



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.721069/2019-95  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2402-009.827 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de maio de 2021  
**Recorrente** ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

ART. 24 DA LINDB. INAPLICABILIDADE AO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.

O julgador administrativo não está vinculado à jurisprudência supostamente predominante à época da prática dos atos que ensejaram as autuações.

PROCEDIMENTO FISCAL. METODOLOGIA. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Desde que balizado pela lei, atos normativos e princípios informadores do Direito, o Auditor-Fiscal que preside a fiscalização tem autonomia para estabelecer a metodologia da ação fiscal.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. INCOMPETÊNCIA.

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

PEDIDO DE PERÍCIA OU DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO PELA AUTORIDADE JULGADORA. MOTIVAÇÃO SUFICIENTE E ADEQUADA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO.

O indeferimento de pedido de diligência ou perícia não configura vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, nos casos em que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstra que a produção da prova pericial e realização da diligência eram desnecessárias e prescindíveis para o deslinde da controvérsia.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. INDEFERIMENTO.

Tendo em vista a superveniência da preclusão temporal, é rejeitado o pedido de juntada posterior de provas, pois o momento propício para a defesa é o da oferta da peça impugnatória, ressalvadas as exceções previstas no Processo Administrativo Fiscal e não observadas no caso concreto.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A nulidade de uma parte do ato não prejudica as outras que dele sejam independentes, não devendo ser pronunciada nem mandado repetir o ato

quando puder ser decidido o mérito a favor da parte a quem aproveite a decretação da nulidade.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). LEI 10.101/2000. PACTUAÇÃO NO EXERCÍCIO ANTERIOR. DESNECESSIDADE.**

A Lei n.º 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas.

**GRATIFICAÇÃO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os valores pagos sem habitualidade não devem integrar o salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Márcio Augusto Sekeff Sallem (relator), Francisco Ibiapino Luz e Denny Medeiros da Silveira, que deram provimento parcial ao recurso apenas para excluir da base de cálculo do lançamento as verbas intituladas “gratificação anual” e “média da gratificação anual”, e vencido o Conselheiro Luís Henrique Dias Lima, que negou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallm - Relator

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Júnior, Luís Henrique Dias Lima, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

## **Relatório**

Integro a este julgamento parte do relatório transcrito no acórdão recorrido:

Trata-se de Auto de Infração de Contribuição para Outras Entidades e Fundos lavrado em face da ARCELORMITTAL BRASIL S.A, juntado às fls. 02/39.

O período do lançamento abrange as competências 03/2014 a 03/2016, inclusive as competências referentes ao décimo-terceiro salário, em sendo o caso, cujos créditos tributários lançados e consolidados em 15/04/2019 perfazem o montante de R\$

35.364.820,58 (trinta e cinco milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, oitocentos e vinte reais e cinquenta e oito centavos).

### **Do Termo de Verificação Fiscal – TVF**

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 45/463), que conta com 419 páginas, incorpora descrição detalhada dos fatos e circunstâncias atinentes aos fatos geradores lançados de ofício às fls. 45/63 e a demonstração do levantamento efetuado e análise de dados da ação fiscal às fls. 64/463.

Em tal termo é esclarecido que a ação fiscal foi instituída pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal n.º 06.1.01.00-2018-00731-7 para verificação do regular cumprimento das obrigações principais relacionadas com as Contribuições Previdenciárias e seus reflexos nos demais tributos.

O auditor destaca que a auditada é o resultado da fusão de grandes grupos internacionais, sendo que tais transformações societárias também incorporaram a antiga Companhia Siderúrgica Belo-Mineira. É a maior produtora de aço no Brasil e na América Latina, atuando, ainda, em áreas diversificadas como mineração, geração de energia para consumo próprio, produção de biorredutor renovável (carvão vegetal a partir de florestas de eucalipto) e tecnologia da informação.

Relata que serviram de base para a apuração das contribuições previdenciárias as declarações em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP, documentos e demonstrativos contábeis e financeiros fornecidos pela contribuinte e demais documentos comprobatórios dos fatos geradores anexados ao presente processo. Da análise, foram apurados os seguintes fatos geradores.

### **Gratificações concedidas a segurados empregados não inclusas nas remunerações declaradas em GFIP**

Do exame das folhas de pagamentos fornecidas em formato digital, a fiscalização identificou rubricas pagas ou creditadas a segurados empregados que não haviam sido incluídas nas respectivas bases de cálculo previdenciárias declaradas em GFIP. Elas transitaram pelas folhas de pagamentos através dos códigos “0146 – GRATIFICAÇÃO ANUAL” e “0149 – MÉDIAS GRATIFICAÇÃO ANUAL”, sendo esta um mero ajuste nos valores que transitaram pela primeira, compondo assim em conjunto a implementação do benefício na folha de pagamentos.

A justificativa da autuada é que se referem ao reflexo da gratificação de férias conforme previsto em Acordo Coletivo de Trabalho.

A fiscalização sustenta que tais verbas tem natureza remuneratória e são fato gerador da contribuição previdenciária já que não se trata de ganhos eventuais. Referidas verbas estão claramente vinculadas ao salário do empregado, bem como aos fatores assiduidade ou absentéismo e, a despeito do nome convencionado entre as partes, sua natureza é salarial e se constitui numa verdadeira remuneração adicional, paga anualmente e de forma contumaz (para alguns empregados em mais de uma parcela no ano).

Demais, verificou-se que essa gratificação habitual era considerada corporativamente perante administradores e empregados como parcela integrante do salário e assim era referenciada em outros documentos corporativos como o programa de participação de lucros e resultados. Essa gratificação compunha uma espécie de “14.º Salário” informal, que, inclusive, em alguns casos, compunha a base de cálculo para outros benefícios salariais, como a participação em lucros e resultados.

A habitualidade do benefício ainda pode ser verificada pela presença em quatro exercícios, de 2014 a 2017, conforme previsto nos acordos coletivos bienais apresentados pela contribuinte.

### **Pagamentos a título de participação em lucros efetuados a empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000**

A fiscalização analisou 22 Acordos de Participação em Lucros ou Resultados firmados diretamente com as comissões de empregados das unidades e verificou que as regras e os direitos pactuados estão de acordo com o estabelecido na Lei nº 10.101/2000. No entanto, há desconformidades: em vários dos documentos a data de assinatura não constava das cópias apresentadas, já em outros foi verificado que a data de assinatura indicava que a negociação foi concluída vários meses após o início do exercício.

O incentivo à produtividade referido no art. 1º da indigitada lei não é apenas um conceito vago e sim produto de um acordo de vontades entre empresas e empregados e vinculado ao cumprimento de metas e prazos, que deverão ser medidos objetivamente através da aferição dos índices e programas previamente acordados.

A pactuação há que ser prévia e as metas e indicadores devem estar ajustados antes do exercício para direcionar o esforço dos trabalhadores, vindo ao encontro do que a lei pretende buscar: o incentivo à produtividade das empresas.

Da análise do conjunto dos documentos apresentados, foi constatado que a atuada somente consegue firmar seus Acordos de PLR por volta de maio, tendo a companhia apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas. Assim, como se trata de metas operacionais e metas de produção que envolvem linhas contínuas de produção, não há como classificar tal situação dentro do conceito de “programa de metas e resultados pactuados previamente” exigido pela Lei nº 10.101/2000 no seu art. 2º, § 1º, inc. II.

Intimada para que fizesse prova de que os empregados possuíam ciência prévia das metas a cumprir, a atuada não apresentou para exame da fiscalização um conjunto mínimo de documentos que comprovasse que seus Programas de Participação em Lucros ou Resultados foram realizados de acordo com a Lei nº 10.101/2000.

### **Das alíquotas aplicadas**

Expõe que o demonstrativo das alíquotas, rubricas e entidades destinatárias das Contribuições Destinadas a Outras Entidades e Fundos se encontra na seção “Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$ inclusa no “Auto de Infração – Contribuição de Outras Entidades e Fundos”.

### **Dos levantamentos fiscais**

Foram dois os levantamentos identificados no quadro que segue:

CÓDIGOS	ANEXOS	DESCRIÇÃO DO LEVANTAMENTO	PERÍODO
E	2014_LEV_E 2015_LEV_E	GRATIFICAÇÕES CONCEDIDAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO INCLUSAS NAS REMUNERAÇÕES DECLARADAS EM GFIP	01/2014 A 12/2016
H	2014_LEV_H 2015_LEV_H 2016_LEV_H	PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO EM LUCROS EFETUADOS A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEI 10.101/2000	01/2014 A 12/2016

### **Da multa aplicada**

A multa lançada de ofício de 75% é a prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

### **Da ciência**

A ciência do lançamento deu-se conforme termo de fls. 7.736/7.737.

### **Da Impugnação**

Inconformada com o lançamento, a autuada apresentou, em 15/05/2019, a impugnação de fls. 7.750 a 7.796.

Foram anexados os seguintes documentos às fls. 7.797 a 8.509: cópias de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Procuração e Termo de Substabelecimento, de Atas de Reuniões do Conselho de Administração, de Ata de Assembleia Geral, de Estatuto Social, do Auto de Infração e anexos, do Relatório Fiscal, de guias de recolhimento, de Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados e de documentos relativos ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados.

A recorrente pugna pela tempestividade da peça contestatória, requerendo seu recebimento e processamento, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

#### **Das considerações relativas ao sigilo de dados**

Afirma a impugnante que a fiscalização teria se dado sobre a folha de pagamentos, sendo que, em tais documentos, e nos Anexos aos autos de infração lavrados, poderia haver informações de terceiros (empregados) que deveriam ser preservadas, nos termos do art. 5º, inciso X da CF/88 e do art. 198 do CTN.

Ressalta que não estaria, aqui, a exigir a preservação do sigilo de tais dados, mas afirma que esta preservação (por se tratarem de dados de terceiros) seria inerente ao caso e de responsabilidade das autoridades que conduzissem este processo administrativo.

#### **Da extensão da defesa**

Relata que o procedimento de fiscalização foi voltado apenas para a ARCELORMITTAL BRASIL S/A. Assim, os dados e documentos trazidos na contestação se referem apenas a esta Companhia (sede e filiais). Aponta que neste processo não houve atribuição de responsabilidade tributária em razão de grupo econômico como ocorreu nas autuações sob controle do processo 15504.721068/2019-41.

#### **Dos fatos e do pedido de conexão**

Alega a empresa que, em 16/04/2019, teria sido notificada pelo não recolhimento de contribuições destinadas à Seguridade Social, durante o período compreendido entre março de 2014 a março de 2016, incidentes sobre as seguintes rubricas: i) PLR paga aos empregados; ii) gratificações/abonos pagos aos empregados; iii) PL dos diretores estatutários (não empregados) e iv) valores pagos a empregados expatriados.

Afirma que o termo de verificação fiscal das autuações teria deixado uma série de obscuridades. Contudo, denota-se que a fiscalização lavrou três autos de infração vinculados a dois processos administrativos: 1) processo 15504.721068/2019-41: Contribuição previdenciária da empresa e do empregador (cota patronal e RAT) e Contribuição previdenciária dos segurados e 2) processo 15504.721069/2019-95: Contribuição para outras entidades ou fundos.

Informa, assim, que o procedimento fiscalizatório instaurado teria resultado não só na lavratura do presente auto de infração, mas, ainda, na lavratura de outros

autos de infração para cobrança da cota patronal e dos segurados. Assim, a bem da celeridade e da economia processual, pugna pelo trâmite conexo da presente autuação com o outro auto de infração lavrado.

#### **Preliminares**

##### **Da alegação de nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais – ausência de conduta típica, inexigibilidade dos valores cobrados e ausência de débito**

Afirma, aqui, a impugnante, que a fiscalização teria procedido à abertura de Termo de Representação para Fins Penais em relação à obrigação tributária exigida, ao argumento de que a ausência de pagamento da rubrica exigida nos autos poderia configurar, em tese, de crime contra a Seguridade Social.

Sustenta que os valores cobrados sequer seriam devidos, pelo que não haveria que se falar em supressão ou redução de contribuição previdenciária.

Menciona que o direito penal não poderia ser utilizado como coerção para pagamento e nem tampouco para colocar a pecha de ilícito penal em dirigentes que seguiriam estritamente o que determina o Ordenamento Jurídico.

Para ela, duas seriam as razões para que não se aceitasse tal representação:

- a) os supostos créditos tributários em favor da Receita Previdenciária não estão definitivamente constituídos, o que somente ocorrerá com o julgamento definitivo no âmbito administrativo – não se julgou a veracidade do crédito tributário, nem tampouco a Administração Pública declarou, de forma definitiva, a sua conduta – não havendo qualquer tipicidade, no momento, a ensejar a representação, soando a sua emissão como verdadeira coação para pagamento;
- b) o presente caso não se enquadraria no tipo penal, não se podendo conceber que qualquer discussão quanto aos recolhimentos de contribuições previdenciárias seja considerado como tipificador do crime previsto no art. 337-A do CP, devendo a tipificação do crime pressupor o elemento do dolo, o que não é o caso dos autos, pois tudo foi apurado pela fiscalização com base na sua contabilidade.

Defende que não poderia o julgador administrativo dizer, no caso, que não teria competência para opinar quanto à questão, podendo ele aferir se há dolo, fraude, sonegação nos autos, e que, se não atesta a presença de tais elementos, é porque não haveria sentido na representação fiscal para fins criminais.

Para ela, no julgamento do presente feito, o Julgador Administrativo teria o dever funcional de pronunciar (a) se as parcelas cobradas são devidas e o lançamento está correto e (b) ainda que correto o lançamento, se houve no caso algum tipo de dolo, má-fé, burla à fiscalização, fraude, enfim, algo que caracterizasse a instauração de qualquer procedimento criminal em parcelas que são de alta indagação jurídica.

Por tudo o que foi exposto, entende que o Julgador Administrativo deveria determinar que os autos da representação não fossem remetidos pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal competente para promover a ação penal, pelo menos enquanto não findo o processo administrativo, a uma porque, enquanto não findo o processo administrativo, não caberia tal procedimento, a duas porque o ilícito penal, sempre, deve ter como elemento subjetivo a conduta de má-fé, de sonegação, o que não seria o caso dos autos.

**Da alegação de decadência parcial do crédito tributário com base no art. 150, §4º, do CTN**

Alega que fora cientificada do lançamento em 16/04/2019, sendo que a autuação abrange créditos tributários referentes às competências de março de 2014 a março de 2016. Como se referem a contribuições previdenciárias, cujo tributo é sujeito ao lançamento por homologação, incide a regra disposta no art. 150, §4º do CTN.

Sustenta que o prazo decadencial do lançamento é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que realizou recolhimento antecipado do tributo e que sobre tal matéria

incide a Súmula 99 do CARF. Junta documentos comprobatórios (doc. 04 - GFIP e GPS).

Assim, deve ser acatado o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, §4º c/c 156, V, ambos do CTN, para decretar a extinção do crédito tributário no que se refere às parcelas atingidas pela decadência, ou seja, até a competência de abril de 2014, tendo em vista a ocorrência da preclusão parcial do dever de lançamento.

### Mérito

#### **Da glosa referente à participação nos lucros e resultados – alegação de cumprimento legais**

Relata a defesa que a fiscalização glosou os pagamentos feitos pela empresa e outras quatorze filiais a seus empregados a título de participação nos lucros e resultados, referentes aos exercícios de 2014 e 2015. Tais pagamentos ocorreram nas competências de 11/2014 (antecipação) e 05/2015 (acerto) – referentes à PLR de 2014 – e nas competências de 02/2016 ou 03/2016 (a depender da filial), para a PLR de 2015, haja vista o não cumprimento das metas e a ausência da antecipação prevista no período.

Aduz que inexistente qualquer outro fundamento para a glosa relativamente à PLR que não seja a data de pactuação dos acordos coletivos apresentados, tendo sido reconhecido pela fiscalização que a negociação seguiu os ditames da Lei nº 10.101/2000.

Traça as premissas nos ditames constitucionais e legais relativas à participação nos lucros e resultados. Sustenta que “uma vez apurada a natureza da parcela paga, sendo ela de *participação nos lucros ou resultados*, não deve tal parcela compor a remuneração para quaisquer fins”.

Defende que a Lei nº 10.101/2000 não pode restringir o alcance do texto constitucional, já que não se trata de lei complementar, não podendo serem obrigatórios os requisitos, mas indutivos, aclarando a norma. Assim, não podem inviabilizar a participação nos lucros ou resultados. Junta precedentes do STJ e do CARF que diz se subsumirem a sua linha argumentativa.

Alega que as autuações se erguem em expressa ofensa à Constituição Federal e à jurisprudência administrativa sobre o tema, na medida em que a Fiscalização pretende desconfigurar as parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados pela Impugnante, respaldando-se em um suposto requisito legal que não existe e desnaturando a intenção constitucional de estimular as empresas sem o ônus de verba salarial.

Prossegue, defendendo a completa observância aos ditames da Lei nº 10.101/2000, mesmo presente a dificuldade operacional de fechamento da PLR em momento anterior ao exercício.

Aduz que a interpretação da lei pela fiscalização - a necessidade de pactuação prévia - é subjetiva e restritiva, e não encontra amparo na literalidade da Lei nº 10.101/2000. Demais, não precisaria negociar a PLR, o faz por mera liberalidade visando o benefício dos empregados e o crescimento da atividade econômica. Sustenta que "a lei, ao mencionar o termo “previamente” fixadas, não utilizou a expressão “antes do início do exercício/período de apuração”, o que demonstra não haver qualquer literalidade seguida pelas autuações no caso em tela". Assim, a fiscalização foi impor restrições onde a lei não as impôs.

Traz precedentes administrativos que diz se subsumirem a sua linha argumentativa. Alega que a matéria era pacífica a favor dos contribuintes na CSRF, portanto, a autuação ainda afronta aos princípios da segurança jurídica, confiança sistêmica e ao próprio art. 146 do CTN. Cita doutrina em linha com sua tese de defesa.

Também, traz à baila a recente alteração legislativa feita no bojo da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) que visou possibilitar, de forma ainda mais efetiva, o resguardo de situações jurídicas consolidadas no passado ante a mudança de posicionamento dos órgãos administrativos e da jurisprudência sobre o tema.

Portanto, a contribuinte agiu pautada nos parâmetros que o CARF e a CSRF haviam fixado sobre esse aspecto específico da PLR em tela, todos os acordos firmados pela Impugnante e que foram objeto da glosa combatida atingiram plenamente os requisitos impostos pela Lei n.º 10.101/2000. Quanto aos demais requisitos legais, a PLR paga pela

empresa não constitui objeto de qualquer suspeita da Fiscalização, sendo inquestionável a observância da periodicidade, cumprimento dos valores acordados e dos prazos estipulados e a validade de tais Planos, tanto na forma quanto na essência.

Ainda, sustenta que são falsas as premissas adotadas pela fiscalização: a análise foi restrita a apenas um acordo, tecendo críticas à totalidade dos planos, sendo que algumas presunções não são aplicáveis a todos os acordos coletivos; os acordos relativos à filial de João Monlevade foram fixados diretamente com o sindicato representativo da categoria de empregados e não com uma comissão de empregados, como afirma a fiscalização; a Lei n.º 10.101/2000 não obriga que sejam adotadas metas específicas; a ausência das datas da negociação em alguns acordos não se trata de equívoco, já que o instrumento era assinado em reuniões de negociação do PLR, sendo que as atas das reuniões comprovam o mês da negociação.

Assim, não há dúvida de que os acordos em análise foram assinados dentro do exercício de apuração da PLR e todos em período hábil à aferição das metas e resultados contratados.

Assevera que o relatório fiscal se equivoca gravemente, sobretudo se levar em consideração o segundo exercício em questão (2015), no qual a maior parte dos acordos foi firmada até o início do quarto mês do exercício (abril de 2015), sendo absurdo afirmar que os empregados teriam apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas.

Ademais, há filiais em que se verifica que a assinatura dos acordos ocorreu ainda no segundo mês e no início do terceiro mês dos exercícios analisados.

Sustenta que a alegação do fiscal no sentido de que teria ocorrido mudança substancial das metas de um exercício para o outro é uma grande inverdade dos lançamentos, bastando que se verifique o teor das metas negociadas de um exercício para o outro para se constatar que não houve qualquer alteração substancial.

Ademais, as mudanças se deram por imposição legal em função da mudança na legislação que regula a PLR (Lei n.º 10.101/2000) quanto ao conteúdo das metas que poderiam ser fixadas para apuração da participação dos empregados.

Portanto, como as metas gerais adotadas foram as mesmas em todos os casos, sendo estas a de maior peso na apuração e, em relação às metas específicas, não houve qualquer alteração substancial, a jurisprudência do CARF entende pela existência de um motivo a mais em favor da flexibilização da regra atinente à data da pactuação do acordo. Junta precedentes do indigitado tribunal administrativo.

Por fim, aponta que a fiscalização deixou ainda de analisar, quanto à sede, o fato de os planos firmados preverem a contratação de metas individuais entre empregados e empresa através do Programa GEDP: as metas contratadas são previamente conhecidas pelos empregados e os instrumentos de negociação se revelam efetivos meios de integração entre o trabalho e o capital, tal como deve ser o instituto da PLR.

Conclui dizendo que:



a) a legislação da PLR (Lei 10.101/00) não pressupõe que a validade dos planos firmados com base em metas ocorre apenas nos casos em que os acordos são assinados antes do início do exercício e, sendo este o fundamento da glosa, demonstra-se, de per si, a invalidade e ilegalidade dos lançamentos, baseados em uma interpretação restritiva e deturpada da norma;

b) a fiscalização, no intuito de justificar a glosa, promoveu uma análise totalmente parcial e tendenciosa dos planos de participação firmados pela empresa, baseando-se apenas em dois planos no universo de mais de doze fiscalizados, o que acarretou uma análise parcial e tendenciosa dos documentos apresentados;

c) assim, uma análise pormenorizada desses planos e dos demais documentos já juntados aos autos pelo próprio fiscal demonstra a completa insubsistência das autuações fundadas com base na data da assinatura dos acordos, considerando que houve o efetivo cumprimento dos requisitos legais que confluem para que os empregados já tivessem ciência das regras atinentes a PLR, razão pela qual esta constitui efetivo elemento de integração dos empregados ao capital e incremento da produtividade.

**Da glosa referente às gratificações. Artigo 144 da CLT. Ausência de habitualidade. Impossibilidade de incidência das contribuições.**

Relata que a fiscalização incluiu na glosa os pagamentos efetuados pela empresa, especificamente na filial de João Monlevade (CNPJ nº 17.469.701/0066-12), a seus empregados, a título de gratificação, os quais transitaram pelas folhas de pagamento através de dois códigos distintos, quais sejam: gratificação anual (rubrica 0146) e média da gratificação anual (rubrica 0149), ambas pagas no período de 03/2014 a 11/2015.

Sustenta que as gratificações pagas pela empresa não possuem natureza salarial, uma vez que não são habituais, e ainda não podem ser tributadas em virtude da expressa isenção concedida pelo art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/1991.

Diz que se tratam de abonos, não havendo habitualidade como elemento caracterizador da verba como salário de contribuição. A gratificação anual trata-se de um abono concedido em razão das férias gozadas pelo empregado, tal como previsto pelo art. 144 da CLT e que é pago quando do gozo das férias. A segunda rubrica, chamada de média de gratificação anual, trata-se de mero ajuste e acerto da primeira, uma vez que o salário-base, ao longo do ano, vai sofrendo variáveis e ajustes, assim, para que não haja um ferimento a isonomia, no ano seguinte, a empresa calcula as diferenças de tais variáveis que se incorporam ao salário ao longo do ano e realiza o pagamento de tais diferenças.

Em sendo abono, independe de habitualidade de pagamento, a não incidência decorre de isenção prevista na Lei nº 8.212/1991.

Traz precedentes do CARF e sustenta que, atendidos os dois únicos requisitos legais exigidos – de que os abonos não ultrapassem 20 dias de salário e sejam previstos em cláusula de acordo ou convenção coletiva – não há que se afastar a isenção com base nas alegações tecidas no relatório fiscal (assiduidade ou absenteísmo).

Conclui dizendo que os abonos de férias celebrados no âmbito dos ACT's da ArcelorMittal Monlevade, estão plenamente enquadrados no art. 144 da CLT, uma vez que previstos em instrumento de negociação coletiva, não excedem a vinte dias de salário e tampouco pode integrar a remuneração do empregado, por expressa disposição legal.

Apenas por argumentar, não há razão à fiscalização porque o pagamento do referido abono é plenamente eventual e não se trata de verba salarial, não se trata de

contraprestação pelos serviços prestados, a verba é paga por mera liberalidade da empresa.

Demais, as verbas aqui tratadas também foram glosadas em fiscalização pretérita, tendo sido consideradas eventuais pelo CARF.

#### **Do pedido de perícia**

Sustenta que, não sendo decretada a improcedência de plano das autuações, necessária a prova pericial com vistas a esclarecer o que já deveria constar do relatório fiscal e da fundamentação do ato administrativo do lançamento.

Nesse passo, indica como assistente-técnica da perícia requerida a Sra. Elizabete Aparecida Couto Valentini e elenca quesitos divididos nos tópicos que seguem: a) verba participação nos lucros e resultados e b) gratificações glosadas.

#### **Acórdão de Impugnação**

A autoridade julgadora de primeira instância rejeitou a preliminar de nulidade, inclusive em relação à representação fiscal para fins penais, em face da incompetência deste Conselho nos termos do enunciado de Súmula CARF nº 28.

Reconheceu a decadência do crédito tributário constituído na competência 3/2014.

Reconheceu a incidência de contribuição previdenciária sobre as gratificações, por estarem as verbas previstas em Acordos Coletivos de Trabalho.

Reconheceu a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em PLR, por não preenchimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

Rejeitou o pedido de perícia.

Ciência postal em 9/9/2019, fls. 8.551.

#### **Recurso Voluntário**

O contribuinte interpôs o recurso voluntário em 9/10/2019, fls. 8.554/8.599, tendo por fundamentos:

- I. Nulidade do lançamento pela mudança do entendimento da fiscalização da Receita Federal do Brasil quanto aos critérios da Lei nº 10.101/2000 a respeito do período de assinatura dos acordos de PLR e ainda pela ausência de clareza no estabelecimento do critério temporal exigido na Lei para validação dos planos, com a demonstração de não haver avaliado cada um dos acordos firmados mas apenas tomando o de uma filial por amostragem;
- II. Nulidade da representação fiscal para fins penais por ausência de conduta típica, inexigibilidade dos valores cobrados e ausência de débito;
- III. Nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, indeferimento da prova pericial e juntada posterior de provas;

- IV. Improcedência da glosa referente à participação nos lucros e resultados, posto o fiel cumprimento dos ditames legais;
- V. Improcedência da glosa referente às gratificações ante o art. 144 da CLT, ausência de habitualidade e impossibilidade de incidência das contribuições.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallm, Relator.

O Recurso Voluntário apresentado é tempestivo e dele tomo conhecimento por atender as demais formalidades legais.

### Nulidade do Lançamento

O recorrente requereu a declaração de nulidade do lançamento, ante à mudança de entendimento fiscal quanto aos critérios da Lei nº 10.101/2000, ferindo a segurança jurídica, os arts. 146 do CTN e 24 da LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/2018.

Quanto aos acordos de PLR, o lançamento não esclareceu qual teria sido o critério temporal para validação dos planos, além de a fiscalização não haver avaliado os acordos firmados, mas tomado apenas o de uma das filiais em amostragem.

Tais argumentos haviam sido deduzidos na impugnação, como matéria de mérito, não preliminar. A Delegacia de Julgamento assim se pronunciou:

Especificamente, em relação à pactuação prévia, defende que à época dos fatos, praticou os atos e celebrou os negócios jurídicos com base no entendimento adotado pelos órgãos administrativos no tempo do fato. Contudo, não é este o entendimento administrativo. A inexistência de acordo prévio à aquisição do direito, para pagamento de participação nos lucros e resultados, desatende ao art. 2º da Lei nº 10.101/2000, fazendo com que incidam contribuições sociais sobre a verba em comento.

Vejamos a orientação da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit no tocante ao momento em que as regras, metas ou condições podem ser estabelecidas, exarada por meio da Nota Cosit nº 89, de 11 de junho de 2012, onde restaram esclarecidos alguns pontos sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da Empresa (PLR):

17. No que se refere ao momento de fixação **das regras**, não há qualquer dúvida de que estas **devem ser estabelecidas antes da data em que os empregados devem iniciar seu cumprimento** e não apenas antes da data do pagamento da PLR. A razão é óbvia, não é possível estabelecer condições para o passado, nem tem qualquer serventia estabelecer regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, uma vez que, práticas desta natureza não atendem aos objetivos da lei. O inciso II do § 1º do art. 2º dispõe expressamente que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados **previamente**, o que afasta qualquer dúvida sobre este ponto da matéria.

18. Assim, os acordos para pagamento imediato de PLR, como aqueles feitos para evitar ou interromper greves, são em si incompatíveis com o atendimento

das regras da lei e, portanto, a natureza remuneratória dos valores pagos não está afastada.

19. Pela leitura dos dispositivos da lei, depreende-se que a PLR deve ser implementada de forma planejada, de modo que haja tempo adequado para que sejam atendidas todas as exigências da lei, não pode ser utilizada como solução de última hora ou simplesmente ser invocada para deixar de pagar as contribuições previdenciárias e outros direitos trabalhistas, fato este que constitui burla ou desvirtuamento da lei, o que não pode ser admitido nem pelo fisco, nem pelos trabalhadores e respectivos sindicatos.

20. O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, dispõe claramente que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que a estabelece. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR. **Após o início do período de cumprimento das regras, só é possível admitir eventual ajuste**, dependendo da justificativa apresentada, quando da análise do caso concreto. (grifei)

...

Assim, não foram preenchidos todos os requisitos previstos na forma da Lei n.º 10.101/2000, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

À época da autuação, havia uma norma administrativa da RFB que exigia a pactuação de regras antes da assinatura do PLR e início de seu cumprimento, não só antes do pagamento, logo, desfavorável ao contribuinte.

A existência de decisões da Câmara Superior dos Recursos Fiscais (CSRF) não assiste o contribuinte em seu objetivo de desconstituir o lançamento pela nulidade, porque estas decisões não manifestam o posicionamento consolidado da Administração Tributária a respeito da matéria, nem infirmam o princípio do livre convencimento do julgador.

Para que houvesse a alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, seria necessário que a Administração Tributária tivesse posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR, nos moldes efetuados no caso concreto, não se enquadrariam na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. E, posteriormente, a Administração Tributária constituísse crédito tributário considerando a existência de fato gerador.

Portanto, não houve afronta à segurança jurídica, à confiança ou à boa-fé.

Outrossim, consoante restou decidido no Acórdão nº 9202-006.996, de 29/8/2018, da 2ª Seção da CSRF, as alterações realizadas no âmbito da LINDB são inaplicáveis aos julgados no âmbito do CARF.

Reproduzo o trecho da decisão lavrada pela I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo e que se aplica ao caso concreto e com o qual concordo, integrando a este voto:

Antes de examinar o recurso interposto no momento próprio, analiso questão de ordem levantada pelo Contribuinte da Tribuna e que argui preliminar de aplicação ao caso da Lei nº 13.655, de 25/04/2018. Sustenta o Contribuinte, em síntese, que a jurisprudência predominante à época dos fatos que ensejaram a autuação era majoritariamente no sentido da desnecessidade de pactuação dos instrumentos de PLR previamente ao período de apuração dos lucros e resultados e que, segundo sua interpretação do art. 24

da Lei nº 13.655, de 2018, este Conselho não mais poderia alterar essa orientação em relação ao contribuinte.

[...]

Não assiste razão ao Recorrente. O dispositivo claramente dirige-se ao controle interno de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, daí dirigido às esferas administrativas, “controladoras ou judiciais”. Vale dizer, visa proteger a decisão de autoridade administrativa praticada conforme orientação vigente à época de sua prática.

Há uma enorme diferença com o que ocorre com o processo administrativo tributário em que se analisa a validade de ato praticado pela autoridade administrativa (lançamento, por exemplo) à luz do contraditório, devendo o julgador administrativo, singular ou colegiado, decidir conforme sua convicção. Vincular a decisão presente ao que fora decidido no passado em outros processos é absolutamente incompatível com os princípios que regem o processo administrativo tributário.

Tal posição implica em atribuir aos órgãos julgadores administrativos o poder de determinar, em cada caso e de maneira definitiva, a posição a ser adotada por toda a administração tributária. No caso presente significaria atribuir aos colegiados do CARF – supondo ser verdadeiro o fato alegado de que a jurisprudência do CARF era predominante no sentido pretendido pelo Contribuinte, o que se admite apenas para argumentar – o poder de decidir de forma definitiva e vinculante a toda a administração tributária, a interpretação quanto à desnecessidade de pactuação prévia no PLR.

Para isso existem outros instrumentos, como a súmula, à qual pode ser atribuída força vinculante, por ato do Ministro da Fazenda.

Registro, por fim, que a prevalecer a interpretação proposta pelo Recorrente – o que se admite apenas para argumentar – a regra valeria tanto para decisões favoráveis quanto desfavoráveis aos contribuintes. Isto é, jurisprudências predominantes num determinado sentido, favorável ou contrária aos interesses dos contribuinte, não poderia ser alterada posteriormente em relação a práticas realizadas durante a predominância dessa jurisprudência, o que configuraria, para o contribuinte prejudicado cerceamento de direito de defesa.

Não bastasse isso, o conceito de jurisprudência predominante é, no mínimo vago, para ser definidor da validade ou não de condutas em matéria tributária. Para isso, repito, existe as sumulas, que nada mais são do que a consolidação, num ato, aí sim, vinculante aos órgãos julgadores, de jurisprudência predominante.

Penso que a pretensão do Recorrente é uma tentativa de restringir a atuação do Colegiado no exercício de sua livre convicção quanto ao mérito da questão posta em julgamento, com base em numa interpretação extensiva de norma que, a meu juízo, tem destinação específica outra que não o contencioso administrativo tributário. (grifei)

Assim, indefiro a preliminar, por não estar configurada a modificação do critério jurídico exigida no art. 146 do CTN e pela inaplicabilidade ao caso do art. 24 da LINDB.

Quanto à acusação de que a fiscalização pautou a autuação em apenas um único acordo de PLR, assim se pronunciou a Delegacia de Julgamento:

Como preliminar, pugna pela nulidade das autuações por terem se baseado em um único Acordo de PLR referente ao Acordo 2015 da Unidade Cariacica. Sustenta que a fiscalização passou a tecer críticas à totalidade dos planos de PLR, partindo de algumas presunções que, de fato, não seriam aplicáveis a todos os acordos coletivos. Assim, esta metodologia adotada leva à nulidade do auto de infração e da totalidade do procedimento fiscal.

Nesse ponto, não comungo do entendimento da defesa. Explico. Como dito alhures, o procedimento fiscal foi efetuado de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal. Não houve cerceamento ao direito de defesa, tanto é que a impugnação enfrentou a totalidade das matérias abordadas no lançamento, inclusive o PLR firmado pela AcelorMittal com as comissões de empregados das unidades.

Demais, como foi destacado na peça contestatória, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 51) o auditor afirma que “temos, portanto, um conjunto de 22 Acordos de Participação em Lucros ou Resultados firmados diretamente com as comissões de empregados das unidades. Não vamos aqui apresentar a análise de cada um desses acordos, pois a estrutura básica é a mesma, faremos apenas, a título de exemplo, a análise do Acordo 2015 da Unidade Cariacica ressaltando, porém, as particularidades relevantes encontradas nos demais planos” (grifei e sublinhei).

Assim, restou evidente que o auditor analisou a totalidade dos acordos e não somente aquele referente ao Acordo 2015 da Unidade Cariacica, como defende a autuada.

Concordo com a Delegacia de Julgamento na conclusão adotada.

A Lei não estabeleceu rito especial a ser atendido no procedimento administrativo que vise determinar a ocorrência de fato gerador.

Logo, contanto que balizado por ditames legais e normativos e pelos princípios informadores do Direito, o agente fiscal presidente da investigação tem autonomia para determinar qual o modo de realização da ação fiscal, inclusive podendo esta ser inquisitorial.

Assim, a tomada de um contrato específico como representativo dos demais, dada a identidade da estrutura básica, não importa em nulidade no lançamento, cabendo ao recorrente, no caso concreto, demonstrar se e como a metodologia tenha lhe acarretado prejuízo.

Ou deveria demonstrar que a adoção da generalidade versus especificidade teria acarretado erro na identificação do fato gerador, por exemplo, com a demonstração de que a análise individualizada teria resultado na não tributação em face a algum acordo.

Isto não ocorreu, porém!

Resgato alguns trechos da impugnação cotejada com comentários:

Isto porque, conforme se constata dos acordos juntados aos autos (fls. 7.185-7192), não obstante adotem uma estrutura padrão, sobretudo no que tange a análise das metas, verifica-se algumas diferenças substanciais entre estes, sendo absurda a tentativa fiscal de tecer conclusões gerais sobre acordos relativos a quinze unidades produtivas sem analisar, uma a uma, as cláusulas e características apontadas sobre o ponto questionado (fixação das metas – conhecimento prévio).

Como primeira premissa equivocada, destaca-se a seguinte afirmação constante do TVF: “os Acordos de PLR firmados pela ARCELORMITTAL correspondem ao previsto no Art. 2º, II da lei 10.101/2000, ou seja, foram firmados com uma comissão de empregados criada especificamente para a negociação do PLR”.

Ora, trata-se de premissa equivocada, pois como já mencionado nos tópicos anteriores, os acordos relativos à filial de João Monlevade foram fixados diretamente com o sindicato representativo da categoria de empregados (fls. 7.270 a 7.276 dos autos).

Contudo, como se não bastasse o apontado acima, é preciso ainda demonstrar a invalidade ou inverdade das demais conclusões alcançadas pelo fiscal quanto a

**invalidade dos planos de PLR apresentados pela empresa a partir da análise exclusiva e injusta apenas do acordo da filial de Cariacica, vejamos:**

O fato de o acordo da filial de João Monlevade haver sido firmado com o sindicato da categoria e não com uma comissão de empregados não altera a conclusão fiscal, cuja motivação para a autuação fora “*a ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como a falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado*” (§ 71 do Termo de Verificação Fiscal).

i) **Ao tratar das metas globais adotadas, a Fiscalização considera que “evidentemente, tais metas globais vão medir o desempenho corporativo que dependerá não só do esforço da unidade Cariacica em questão, mas de todos os outros setores, unidades e empregados da companhia, e, ainda, das condições do mercado, da economia global, do desempenho dos concorrentes etc”.**

A Lei 10.101/00 não obriga que sejam adotadas metas específicas, locais, por equipes de empregados ou individuais. É a própria empresa que, considerando a importância de aumentar a produtividade dos empregados e torná-los ainda mais conectados aos objetivos empresariais, promove ainda a negociação de metas locais e/ou individuais, as quais possibilitarão maior crescimento e desenvolvimento das unidades produtivas;

ii) **Assim como apontou o fiscal, “as metas locais são estabelecidas como uma espécie de ‘mapa’ para que os trabalhadores saibam exatamente onde devem direcionar o seu esforço pessoal para que atuando nas metas de interesse da companhia tenha o seu esforço adicional recompensado com a participação nos lucros da mesma”.**

Portanto, é com base nas palavras do próprio fiscal que se conclui que, apesar do acerto e suficiência das metas gerais, não se pode ainda desconsiderar a relevância das metas locais adotadas, salutar para a efetiva integração e cumprimento dos objetivos propostos pela PLR. Nesse sentido, reforça-se o absurdo da desconsideração do processo de negociação das metas locais e a validade destas com base na simples alegação sobre a data de fechamento do acordo.

Aqui, a fiscalização traçou diferenças entre metas gerais e locais a título ilustrativo sem que isto repercutisse na motivação do auto de infração.

Relevante destacar a incongruência existente na argumentação do contribuinte ante o fato oponível: não houve invalidação ou desconsideração da negociação das metas locais, mas apenas que estas não foram acordadas previamente como exigido pela Lei nº 10.101/2000, daí demandando a lavratura do auto de infração.

iii) **Adentrando nas motivações do lançamento sobre a PLR, o fiscal afirma que “a fiscalização identificou desconformidades: em vários destes documentos a data de assinatura não constava das cópias apresentadas, já em outros foi verificado que a data de assinatura indicava que a negociação foi concluída vários meses após o início do exercício.”**

Nesse ponto, contudo, desconsidera que, apesar de alguns acordos não apresentarem as datas da negociação, não se trata de um equívoco do instrumento de negociação ou de tentativa de frustrar a fiscalização. O instrumento era assinado em reuniões de negociação da PLR, assim as atas das reuniões em que ocorriam a assinatura destes continham as respectivas, comprovando o mês da negociação, conforme algumas das atas já juntadas por amostragem (doc. 07, cit).

iv) **Portanto, ainda que a Fiscalização tenha, a princípio, informado a ausência de datas de alguns dos acordos, conseguiu identificar e apurar as datas de assinatura**

**destes, conforme detalhou na planilha que segue abaixo, constante das fls. 14 do TVE:**

Em que pese alguns dos acordos não possuam assinaturas, outros documentos, tais como as atas já mencionadas acima (doc. 07, cit), bem como os demais ora anexados, que englobam o acordo de 2015 da filial de Monlevade (doc. 11), demonstram que as negociações foram concluídas após mais de 13 reuniões entre a empresa e o sindicato (afastando, portanto, o argumento fiscal de que as negociações da PLR seriam de fácil conclusão) e comprovam a efetiva conclusão da negociação ainda durante o exercício.

Assim, não há dúvida de que os acordos em análise foram assinados dentro do exercício de apuração da PLR e todos em período hábil à aferição das metas e resultados contratados.

**v) Ainda quanto ao teor dos acordos, o Ilmo. Fiscal traz outra deturpada análise relativa ao tempo de apuração das metas e resultados contratados, qual seja:**

[...]

Data vênua, isso não é motivação “um pouco antes, em outras um pouco depois...”. A nulidade é patente! Induz ainda a pensar que os acordos seriam todos assinados praticamente no meio do ano, considerando a afirmação de que “a companhia teria apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas”.

Contudo, data máxima vênua, o relatório fiscal se equivoca gravemente, sobretudo se se levar em consideração o segundo exercício em questão (2015), no qual a maior parte dos acordos foi firmada até o início do quarto mês do exercício (abril de 2015), sendo absurdo afirmar que os empregados **teriam apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas. Mais de oito meses não seria tempo mais do que razoável para a apuração das metas estabelecidas?**

Ademais, especialmente quanto aos acordos firmados para as filiais de Tubarão e Vega do Sul, os quais o fiscal parece ignorar em sua análise, verifica-se que a assinatura dos acordos ocorreu ainda no segundo mês e no início do terceiro mês dos exercícios analisados, **conforme consta às fls. 7271-7280 e no doc. 05, ora juntado.**

Assim, os empregados tiveram ciência das metas que deveriam ser cumpridas logo no início do exercício, mostrando-se ilógica e absurda a generalização trazida pela Fiscalização para glosar a integralidade dos planos apresentados.

Não houve nenhuma ilação fiscal tendente ao sentido de que os acordos não foram pactuados dentro do exercício analisado, **mas que**, inequivocamente, a referida data (**meados de maio**, vide o § 65 do Termo de Verificação Fiscal) seria incompatível com o programa de metas e resultados pactuados previamente exigido pelo art. 2º, § 1º, II, da Lei nº 10.101/2000.

Respondendo a pergunta do contribuinte, ‘se 8 meses não seria tempo mais do que razoável para a apuração das metas estabelecidas?’, entendo que a resposta seja negativa.

As regras foram consolidadas e estabelecidas quando havia transcorrido mais de 4 meses do período definido como base da avaliação dos resultados e aferição de metas.

É inequívoca, portanto, a transgressão à Lei nº 10.101/2000, pois as cláusulas que estabelecem os requisitos para fruição do direito à PLR, bem assim a definição dos valores devidos devem, **impreterivelmente, ser previamente fixadas.**



Naturalmente, tal conclusão alcança os acordos com a unidade de Tubarão / Vega do Sul, firmados no fim de fevereiro / começo de março.

Se o pagamento da PLR está sujeito ao atingimento de metas, e a Lei n.º 10.101/2000 estabelece, expressamente, no art. 2º, § 1º, II, que os “*programas de metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente*”, por decorrência lógica, o acordo tem que ser definido e assinado antes do começo da execução do programa, ou seja, antes do início do período que será objeto de avaliação, o que não ocorreu no presente caso.

vi) **O relatório fiscal ainda reforça as suas alegações com base em mais uma equivocada e absurda generalização, qual seja, a de que teriam ocorrido mudanças significativas das metas e indicadores em relação ao PLR do exercício anterior, restando patente a necessidade das metas e indicadores estarem ajustados antes do exercício para direcionar o esforço dos trabalhadores. Para tanto, o fiscal analisa as metas e indicadores adotados para a filial de Sabará, conforme segue abaixo:**

[...]

Portanto, a análise das metas específicas adotadas no exercício anterior (2013) e no exercício fiscalizado (2014) teria levado o Ilmo. Fiscal a reforçar a tese de necessidade de definição e divulgação das metas antes de iniciado o exercício.

Contudo, data vênia, trata-se de mais uma análise reducionista, considerando que partiu da verificação de um único acordo coletivo (Sabará) e de apenas uma mudança de exercício.

**Pior, as mudanças se deram por imposição legal!** Entre os exercícios de 2013 e 2014, houve uma séria mudança na legislação que regula a PLR (Lei 10.101/00) quanto ao conteúdo das metas que poderiam ser fixadas para apuração da participação dos empregados. De fato, a Lei 12.832/2013, de junho de 2013, inseriu o §4º no art. 2º da Lei 10.101/00, que assim dispõe:

[...]

Nesse sentido, as alterações feitas nas metas locais de 2013 refletiram a referida mudança legislativa, deixando de constar nas regras de 2014 as metas relativas à taxa de frequência de acidentes do trabalho e absenteísmo. **Contudo, três metas permaneceram idênticas e aplicáveis no exercício posterior, quais sejam: aderência da produção à programação, eficiência global da usina e reclamação de clientes.**

Portanto, das seis metas que passaram a ser adotadas em 2014, metade já era de conhecimento dos empregados desde o exercício anterior. Quanto à outra metade, a lei proibiu que fossem usadas!!!

Cabe ainda destacar, conforme se verifica do acordo de 2014 analisado, que as metas locais possuíam apenas 30% de peso em relação à apuração da PLR total. Por sua vez, as metas que possuíam maior peso (70%) referem-se justamente àquelas há muito conhecidas pelos empregados (metas gerais), bem como que não houve alteração do peso das referidas metas de um ano para o outro, reforçando-se a injustiça da glosa empreendida.

Por fim, cabe ainda destacar quanto ao acordo de PLR analisado (unidade de Sabará) que, em relação ao exercício de 2015, não houve qualquer alteração significativa das metas locais adotadas em 2014, demonstrando a falácia da alegação fiscal nesse ponto. Veja-se, nesse sentido, os quadros comparativos das metas adotadas em ambos os exercícios:

[...]

Veja-se que a única alteração das metas em ambos os exercícios consistiu no desdobramento da meta denominada, em 2014, “aderência da produção à programação” às submetas “cumprimento do plano de produção” e “cumprimento do plano de expedição”, em 2015.

Assim, nula a motivação que se restringiu a um único acordo; equivocadas as premissas adotadas, inclusive quanto aos fatos! Equivocou-se na análise do teor das metas e deixou de apresentar a comparação necessária entre os exercícios objeto da análise (2014 e 2015), análise esta que deixa claro não ter havido qualquer alteração substancial nas metas (gerais e locais) que desqualificaria os planos firmados (em 2015, especialmente, assinado em março daquele ano, ou seja, logo no início do exercício).

Apenas o exemplo acima citado seria suficiente para desqualificar as alegações fiscais: comprova-se não ter havido mudança substancial nas metas de um exercício para o outro, e que essas mudanças, quando ocorridas de 2013 (período não fiscalizado e que, portanto, sequer poderia ter sido usado como argumento) para 2014, decorreram de imposição legislativa. Ademais, comprovou-se que as metas de maior peso (metas gerais) não sofreram nenhuma alteração nos períodos analisados e que, de 2014 para 2015, mesmo as metas locais não sofreram alteração (o que foi ignorado pelo fiscal).

Entretanto, como se não bastasse, cabe ainda apontar em relação às unidades autuadas e que não foram analisadas pelo fiscal (à exceção de Sabará), a existência de planos nos quais também não houve a alteração de nenhuma meta sequer, revelando, mais uma vez, ser absurda e injustificada a glosa, veja-se:

[...]

Em outros casos, por sua vez, verificou-se apenas a alteração de uma única meta que pouco influía no peso da apuração da participação, conforme se verifica dos exemplos abaixo:

[...]

**Assim, demonstra-se que a alegação do fiscal no sentido de que teria ocorrido mudança substancial das metas de um exercício para o outro é uma grande inverdade dos lançamentos, bastando que se verifique o teor das metas negociadas de um exercício para o outro para se constatar que não houve qualquer alteração substancial.**

Portanto, como as metas gerais adotadas foram as mesmas em todos os casos, sendo estas a de maior peso na apuração e, em relação às metas específicas, **não houve qualquer alteração substancial, a jurisprudência do CARF entende pela existência de um motivo a mais em favor da flexibilização da regra atinente à data da pactuação do acordo, conforme se verifica dos precedentes abaixo:**

[...]

Assim, não resta dúvida de que, ante a identidade entre os acordos coletivos firmados dentro de cada uma das unidades produtivas, os quais não sofreram qualquer alteração ou, na pior das hipóteses, apenas alterações pontuais e pouco substanciais de um exercício para o outro, afastando-se a necessidade de maior antecedência na divulgação, **reforça-se a insubsistência dos lançamentos, nesse ponto, na medida em que se demonstra a validade das metas adotadas e a ciência prévia dos empregados sobre as metas e os indicadores negociados.**

Dos exemplos apresentados pelo contribuinte, apenas Mina do Andrade e Tubarão e Vega do Sul exibem metas iguais. Sabará, Monlevade e Juiz de Fora possuem metas sutilmente distintas. Estes casos contraditam o disposto no § 58 do Termo de Verificação Fiscal:

Outra situação que deve ser ressaltada é a ocorrência de mudanças significativas das metas e indicadores em relação ao PLR do exercício anterior, pois nesse caso fica patente a necessidade das metas e indicadores estarem ajustados antes do exercício para direcionar o esforço dos trabalhadores.

Não é a coincidência nem a distinção entre as metas estabelecidas nos acordos que ensejou a tributação dos PLR pelas contribuições previdenciárias, porém a pactuação haver sido efetuada dentro do mesmo exercício em descumprimento da Lei nº 10.101/2000, de sorte que, p. ex., o fato de haverem sido estabelecidos, em Mina de Andrade e Tubarão e Veja do Sul, metas iguais não desnatura a exigência da pactuação prévia.

Impossível assumir que tal identidade flexibilize a definição legal de pacto prévio, afinal, apenas quando o acordo for firmado é que o empregado conhecerá quais as regras claras e objetivas e o nível de esforço que deverá despende a fim de merecer o PLR.

vii) **Por fim, cabe ainda apontar, em reforço a todo o exposto acima, que o Ilmo. Fiscal deixou ainda de analisar, quanto a sede, o fato de os planos firmados preverem a contratação de metas individuais entre empregados e empresa através do Programa GEDP.**

De fato, como já demonstrado acima, o Programa de Lucros e Resultados da sede da empresa está vinculado ao cumprimento de metas globais e metas individuais contratadas pelo próprio empregado, chamado GEDP.

O GEDP tem ciclos anuais de avaliação dos profissionais por metas individuais. No início de cada ciclo (ano civil) são contratadas metas individuais em consenso com o gestor em conformidade com as metas globais do segmento e dos resultados financeiros.

No decorrer do ano, o gestor avalia o empregado em conformidade com a evolução/atingimento de suas metas. No final do ciclo, o gestor atribui ao mesmo um rating de 1 a 5 para sua performance considerando a contribuição para o negócio ao longo do ano. São realizados também comitês com a presença de todos os gestores da área e do RH, que tem em um papel mediador visando garantir a aderência com as políticas da empresa e o efetivo cumprimento das metas.

Assim, trata-se de um sistema previsto nos acordos coletivos da sede administrativa, em razão da especificidade das funções prestadas pelos empregados da sede, tendo por base a necessidade de contratação de metas individuais que observem as características elementares de cada função exercida.

Para esses empregados, portanto, como já demonstrado acima, a contratação das metas individuais ocorre no sistema desde o início do exercício, reforçando a ausência de fundamento para a manutenção da glosa no sentido de que as metas não seriam anteriores ao início da aferição, conforme se verifica das telas do sistema GEDP juntadas em anexo, por amostragem (doc. 09, cit).

Analisando o doc. nº 9, descubro que o GEDP fora implementado em 2015, tendo a contratação de metas sido estabelecida no período de 3 a 28 de fevereiro (fl. 8.372). Portanto, descumprido a exigência lastro da autuação: a pactuação prévia, ou seja, anterior ao exercício de aferição do cumprimento das metas.

Em síntese, após enfrentar cada inconsistência apontada, não enxergo mácula no procedimento adotado pelo agente fiscal e, assim, rejeito mais esta preliminar de nulidade.

## Nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais

Neste ponto, o Recorrente basicamente reitera as razões presentes na impugnação.

Dessa forma, em vista do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais<sup>1</sup>, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015 – Ricarf, não tendo sido apresentadas novas razões de defesa perante a segunda instância administrativa, estando a conclusão alcançada pelo órgão julgador de primeira instância em consonância com o entendimento deste Relator, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante transcrição do inteiro teor de seu voto condutor.

Com relação à contestação relativa à emissão da Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), cumpre ressaltar, aqui, que é dever funcional, plenamente vinculado, do Auditor-Fiscal proceder à sua formalização sempre que identificar atos ou fatos que, em tese, configurem crime contra a ordem tributária ou contra a Previdência Social, nos termos da Portaria da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) n.º 1.750, de 14/11/2018, estando aí também estabelecido o seu trâmite.

...

Assim, tem-se que, de acordo com os dispositivos normativos retro transcritos, a RFFP somente será encaminhada ao Ministério Público após o trânsito em julgado da decisão administrativa, não havendo óbice para a sua formalização no decorrer da ação fiscal, deixando-se para proceder ao encaminhamento da mesma no momento oportuno.

Quanto à análise do teor da RFFP formalizada, por sua vez, cumpre informar que tal pleito excede à competência deste órgão julgador, a qual encontra-se delimitada nos termos da Lei n.º 11.457/2007 e no artigo 277 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 430/2017.

Ressalte-se, aqui, que o presente julgamento – nos termos da legislação de regência – limita-se à discussão relacionada ao crédito tributário constituído por meio dos Autos de Infração em questão.

Cabe observar que embora a RFFP guarde relação com o lançamento efetuado, representa procedimento distinto e de natureza diversa, restando prejudicada, nesta instância, a análise do inconformismo externado em relação à sua lavratura.

A propósito, tem-se que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também já se manifestou a respeito da sua incompetência para apreciar questões relativas à RFFP, por meio de sua Súmula n.º 28 (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Súmula CARF n.º 28: O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais

Nesse panorama, resta evidente que esta instância julgadora não é o fórum apropriado para decidir sobre o andamento/suspensão de Representações Fiscais para Fins Penais.

---

<sup>1</sup> § 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

## Nulidade da Decisão Recorrida

O recorrente requer a anulação da decisão de primeira instância, determinando o retorno dos autos à origem para que seja determinada a produção de prova pericial, sob pena de ferir o contraditório e a ampla defesa.

Requer a juntada de provas documentais em homenagem ao princípio da verdade material.

Ou, eventualmente, requer a baixa do julgamento em diligência, a fim de que a fiscalização analise os documentos apresentados e apure os pontos controvertidos da autuação.

A Delegacia de Julgamento rejeitou os pedidos do contribuinte nestes termos:

A respeito da realização de perícia, reza o artigo 18, *caput*, do Decreto n.º 70.235/1972, a seguir transcrito:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, *in fine*. (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Em suma, a realização de perícia tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento e, portanto, tal procedimento visa à formação de convicção do julgador.

Destaque-se, ainda, que só há perícia se o fato depender de conhecimento especial, o que não é o caso do presente processo.

Cumpre informar, então, que o pedido de realização de perícia, feito pela impugnante, deve ser, aqui, indeferido, dada a sua prescindibilidade para o julgamento da lide, neste momento, posto que os elementos constantes nos autos já são suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora, no que se refere ao presente lançamento.

Ressalte-se, também, que, nos termos do artigo 373, inciso II do Novo Código de Processo Civil, o ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos incumbe à autuada, que deveria ter trazido, no prazo concedido para a apresentação da impugnação, documentos hábeis e suficientes para comprovar suas alegações, de acordo com os artigos 15 e 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

...

E no que se refere à sua solicitação de produção de novas provas, tem-se que deve ser indeferida, uma vez que já estão acostados aos autos todos os elementos de convicção necessários ao julgamento, cabendo destacar quanto às provas documentais que:

- o artigo 15 do Decreto n.º 70.235/1972 determina que o prazo para defesa, com a prerrogativa de juntada de documentos, é de 30 (trinta) dias a contar da ciência da lavratura do Auto de Infração – AI, não havendo qualquer previsão legal de dilação desse prazo;
- a oportunidade para a juntada de provas documentais está prevista no prazo legal, concedido a todos os contribuintes, para apresentação