restituída pelo autuado, embora o impugnante tenha deixado de esclarecer o que constituiria essa rubrica.

Além disso, a defesa não juntou aos autos (nem após ser intimado pela fiscalização e nem por ocasião da defesa) documento ou informação que demonstrasse qual teria sido o repasse para a Cartos relativa a cada segurado empregado de modo a comprovar a sua alegação de que a rubrica que se refere à compensação de PPR (desconto de antecipação de PPR) nos comprovantes de

pagamento de PPR dos empregados seria relativa ao desconto em folha de pagamento de montante de empréstimo tomado pelo empregado junto a Cartos (uma antecipação com base em valor de PPR) como alegado.

Não foi juntado sequer um documento que pudesse ser confrontado com os comprovantes de pagamento individuais de PPR, de modo a permitir a inequívoca vinculação do valor que teria sido transferido pelo contribuinte para a Cartos com um financiamento efetuado ao empregado pela Cartos antes da formalização nas folhas de pagamento de PPR pelo contribuinte.

Com relação as avaliações de desempenho juntadas pela defesa (fls. 6.538/6.796) tem-se que elas desacompanhadas da memória de cálculo dos valores pagos a título de PPR de cada segurado são insuficientes para comprovar que os valores pagos em todas as competências de 2018 (mesmo 10/2018 para a qual há um instrumento formalmente válido de negociação coletiva acerca de PLR) se referem ao atingimento de metas que foram negociadas previamente para a concessão de direitos de PLR. Muitas delas são datadas e assinadas em 2019.

Tal circunstância, aliada ao conteúdo do instrumento que regula essas transferências (cujo trecho foi reproduzido anteriormente), acaba por corroborar a conclusão fiscal de que a Cartos foi utilizada pelo contribuinte como meio de efetuar complementação da remuneração de empregados efetuados por meio do pagamento de rubricas denominadas PPR.

Desse modo, a autoridade fiscal e o acórdão de impugnação acertadamente concluíram que o PPR instituído pela empresa foi utilizado como meio para disfarçar o pagamento de remuneração complementar aos empregados, em desconformidade com a Lei nº 10.101/2000.

A empresa Recorrente **não observou o critério de periodicidade e não apresentou os documentos necessários para comprovar a legitimidade dos valores pagos**, principalmente em relação às transferências feitas via Cartos, que configuraram uma antecipação disfarçada de remuneração. Segue o trecho do relatório fiscal que confirma tal informação (fls. 1.959):

65. O fato da empresa não ter apresentado as relações bancárias simplificadas contendo os valores dos adiantamentos de PPR, mas apenas dos valores líquidos, **deduzidos as antecipações e pagamentos efetuados junto a instituições financeiras**, ter contratado empresas, conforme documentos apresentados, para efetuar o pagamento aos seus funcionários de verbas decorrentes da relação de trabalho, remunerando estas empresas por tal intermediação, sendo que dispõem

de todos os elementos necessários a efetuar os pagamentos aos seus empregados, evidenciam que as verbas que compõem o PPR foram pagas em desacordo com o regramento previsto na Lei nº 10.101.

66. Os valores de PPR não teriam incidência de contribuição previdenciária se pagos de acordo com a legislação específica, **inclusive com relação a sua periodicidade.**

67. A fiscalizada também não esclareceu as diversas rubricas utilizadas em suas folhas de pagamento e, como os descontos da Taxa Cartos e Pagamento Inst Finaceira.

68. Diante dos fatos acima elencados, os valores pagos a título de PPR, bem como os valores da devolução ao empregado, como remuneração, da taxa Cartos e do Imposto de Renda Retido, verificados nas folhas de pagamento apresentadas, foram considerados por esta fiscalização **como salário de contribuição para apuração das contribuições previdenciária devidas, conforme artigo 28 da Lei 8.212/ 91, incisos I e III.**

A ausência de discriminação clara nos comprovantes de pagamento, a falta de vinculação dos repasses com o atingimento de metas previamente estabelecidas e a utilização de um mecanismo de crédito não afastam a conclusão de que os valores pagos se referem à complementação de salário.

Vale reforçar que o acórdão de impugnação evidenciou que a Recorrente não respeitou o intervalo mínimo de seis meses entre os pagamentos, como exige a legislação para que o PPR tenha validade legal (fls. 10.688). **O Recorrente realizou pagamentos em diferentes momentos do ano fiscal, o que configura uma violação direta ao critério de periodicidade e justifica a reclassificação dos valores como remuneração regular, sujeita à contribuição previdenciária.** Senão vejamos:

Além da invalidade desses documentos (juntados pela defesa) e de sua insuficiência para comprovar a ocorrência de negociação prévia aos pagamentos efetuados a título de PPR, constata-se que não foi juntado pela defesa nenhum instrumento válido que pudesse comprovar a negociação de PLR e a obrigação de pagamento a esse título relativamente à competência 12/2018.

No caso dessa competência, observa-se que a defesa juntou apenas um documento que faz menção à negociação para pagamento de PLR aos empregados do estabelecimento inscrito no CNPJ nº 03.518.732/0148-92, com sede em Teresina - PI, na Avenida João 23, 1445, Jockey Clube. Mas, ao analisar tal documento constata-se que o período de vigência (de 1/12/2017 a 30/11/2018) é incompatível com os meses indicados como data de pagamento do direito à PLR, quais sejam 07/2017 e 12/2018). Portanto, nem mesmo ele poderia ser considerado como um elemento probatório de que os valores pagos em 12/2018 seriam relativos à PLR.

Os comprovantes de pagamento da PPR relativa assiduidade juntadas pela defesa (fls. 3.055/6.460) também revelam que foram efetuados pagamentos a esse título sem considerar as antecipações, em quatro competências de 2018 distintas e em mais de uma competência no mesmo semestre. Especificamente, além de pagamentos efetuados em 04/2018, 06/2018, foram efetuados pagamentos em 10/2018 e em 12/2018.

Observa-se que foram efetuados pagamentos em 10/4/2018 (fls. 3.055/3.369), em 18/4/2018 (fls. 4.606/ 4.769), em 8/6/2018 (fls. 3.802/4.049), em 10/10/2018 (fls. 3.370/3.801), em 18/10/2018 (fls. 4.935/5.128), em 15/6/2018 (fls. 4.388/4.605), em 10/12/2018 (fls. 4.050/4.387), em 27/12/2018 (fls. 4.770/4.934), em 10/4/2018 (fls. 5.130/5.442), em 8/6/2018 (fls. 5.875/6.122), em 10/10/2018 (fls. 5.443/5.874), em 10/12/2018 (fls. 6.123/6.460).

Como mencionado, não foi apresentado qualquer instrumento de negociação coletiva pela defesa no qual se trate de pagamento de PPR em 12/2018 (com exceção do instrumento de negociação relativo a Teresina – PI referido que apresenta erro material na sua redação quando se compara o período de vigência e as competências de pagamento e que por isso não pode ser considerado).

A título de exemplo, foram efetuados pagamentos de PPR assiduidade em 12/2018 relativamente a empregados vinculados a um CNPJ, cujos documentos de PPR (documentos denominados Programa de Participação nos Resultados) apresentados pela defesa não previam esse mês como de ocorrência de pagamento de qualquer parcela a esse título.

Isso é o que se observa pela análise, por exemplo dos recibos às fls. 4.050 (CNPJ 03.518.732/0101-29 - HY-PA / Belém), 4.385 (CNPJ nº 03.518.732/0090-31 - HY-RS / Porto Alegre) e 4.386 (CNPJ nº 03.518.732/0106-33HY-GO/ GOIANIA).

Portanto, em relação aos valores de PPR que foram formalizados pelo contribuinte como pagos em 04/2018, 06/2018 e 12/2018, como concluiu a fiscalização, não houve atendimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000 para caracterizar tais pagamentos como PLR e afastar a incidência das contribuições lançadas.

Embora o Recorrente tenha afirmado que celebrou acordos coletivos para respaldar os pagamentos, importante destacar que tais acordos não demonstram a regularidade e o cumprimento do critério temporal exigido. O simples fato de existirem acordos não legitima o descumprimento dos requisitos legais da Lei nº 10.101/2000.

A autoridade julgadora no acórdão de impugnação reforça que o critério de periodicidade não é uma mera formalidade, mas sim um requisito essencial para que o PPR tenha natureza jurídica diferenciada, desvinculada do salário (fls. 10.689/10.692). A inobservância desse critério por parte do Recorrente configura a transformação do pagamento em salário indireto, o que autoriza a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos.

Em conformidade com o acórdão, entendo que o descumprimento do critério de periodicidade reflete a **intenção do Recorrente de mascarar o caráter salarial dos pagamentos feitos a título de PPR**. A tentativa de reformar o acórdão com base nesse argumento não encontra respaldo na análise factual e documental conduzida pela autoridade fiscal e pelo órgão julgador.

Quanto à ausência de apresentação de acordos de PPR para todo o exercício, o Recorrente alega que apresentou todos os acordos necessários para validar os pagamentos de PPR ao longo do exercício de 2018 (fls. 10.749).

No entanto, o acórdão de impugnação destacou (fls. 10.684 e 10.688) que a documentação fornecida foi insuficiente e não cobriu integralmente o período fiscalizado. Essa lacuna documental prejudicou a comprovação da legitimidade dos pagamentos, justificando a reclassificação dos valores como salário.

O acórdão foi categórico ao afirmar que a Recorrente não conseguiu comprovar os critérios utilizados para a apuração e distribuição dos valores pagos a título de PPR. A ausência de memória de cálculo detalhada e a falta de registros contábeis adequados evidenciam que os pagamentos não seguiram os parâmetros definidos na Lei nº 10.101/2000, reforçando a natureza remuneratória dos valores (fls. 10.692). Observe:

Com relação as avaliações de desempenho juntadas pela defesa (fls. 6.538/6.796) tem-se que elas desacompanhadas da memória de cálculo dos valores pagos a título de PPR de cada segurado são insuficientes para comprovar que os valores pagos em todas as competências de 2018 (mesmo 10/2018 para a qual há um instrumento formalmente válido de negociação coletiva acerca de PLR) se referem ao atingimento de metas que foram negociadas previamente para a concessão de direitos de PLR. Muitas delas são datadas e assinadas em 2019.

Tal circunstância, aliada ao conteúdo do instrumento que regula essas transferências (cujo trecho foi reproduzido anteriormente), acaba por corroborar a conclusão fiscal de que a Cartos foi utilizada pelo contribuinte como meio de efetuar complementação da remuneração de empregados efetuados por meio do pagamento de rubricas denominadas PPR.

Ademais, além da documentação incompleta, o acórdão ressaltou inconsistências nos acordos coletivos apresentados (fls. 10.684). Muitos desses documentos não apresentavam elementos essenciais para caracterizar um plano de PPR legítimo, como metas claras e objetivas de desempenho. Sem essas metas, o pagamento configura-se como complemento salarial, sujeito às contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal e o acórdão de impugnação também verificaram que os acordos apresentados não abrangiam integralmente os períodos correspondentes aos pagamentos efetuados pela empresa (fls. 10.688). Essa falha reforça a inadequação dos pagamentos ao regime de PPR, que deveria seguir critérios fixos e previamente estabelecidos.

Nos termos da legislação previdenciária, o ônus de comprovar a legitimidade e a regularidade do PPR recai sobre o contribuinte. O acórdão de impugnação destacou que o Recorrente não cumpriu esse ônus, uma vez que **não apresentou a documentação adequada para justificar a exclusão dos valores pagos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.**

Assim, a insuficiência de documentos e a falta de clareza sobre os critérios utilizados para o PPR tornam impossível acatar a tese do Recorrente de que o acórdão de impugnação foi equivocado. O processo fiscal demonstrou, de forma inequívoca, que os valores pagos a título de PPR estavam em desconformidade com a legislação e, portanto, deviam ser incluídos na base de cálculo das contribuições.

Quanto às alegações de PPR Comercial, Executivo e Assiduidade tratados da mesma forma, o Recorrente defende que o acórdão de impugnação tratou de forma equivocada as diferentes modalidades de PPR, como o Comercial, Executivo e Assiduidade, afirmando que elas deveriam ser analisadas de maneira distinta. Porém, o acórdão de impugnação corretamente apontou que, independentemente da nomenclatura utilizada, os pagamentos feitos pela Recorrente seguiram a mesma lógica e desrespeitaram os requisitos legais.

A autoridade julgadora demonstrou que, embora o Recorrente tenha utilizado diferentes categorias para os pagamentos (Comercial, Executivo e Assiduidade), todas essas modalidades apresentavam características comuns, como a falta de metas claras e a irregularidade nos critérios de apuração e pagamento. Essas falhas descaracterizaram o caráter de PPR, equiparando todos os pagamentos a salário.

A análise do caso em concreto demonstrou que os critérios utilizados para distribuir os pagamentos, seja no PPR Comercial, Executivo ou Assiduidade, não respeitavam as normas estabelecidas na legislação. A falta de transparência e objetividade nos critérios de distribuição reforçou a conclusão de que esses pagamentos deveriam ser tratados como remuneração, e não como participação nos lucros ou resultados.

A autoridade julgadora também destacou que os valores pagos não estavam adequadamente vinculados ao desempenho individual ou coletivo, um requisito fundamental para que o PPR seja validamente instituído (fls. 10.684). A ausência de indicadores de desempenho objetivos descharacterizou qualquer tentativa do Recorrente de diferenciar as modalidades de PPR e justificou a reclassificação dos valores como salário.

O Recorrente, ao tentar argumentar que as modalidades de PPR deveriam ser tratadas de forma distinta, demonstrou um entendimento equivocado da legislação aplicável. O acórdão foi claro ao apontar que, independentemente da segmentação, todos os pagamentos realizados com as falhas identificadas pela fiscalização estão sujeitos à contribuição previdenciária, já que configuram acréscimo salarial.

Desta forma, a tentativa do Recorrente de diferenciar as modalidades de PPR não tem fundamento jurídico ou factual. O acórdão de impugnação corretamente entendeu que os vícios observados nas diferentes modalidades são comuns e afetam a validade de todas elas, autorizando a inclusão dos valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias, ficando demonstrado que o Recorrente não cumpriu os requisitos formais e materiais para a instituição

válida do PPR, seja no critério de periodicidade, na documentação apresentada, ou nas diferentes modalidades de PPR.

Nesse toar, irretocável é a decisão de piso, que baseou sua decisão na legislação vigente e nas provas documentais disponíveis nos autos. O acórdão de impugnação reflete uma análise cuidadosa e detalhada dos fatos, e a tentativa do Recorrente de reformar a decisão carece de fundamentação jurídica sólida. Por essas razões, não há motivos para a reforma do acórdão, devendo o crédito tributário ser mantido na íntegra.

Quanto aos valores pagos a diretor não empregado ventilado na peça recursal, tenho que não cabe razão à recorrente. O tema já se encontra sumulado pela Súmula CARF n195 que, neste ato, aplico.

Além disso, quanto à alegação da impossibilidade de aplicação de qualificação da multa e computo de juros – da inaplicabilidade da multa qualificada diante da ausência de comprovação de fraude, o Recorrente argumenta que a aplicação da multa qualificada, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, é indevida, pois não houve a comprovação de fraude ou dolo por parte da empresa.

Segundo o Recorrente, os pagamentos realizados a título de PPR seguiram a legislação vigente, e qualquer irregularidade apurada pela fiscalização seria resultado de erro de interpretação, e não de uma intenção deliberada de fraudar o Fisco.

Entretanto, refuto a tese de ausência de dolo ao demonstrar que a empresa adotou práticas claras de tentativa de elisão fiscal, utilizando o PPR como artifício para dissimular a natureza salarial dos pagamentos e, assim, reduzir a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A reclassificação dos valores pagos como salário de contribuição foi devidamente fundamentada, e a irregularidade não se limitou a um mero erro interpretativo, mas sim a uma tentativa de mascarar a realidade dos fatos. A fraude ficou evidenciada pela inconsistência nos acordos coletivos, pela falta de memória de cálculo adequada e pela realização de pagamentos fora da periodicidade legal.

Diferentemente do que alega o Recorrente, o artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996 estabelece que a multa qualificada é aplicada nos casos em que se verifica fraude, dolo ou simulação com o objetivo de suprimir ou reduzir tributos. No caso em questão, a autoridade fiscal apurou que o Recorrente adotou um esquema para mascarar pagamentos salariais sob a roupagem de PPR, sem observar os critérios estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

Nesse sentido, a tentativa de disfarçar remuneração como participação nos lucros é uma fraude que legitima a aplicação da multa qualificada. Portanto, agiu corretamente a autoridade julgadora ao manter a qualificação da multa.

Além do mais, durante o procedimento fiscal, o Recorrente não forneceu os documentos necessários para justificar a natureza dos pagamentos realizados. A falta de transparência na documentação e a tentativa de ocultar a real natureza dos valores pagos são evidências de que a empresa buscava evitar a tributação correta.

Conforme apontado no acórdão de impugnação, a ausência de provas concretas por parte da empresa sobre a legalidade dos pagamentos reflete uma conduta dolosa e justifica a imposição da multa qualificada, de acordo com a legislação tributária.

Nesse toar, acompanho o entendimento exarado no acórdão de impugnação ao reconhecer que a conduta do Recorrente configura fraude, justificando a aplicação da multa qualificada.

Assim, o argumento do Recorrente de que a qualificação da multa não deveria ser aplicada carece de fundamento, e a decisão da autoridade julgadora deve ser mantida na íntegra.

Quanto à alegação sobre o caráter confiscatório e desproporcional da multa, o Recorrente argumenta que a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%, prevista no artigo 44, §1º, da Lei nº 9.430/1996, tem caráter confiscatório e desproporcional, infringindo o princípio constitucional da vedação ao confisco (artigo 150, IV, da Constituição Federal). Sustenta, ainda, que a sanção pecuniária aplicada excede o valor do tributo devido, configurando uma penalidade exagerada e incompatível com os princípios do direito tributário, especialmente a proporcionalidade e razoabilidade.

Sua aplicação, portanto, é justificada para punir de maneira adequada condutas que buscam burlar o sistema tributário, e não viola o princípio da vedação ao confisco.

O caráter punitivo e pedagógico da multa qualificada foi justamente reconhecido pela autoridade julgadora. A aplicação de uma penalidade elevada em casos de fraude ou dolo tem como objetivo não apenas punir a conduta irregular, mas também desestimular práticas fiscais fraudulentas por outros contribuintes. A gravidade da infração cometida pelo Recorrente,

ao tentar dissimular a natureza salarial dos pagamentos para reduzir sua carga tributária, justifica a imposição da multa em seu patamar máximo. A desproporção alegada pelo Recorrente não se sustenta diante da natureza da conduta sancionada.

Todavia, vale registrar que, com a edição da Lei nº 14.689/2023 (que importou na alteração do art. 44 da Lei nº 9.430/96, inclusive com inclusão do inciso VI em seu § 1º), o **percentual da multa qualificada foi reduzido para 100%**, urgindo sua incidência no presente feito, ancorado no art. 106, “c” do CTN, que prevê a retroatividade benigna da lei a fato pretérito quando se tratar de cominação de penalidade menos severa, o que ocorre no exato contexto dos autos.

Sobre a alegação de não incidência de juros sobre a multa o Recorrente argumenta que os juros não devem incidir sobre a multa aplicada, alegando que essa cobrança seria indevida e contrária aos princípios tributários. Sustenta que os juros de mora devem incidir apenas sobre o valor principal do tributo devido, e não sobre a penalidade imposta, sob pena de gerar uma cobrança excessiva e desproporcional, o que configuraria enriquecimento ilícito do Fisco.

Porém, a incidência de juros sobre a multa é legal e prevista pela legislação. O acórdão de impugnação corretamente refutou essa alegação, ressaltando que a incidência de juros de mora sobre a multa tem previsão legal, conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Os juros de mora decorrem da mora no pagamento do tributo e suas penalidades, sendo aplicáveis tanto sobre o valor do principal quanto sobre as multas, a partir do momento em que o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações fiscais. Esse entendimento está consolidado pela jurisprudência dos tribunais superiores e pela legislação tributária, afastando qualquer ilegalidade na cobrança. Do mesmo modo, preconiza a Súmula CARF Nº 108.

Assim, a alegação do Recorrente carece de fundamento jurídico, e a incidência de juros sobre a multa deve ser mantida, em conformidade com a lei.

Em relação aos valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados, tem-se que a matéria dispensa delongas por força do que institui a Súmula CARF nº 195, cujo conteúdo segue abaixo exposto:

Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2^a Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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

Portanto, desacolho a pretensão recursal.

Sobre a alegação de não incidência de juros sobre a multa o Recorrente argumenta que os juros não devem incidir sobre a multa aplicada, alegando que essa cobrança seria indevida e contrária aos princípios tributários. Sustenta que os juros de mora devem incidir apenas sobre o valor principal do tributo devido, e não sobre a penalidade imposta, sob pena de gerar uma cobrança excessiva e desproporcional, o que configuraria enriquecimento ilícito do Fisco.

Porém, a incidência de juros sobre a multa é legal e prevista pela legislação. O acórdão de impugnação corretamente refutou essa alegação, ressaltando que a incidência de juros de mora sobre a multa tem previsão legal, conforme o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Os juros de mora decorrem da mora no pagamento do tributo e suas penalidades, sendo aplicáveis tanto sobre o valor do principal quanto sobre as multas, a partir do momento em que o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações fiscais. Esse entendimento está consolidado pela jurisprudência dos tribunais superiores e pela legislação tributária, afastando qualquer ilegalidade na cobrança. Do mesmo modo, preconiza a Súmula CARF Nº 108.

Assim, a alegação do Recorrente carece de fundamento jurídico, e a incidência de juros sobre a multa deve ser mantida, em conformidade com a lei.

Saliento, por fim, que, os documentos apresentados pelo Recorrente junto ao Recurso Voluntário, não se prestam a modificar o entendimento exarado. Tais documentos fornecem uma descrição detalhada da estrutura do Programa de Participação nos Resultados - PPR, a atuação da Cartos como assessora da Hyundai Caoa e a participação do sindicato e da comissão de empregados. No entanto, ao meu sentir, tal acervo ainda não supre as lacunas apontadas pela autoridade fiscal.

Os documentos explicam a periodicidade proposta e as métricas de avaliação das diferentes modalidades de PPR, mas não apresentam a memória de cálculo individualizada, nem comprovam que os pagamentos foram efetivamente vinculados ao cumprimento de metas objetivas e à periodicidade semestral. A falta desses elementos foi determinante para a reclassificação dos valores pagos como salário de contribuição, ou seja, para que fossem considerados como parte da remuneração regular dos empregados, sobre a qual incidem contribuições previdenciárias obrigatórias.

Em essência, sem a comprovação de que os pagamentos de PPR obedeceram aos requisitos legais, a autoridade fiscal interpretou que tais valores não poderiam ser tratados como participação nos resultados desvinculada do salário. Essa reclassificação implica que a Hyundai Caoa deveria ter recolhido as contribuições previdenciárias sobre esses valores, considerando-os como parte do salário dos funcionários, o que resultou na autuação fiscal.

Assim, mesmo considerando exclusivamente os documentos apresentados, mantenho na íntegra o crédito tributário

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntário, para rejeitar as preliminares e, no mérito, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso, tão somente para reduzir o percentual da multa qualificada de 150% para 100%, em razão da aplicação da retroatividade benigna, com base no art. 44, § 1º, VI da Lei nº 9.430/96 (incluído pela Lei nº 14.689/2023).

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Cleberson Alex Friess

Convém registrar breves palavras acerca das razões pelas quais acompanhei o voto do I. Relator.

A fim de verificar a conformidade do programa de participação nos lucros ou resultados com os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, de maneira a legitimar a exclusão das parcelas pagas aos trabalhadores da base de cálculo previdenciária, é imprescindível que a autoridade fiscal possa examinar as informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Essa atribuição funcional é mera decorrência do dever legal de investigar o cumprimento das obrigações tributárias.

O Relatório Fiscal não deixa margem a dúvidas quanto à omissão da empresa em fornecer os documentos e informações fundamentais para a autoridade tributária confirmar a regularidade dos pagamentos realizados aos trabalhadores com base nas regras do plano próprio (fls. 1955):

47. A fiscalizada, não apresentou os documentos necessários à comprovação que as verbas de PPR foram pagas de acordo com a lei específica:

- Apresentou Instrumento do Acordo de Participação no Lucros e Resultados apenas para os valores pagos em 10/2018.
- Não apresentou a memória de cálculo do PPR por empregado pago em 2018 (inclusive antecipações), demonstrando para cada empregado o cálculo efetuado para o pagamento do PPR e antecipações, indicando o ano a que se referem e a data do pagamento.

- Não apresentou o Documento de Avaliação de desempenho elaborado para cada empregado, demonstrando o cálculo valor do PPR pago no ano de 2018, que conforme verificamos, várias vezes supera até a remuneração anual do segurado.
- Não apresentou os valores e datas dos PPR pago a seus empregados, mas apenas uma relação que continha apenas os SALDOS DE PPR A PAGAR, após descontadas as antecipações. Não comprovando que os pagamentos de acordo com a legislação. Não houve comprovação da periodicidade e da quantidade de parcelas, ou seja, não foi possível verificar o cumprimento ao disposto no § 2º do art. 3º da Lei 10.101.

(...)

(Destaque do Original)

As planilhas eletrônicas juntadas pela recorrente em sede de recurso voluntário constituem-se em “planilhas de controle de pagamento” e, a toda a evidência, não suprem a ausência de memórias de cálculo.

Com efeito, essas planilhas são insuficientes para atestar com a necessária clareza quais critérios e/ou metas utilizados para pagamento da participação nos resultados, inclusive a parcela a título de antecipação, a cada um dos segurados empregados, em cumprimento aos requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000 (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável, às fls. 10811).

Outrossim, a fim de justificar a natureza dos repasses financeiros mensais ao Grupo Cartos, a empresa foi regularmente intimada pela autoridade tributária para apresentar documentos e prestar esclarecimentos. Após a ciência do lançamento fiscal, oportunizou-se o contraditório e a ampla defesa no contencioso administrativo fiscal.

Apesar disso, a autuada não se desincumbiu do ônus probatório de demonstrar a veracidade de suas alegações, isto é, que o propósito do convênio firmado com o Grupo Cartos seria facilitar a tomada de empréstimos pelos seus funcionários, tendo como garantia o recebimento futuro de parcelas a título de participação nos resultados (fls. 91/97).

Diferentemente, extrai-se do objeto do convênio que o único propósito é operacionalizar o pagamento de verbas decorrentes da relação de emprego entre a recorrente e os seus funcionários, utilizando-se das ferramentas tecnológicas ofertadas pelo Grupo Cartos (item 2, do Convênio).

No convênio firmado não há qualquer menção à possibilidade de abertura de linhas de crédito aos colaboradores da recorrente. Aliás, pelo contrário, existe expressa vedação (fls. 92):

(...)

2.3 O Conveniado declara-se estar ciente:

(...)

2.3.2 de que os Serviços prestados se destinam a facilitar a gestão de recursos para pagamentos e transferência, não se confundindo com serviços financeiros e não havendo possibilidade de realização de atividades exclusiva de instituições financeiras pelo uso das Ferramentas de propriedade da **Cartos**;

(...)

Segundo as fls. dos autos, o Grupo Cartos recebeu autorização do Banco Central para ofertar serviços próprios de instituições financeiras somente durante o ano de 2019, posteriormente aos fatos geradores do presente processo (fls. 580).

Para operacionalizar os pagamentos aos trabalhadores, a recorrente indicava ao Grupo Cartos o valor exato a ser transferido a cada colaborador, assim como a data em que deveria ocorrer o crédito (item 3, do Convênio, e itens 36 a 41, do Relatório Fiscal, às fls. 1951/1953).

Os autos estão desprovidos de prova documental capaz de demonstrar que os colaboradores da recorrente adquiriam, por liberalidade, serviços financeiros do Grupo Cartos lastreados nos valores a receber de participação nos lucros ou resultados, assemelhados a operações de empréstimo consignado, bem como a correlação dessas quantias com os valores devidos com base na participação.

Tal como concluiu a decisão recorrida (fls. 10692):

(...)

Não foi juntado sequer um documento que pudesse ser confrontado com os comprovantes de pagamento individuais de PPR, de modo a permitir a inequívoca vinculação do valor que teria sido transferido pelo contribuinte para a Cartos com um financiamento efetuado ao empregado pela Cartos antes da formalização nas folhas de pagamento de PPR pelo contribuinte.

(...)

Tanto a impugnação quanto o recurso voluntário discorrem superficialmente, e optaram, como estratégia de defesa, em tangenciar o enfrentamento dos aspectos centrais da acusação fiscal.

O apelo recursal não refuta, na linguagem de provas, o conjunto de elementos dotados de seriedade e convergência contido no Relatório Fiscal sobre a natureza remuneratória dos pagamentos realizados pela recorrente, que constituem complemento salarial pago de forma habitual.

Além disso, o arcabouço probatório é hábil e idôneo para atestar o subterfúgio para pagamento de verbas de natureza remuneratória, via terceiros contratados, disfarçado de antecipação ou pagamento final da participação nos lucros ou resultados, com a finalidade de impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária (art. 72, da Lei nº 4.502, de 1964).

A manutenção do lançamento fiscal, com penalidade qualificada, é medida que se impõe em observância ao conjunto probatório dos autos do processo administrativo.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess