



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721044/2018-32
ACÓRDÃO	2401-012.083 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOUIS DREYFUS COMPANY BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche os requisitos legais e não se verifica o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REQUISITOS LEGAIS.

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica que regulamenta a matéria (Lei nº 10.101/00).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETOR NÃO EMPREGADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SUMULA CARF Nº 195.

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

MULTA QUALIFICADA. INTUITO DOLOSO.

É cabível a aplicação da multa qualificada quando restar comprovada a conduta dolosa do contribuinte de impedir ou retardar o conhecimento de fatos geradores por parte da autoridade fazendária a fim de se eximir da tributação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei 14.689/2023, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencido o conselheiro Matheus Soares Leite, que dava provimento parcial em maior extensão para afastar a qualificadora da multa de ofício. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi, substituído pelo conselheiro Henrique Perlatto Moura.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Henrique Perlatto Moura, Elisa Santos Coelho Sarto e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Autos de Infração (e-fls. 51/97 e 99/194) lavrados contra o sujeito passivo acima identificado referentes às contribuições para a Seguridade Social correspondentes à parte patronal e destinadas a Outras Entidades, conforme detalhado no Relatório Fiscal (e-fls. 196/210) e em seus Anexos (e-fls. 211/270).

De acordo com a autoridade lançadora, foram apuradas contribuições incidentes sobre os valores pagos a empregados e contribuintes individuais a título de Participação nos Resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/00, além de diferenças de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) sobre a remuneração de empregados. A fiscalização constatou a ocorrência de sonegação por parte da empresa e aplicou a multa qualificada de 150% sobre os valores lançados.

Consta, ainda, do Relatório Fiscal que o auditor arrolou sete dirigentes da empresa como responsáveis tributários solidários e formalizou Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP.

A contribuinte e os responsáveis solidários foram cientificados do lançamento (e-fls. 273/308, 7916/7929) e apresentaram Impugnação (e-fls. 7932/8287). Posteriormente, o autuado protocolou petição indicando a juntada de documentos comprobatórios (e-fls. 8298/8302).

A 7ª Turma da DRJ/REC converteu o julgamento em Diligência para que alguns questionamentos trazidos na defesa fossem esclarecidos pela autoridade lançadora (e-fls. 14461/14464). Em atendimento, o auditor elaborou Informação Fiscal com os dados solicitados (e-fls. 14579/14595).

Nesse ponto, foram anexadas aos autos peças referentes ao Mandado de Segurança nº 5001869-57.2019.4.03.6100 / 4ª Vara Cível Federal de São Paulo impetrado pelos responsáveis solidários identificados nos Autos de Infração em exame postulando a concessão de tutela para a sua exclusão do polo passivo no presente processo (Processo Administrativo nº 19515.721044/2018-32), com o cancelamento do arrolamento de bens dos demandantes e a suspensão dos demais efeitos da responsabilização solidária (e-fls. 14598/14633).

A contribuinte protocolou Impugnação à Informação Fiscal (e-fls. 14638/14648) e, em razão dos argumentos ali contidos, a Turma Julgadora entendeu necessária a realização de mais uma Diligência (e-fls. 14650/14651). Em resposta, o auditor elaborou nova Informação Fiscal (e-fls. 14659/14669) e o sujeito passivo ingressou com outra Manifestação (e-fls. 15008/15018).

A Impugnação foi julgada Procedente em Parte pela 7ª Turma da DRJ04 em decisão assim ementada (e-fls. 15020/15052):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEI. INCIDÊNCIA.

Comprovado que o pagamento da participação nos lucros ou resultados ocorreu em desacordo com as exigências da lei específica, devem incidir contribuições previdenciárias sobre referidos valores.

ATIVIDADE PREPONDERANTE. GRAU DE RISCO. ALÍQUOTA.

Para identificar a atividade preponderante, e os correspondentes grau de risco e alíquota, devem ser observadas as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ.

SONEGAÇÃO. MULTA QUALIFICADA.

Constatada a sonegação por parte do sujeito passivo, impõe-se a aplicação da multa de ofício qualificada (em dobro), por expressa determinação legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

IMPUGNAÇÃO. FATOS NOVOS. COMPROVAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Comprovados fatos novos na impugnação, não conhecidos por ocasião do procedimento fiscal, impõe-se a revisão do lançamento e retificação do crédito tributário.

PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

A existência ou propositura, pelo sujeito passivo, de ação judicial com o mesmo objeto do lançamento importa renúncia ou desistência ao litígio nas instâncias administrativas.

O Colegiado a quo excluiu do lançamento as contribuições destinadas ao SESI e ao SENAI nos estabelecimentos que comprovaram a celebração de convênio para arrecadação direta e a exigência relativa às diferenças de GILRAT, assim como a multa qualificada correspondente a essas infrações.

A interessada interpôs Recurso Voluntário antes da ciência do acórdão de primeira instância (e-fls. 15055/15090, 15111) contendo, em síntese, os seguintes argumentos já apresentados na Impugnação:

- 1) Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento em virtude de equivocada premissa adotada pela fiscalização. Aduz que nos Acordos de pagamento de participação nos resultados (PPR) celebrados pelos estabelecimentos diversos da matriz não há menção ao atingimento da “meta corporativa” e que a autuação é nula por ausência de fundamentação fática e legal que lhe dê suporte.
- 2) Concorda com a decisão de primeira instância quanto ao cancelamento da cobrança de SESI/SENAI para estabelecimentos conveniados e das diferenças de GILRAT.
- 3) Discorre sobre a finalidade da participação nos lucros e alega que a fiscalização não buscou averiguar se a remuneração paga aos trabalhadores era compatível com seu cargo, função, responsabilidade e/ou a média da remuneração praticada pelo setor. Afirma que os pagamentos de PPR jamais almejavam a substituição ou o complemento da remuneração devida ao trabalhador.
- 4) Reitera que apenas o estabelecimento matriz possuía uma meta corporativa atrelada ao patrimônio líquido. Os demais estabelecimentos efetuaram a distribuição de PPR com base em suas demonstrações contábeis, em perfeita consonância com os termos previstos nos respectivos Acordos. Expõe que os trabalhadores empregaram os melhores esforços na obtenção dos resultados almejados, os quais não estavam refletidos financeiramente em razão dos efeitos climáticos sobre a produção rural. Por esse motivo, entende que a natureza dos pagamentos realizados não poderia ter sido desconsiderada pela fiscalização.
- 5) Quanto ao PPR referente aos empregados dispensados sem justa causa, defende que a exigência de desembolso imediato não seria justa pelo cenário de crise hídrica à época e que o pagamento realizado de forma parcelada não

poderia ser considerado como infração à periodicidade. Acrescenta que os pagamentos em questão foram feitos a ex-trabalhadores da empresa quando estes não mais lhe prestavam serviços, não havendo fundamento legal que justifique a cobrança das contribuições previdenciárias.

- 6) Contesta o entendimento de que apenas os PPR destinados aos trabalhadores com vínculo de emprego estariam isentos da tributação previdenciária e sustenta que a Lei nº 10.101/00 também se aplica aos contribuintes individuais.
- 7) Insurge-se contra a conclusão da autoridade fiscal de que os menores aprendizes não poderiam receber pagamentos de PPR pela ausência de menção a essa categoria nos Acordos celebrados. Entende que, se o menor aprendiz foi admitido como empregado e o Acordo de PPR é aplicável a todos os empregados, não houve qualquer descumprimento de dispositivo legal pela empresa. Assevera que a DRJ inovou o fundamento jurídico da autuação fiscal.
- 8) Aponta equívoco da fiscalização ao constatar que o aumento salarial do Sr. André Roth no mês anterior ao do pagamento do PPR evidenciaria o uso indevido da rubrica para distribuição de verba remuneratória com sonegação de contribuição previdenciária.
- 9) Alega que não praticou qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento pela RFB da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, não havendo elementos que justifiquem a qualificação da multa de ofício.

Os responsáveis solidários também foram cientificados da decisão recorrida (e-fls. 15112/15118), mas não apresentaram Recurso Voluntário.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 15174/15198) contendo, em síntese, as considerações a seguir:

- 1) Expõe que cada uma das desconformidades apontadas pela fiscalização está assentada em razões de fato coerentes com a infração tida por cometida pela contribuinte, não havendo erro de premissa capaz de causar nulidade do lançamento.
- 2) Discorre sobre os critérios para a configuração da natureza remuneratória de uma parcela e conclui que, relativamente à Participação nos Lucros e Resultados – PLR, há que se perquirir se os valores pagos se amoldam aos requisitos estipulados pela Lei nº 10.101/00 para que, assim, possam ser excluídos do campo de tributação da contribuição previdenciária.
- 3) Indica a previsão constitucional e infraconstitucional referente à PLR e relaciona as exigências contidas na Lei nº 10.101/00 à época dos fatos geradores.
- 4) Aduz que, como ratificado pela própria contribuinte, foi feito o pagamento de PPR a empregados apesar de não ter sido atingida a meta corporativa prevista

em ACT como necessária ao pagamento. Registra que tal fato não consiste em matéria controvertida, tendo sido objeto de confissão da contribuinte ao argumentar que, apesar de não atingida a meta, houve mensuração de que os trabalhadores empregaram os melhores esforços na obtenção dos resultados almejados, os quais não estavam refletidos financeiramente única e exclusivamente em razão dos efeitos climáticos na produção rural.

- 5) Relata que o sujeito passivo, após acordo com o Sindicato competente, efetuou o pagamento da parte da PPR relativa à meta individual a empregados que haviam sido demitidos sem justa causa apesar de haver previsão no ACT original de que estes não teriam direito a tal verba. O pagamento se deu de maneira parcelada, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2015, em descumprimento à regra legal da periodicidade dos pagamentos. Assevera que a não observância da periodicidade fixada em lei é fator de caracterização da natureza salarial dos pagamentos efetuados e enseja a incidência da contribuição social sobre eles. Acrescenta que os pagamentos foram feitos em recompensa ao trabalho prestado pelos beneficiários quando ainda eram empregados da empresa, tendo como base, inclusive, as metas individuais por eles atingidas.
- 6) Aponta a ausência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação, em desacordo com o que determina a Lei nº 10.101/00. Expõe que os acordos não permitem aferir o que se espera concretamente de cada empregado para fazer jus à PPR e que não há uma métrica objetiva a ser aplicada para o cálculo do valor a ser pago em razão de seu desempenho.
- 7) Defende a correção do lançamento quanto aos valores pagos a diretores não empregados a título de PLR.

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Nulidade

Impõe-se observar que o lançamento foi constituído por autoridade competente e preenche todas as exigências formais previstas na legislação de regência. O sujeito passivo, a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada foram devidamente

identificados nos Autos de Infração e no Relatório Fiscal que os integra, não havendo vício que enseje a sua nulidade.

Os elementos que deram origem à autuação foram claramente apontados pela autoridade fiscal, a qual disponibilizou informações suficientes para a perfeita compreensão do sujeito passivo quanto às infrações que lhe foram imputadas.

Relevante registrar que a interessada teve diversas oportunidades para apresentar esclarecimentos e elementos de prova que julgasse necessários, inclusive após as Diligências realizadas pela primeira instância, não se vislumbrando qualquer prejuízo à sua defesa.

Foram nesse sentido as considerações da PGFN sobre o assunto (e-fls. 15179/15181):

9. Como se constata da atenta leitura do TVF, bem como das informações fiscais prestadas após determinações de diligências por parte da DRJ, a fiscalização observou que o contribuinte fez pagamentos de PPR em desacordo com a Lei 10.101/2000.

[...]

14. Como se percebe, cada uma das desconformidades apontadas pela fiscalização está assentada em razões de fato coerentes com a infração tida por cometida pelo recorrente. Não há erro de premissa capaz de causar nulidade do lançamento, tal qual defende o contribuinte.

15. A validade dos atos praticados no âmbito do processo administrativo fiscal federal deve ser averiguada consoante o disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235, de 1972. Isso porque são estes os dispositivos que disciplinam as nulidades que podem prejudicar a validade e a eficácia dos atos praticados no decorrer do processo administrativo fiscal federal. [...]

16. Como demonstrado acima, não se vislumbra o descumprimento de nenhum dos requisitos fixados no citado art. 59. Não houve atuação de pessoa incompetente e tampouco qualquer preterição no direito de defesa da contribuinte no presente processo administrativo.

17. Todas as manifestações do contribuinte nos autos demonstram que tinha pleno conhecimento de qual era objeto da autuação, especialmente os elementos probatórios que lastrearam os trabalhos da Fiscalização.

18. Implica dizer que a recorrente compreendeu perfeitamente a autuação, tendo se defendido, desde a impugnação, de todos os atos imputados pela Fiscalização. [...]

Participação nos Lucros ou Resultados - PLR

Sobre o tema, o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988 assim dispõe:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

O art. 28, §9º, 'j', da Lei nº 8.212/91 prevê a não incidência de contribuições sociais sobre a PLR, desde que paga ou creditada em conformidade com lei específica:

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

[...]

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

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

A lei específica a que se refere o dispositivo acima reproduzido é a Lei nº 10.101/00, a qual regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, conforme previsto no art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988. Os arts. 2º e 3º da referida lei estabelecem requisitos que devem ser observados cumulativamente pela empresa, cabendo reproduzir alguns trechos vigentes à época dos fatos geradores:

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:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§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:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

[...]

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

[...]

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

[...]

Demonstrado o descumprimento de um dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, os valores pagos a título de PLR devem ser considerados salário de contribuição para fins de tributação, nos termos da Lei nº 8.212/91.

No caso em exame, extrai-se do Relatório Fiscal do Auto de Infração (e-fls. 196/210) e da Informação Fiscal de Diligência (e-fls. 14579/14595) que a autoridade lançadora apurou as contribuições sociais incidentes sobre a PLR paga pela empresa por ter constatado o descumprimento de exigências contidas na Lei nº 10.101/00 referentes ao não atingimento de metas estabelecidas em Acordo Coletivo de Trabalho – ACT, a periodicidade dos pagamentos efetuados e a ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação do direito e as condições a serem satisfeitas pelo empregado e quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Como já exposto na Informação Fiscal e no Acórdão recorrido, a investigação sobre a compatibilidade da remuneração dos trabalhadores com seu cargo, função ou responsabilidade era irrelevante para a presente autuação, ao contrário do que sugere a recorrente.

No que tange às metas estabelecidas para o pagamento de PLR, a contribuinte contesta a premissa adotada pela fiscalização de que a regra matriz seria comum a todos os ACT. O tema foi objeto de Diligência determinada pela primeira instância (e-fls. 14461/14464), tendo a auditoria esclarecido que todos os ACT se baseavam em demonstrações financeiras, embora de forma diferenciada e nem sempre totalmente definida quanto aos resultados a serem alcançados (e-fls. 14579/14595). O Colegiado a quo procedeu à análise dos documentos acostados aos autos e ratificou o entendimento da fiscalização de que os ACT de todos os estabelecimentos possuíam a mesma regra matriz para pagamento da PLR, pois, ainda que com redações diversas, apoiavam-se nos mesmos indicadores das demonstrações financeiras (e-fls. 15037/15040). Não pode ser acolhida, portanto, a alegação da contribuinte de que a afirmação fiscal consiste em presunção que não reflete a realidade dos fatos.

A autuada reconhece que as metas corporativas não foram alcançadas, mas entende que a natureza dos pagamentos efetuados a título de PLR não poderia ter sido desconsiderada pela fiscalização uma vez que os trabalhadores empregaram os melhores esforços na obtenção dos resultados almejados e que o índice não teria sido atingido unicamente em razão dos efeitos climáticos sobre a produção.

Não assiste razão, contudo, à interessada. Como salientado no Relatório Fiscal (e-fls. 197/201), o pagamento da PLR estava condicionado ao atingimento das metas corporativas estabelecidas em ACT. Assim, considerando o valor negativo do referido índice no período em exame, não cabia o pagamento de PLR pela empresa ainda que com o intuito de não prejudicar os seus funcionários.

O julgamento de primeira instância corroborou as razões da autoridade lançadora e concluiu que o pagamento foi feito por liberalidade, em desacordo com o disposto na Lei nº 10.101/00, cabendo a inclusão dos respectivos valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias (e-fls. 15040/15041).

Na mesma esteira se manifestou a PGFN, cujas razões acompanho (e-fls. 15187/15188):

40. De acordo com o que consta do Termo de Verificação Fiscal e confessado pelo próprio contribuinte, foi feito o pagamento de PPR a empregados apesar de não ter sido atingida a meta corporativa prevista em ACT como necessária ao pagamento.

[...]

42. Com a devida vênia, senhores julgadores, por mais nobre que tenha sido o intento do sujeito passivo ao efetuar o pagamento em discussão aos seus empregados, a realidade dos fatos é a de que ele não pode ser considerado como PLR legalmente desvinculada da remuneração.

43. Como já afirmado anteriormente, a verba denominada PLR somente foi desvinculada da remuneração quando o seu **pagamento da fosse efetuado segundo as determinações contidas na legislação ordinária**, o que claramente não aconteceu no caso em espécie, na medida em que não foram alcançadas as condicionantes do pagamento validamente previstas no ACT celebrado entre o sujeito passivo e os sindicatos representativos dos trabalhadores.

44. A PLR, por sua natureza, exige o estabelecimento de critérios e condições que devem ser alcançadas em certo prazo e o pagamento deve decorrer do fato de que tais critérios e condições foram efetivamente alcançadas. [...]

45. **É da natureza da PLR, enquanto instrumento de remuneração variável, fundada na integração entre capital e trabalho, a possibilidade de que os parâmetros fixados não sejam alcançados, não tendo a lei estabelecido nenhuma exceção ou hipótese em que essa circunstância pudesse ser superada.**

46. Obviamente, não se quer dizer com isso que o empregador, de maneira muito louvável, por sinal, não pudesse pagar o que ficara acordado na negociação coletiva aos seus empregados. Apenas não se pode atribuir a tal pagamento a natureza de participação nos lucros e resultados desvinculada da remuneração e, portanto, afastada da incidência das contribuições previdenciárias.

No que se refere à periodicidade dos pagamentos, também não merece reforma a decisão recorrida.

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 202/203), a empresa efetuou pagamentos a título de PLR em junho, outubro, novembro e dezembro de 2015, desrespeitando o disposto no art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/00, já reproduzido neste voto. A contribuinte não contesta esse fato, mas alega que o pagamento único não seria justo em razão do cenário de crise à época.

Cumprе ressaltar, contudo, que a norma é clara ao vetar qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano e em periodicidade inferior a um trimestre civil, sendo irrelevantes as razões que levaram a contribuinte a efetuar pagamentos em desacordo com essa regra. A Lei nº 10.101/00 não contempla exceções, não podendo ser dispensado o seu cumprimento.

Da mesma forma, não pode ser acolhida a alegação subsidiária de que os pagamentos foram feitos a ex-empregados e, por esse motivo, não haveria justificativa para a incidência de contribuição social sobre eles. Como exposto pelo Relator a quo (e-fls. 15042) e reiterado pela PGFN (e-fls. 15189/15190), os pagamentos foram efetuados em decorrência dos serviços prestados pelos funcionários enquanto ainda pertenciam à empresa, não se verificando a desvinculação apontada pela recorrente.

Além dos pontos acima abordados, a fiscalização também identificou a ausência de 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, conforme explicitado na Informação Fiscal elaborada em resposta à Diligência encaminhada pela primeira instância (e-fls. 14579/14595). O auditor aponta que os instrumentos decorrentes da negociação não especificavam os critérios de apuração dos parâmetros para avaliação (“Resultado Plataforma”, “Resultado por Equipe” e “Resultado por Área”) em função dos resultados operacionais ou de indicadores financeiros, não atendendo ao disposto no art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00. Como bem pontuado na decisão recorrida, a empresa, detentora dos documentos e da forma de cálculo dos indicadores, não esclareceu os critérios adotados para a apuração dos resultados utilizados como parâmetro de avaliação, não se vislumbrando a clareza e a objetividade das regras exigidas pela lei específica.

Importa salientar que as metas para o pagamento de PLR devem ser previamente conhecidas e compreendidas pelo empregado para que este, ampliando seu esforço, aumente a produtividade da empresa e seja recompensado com a participação nos lucros por ela obtidos. Assim, não basta que as regras existam em ACT, elas devem ser claras e objetivas como determina o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00.

Sobre o tema, cabe reproduzir algumas considerações da PGFN nesse mesmo sentido (e-fls. 15190/15191):

60. Com razão a fiscalização, na medida em que, tomando-se por base o que se encontra previsto nos acordos, simplesmente é impossível aferir o que se espera

concretamente de cada empregado para que possa fazer jus à PPR. Não há uma métrica objetiva que se possa aplicar para calcular quanto será pago aos empregados a depender do seu desempenho.

61. Instrumentos fixados nesses moldes não atendem aos ditames da Lei 10.101/2000, pois maculam a necessidade de existência de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos de participação.

62. Regras claras e objetivas são regras explícitas, inequívocas, diretas, precisas, que podem ser entendidas por qualquer pessoa que a elas tenham acesso, independentemente de prévios conhecimentos a respeito do tema.

[...]

64. As regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação devem revestir-se dessas qualidades não sem motivo, mas para evitar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas enseje o assédio moral e outros tipos de discriminação no ambiente do trabalho.

[...]

66. Nos termos em que negociado o Plano de Participação nos Resultados, porém, não há a mínima possibilidade de que os trabalhadores soubessem quais esforços lhes seriam demandados para fazerem jus ao pagamento de PLR, estando, assim, desatendido o requisito das regras claras sobre o direito substantivo de participação.

67. Assim, em razão da inequívoca inexistência de regras e objetivas nos instrumentos de negociação da PLR, deve ser mantido o lançamento.

No que concerne ao pagamento de PLR a diretor não empregado, aplica-se o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 195, de observação obrigatória por seus Conselheiros:

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

Em vista de todo o exposto e considerando que o descumprimento de apenas um dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00 já seria suficiente para descaracterizar a natureza isentiva dos pagamentos efetuados a título de PLR, concluo pela manutenção das infrações em litígio.

Multa Qualificada

Extrai-se dos autos que a autoridade fiscal aplicou a multa qualificada de 150% prevista no art. 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 11.488/07. Relevante reproduzir alguns excertos do Relatório Fiscal (e-fls. 206/207):

Aplica-se a multa sob a alíquota de 150%, tendo em vista os fatos apontados nos itens anteriores III a IX em que a empresa praticou ação dolosa tendente a

impedir o conhecimento por parte da Receita Federal da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, o pagamento de PPR — Participação nos Resultados da empresa e de GILRAT em desacordo com a legislação.

[...]

O caso concreto em questão permite concluir, portanto, que o contribuinte sonegou por meio de artil fraudulento consistente em omitir da Guia de Recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social (GFIP):

- Pagamentos realizados a título de PPR a segurados da Previdência Social que, conforme comprovado pela fiscalização, não atenderam aos dispositivos da Lei nº 10.101/2000 na medida em que, confessamente, informou e comprovou que a Meta Corporativa não foi atingida na forma acordada entre empregador e empregados;

[...]

O sujeito passivo ocultou ilicitamente a ocorrência do fato gerador a seu tempo, escriturando contabilmente pagamentos como se fossem Participação nos Resultados, deixando de incluí-los nas GFIP e, conseqüentemente não recolhendo as contribuições previdenciárias incidentes sobre referidos pagamentos em momento oportuno.

O julgamento de primeira instância ratificou as razões da fiscalização e manteve a qualificação da multa, cabendo destacar o seguinte trecho do acórdão recorrido (e-fls. 15049/15050):

Ao omitir os fatos geradores de contribuição previdenciária da GFIP, o sujeito passivo praticou ação tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, cristalizando a hipótese de sonegação prevista no art. 71 da Lei nº 4.502/1964. Na espécie, o dolo ficou caracterizado pela reiteração da prática por todo o período do débito, pelo que não se pode considerar a conduta como erro eventual. Assim, restou demonstrada a intenção deliberada da empresa em ocultar os fatos geradores, de modo contínuo, nas GFIP, não exigindo, a lei, que se comprove a omissão no fornecimento de documentos durante o procedimento fiscalizatório.

De notar-se que não foi o mero inadimplemento no recolhimento do tributo que deu causa à majoração da multa, mas a omissão dos fatos geradores em documento de declaração obrigatória.

Concordo com as razões de decidir do Colegiado a quo e considero correta a qualificação da multa na situação que aqui se analisa. No entanto, tendo em vista o disposto no art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional, esta deve ser reduzida ao percentual de 100% nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para aplicar a retroação da multa qualificada prevista no art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll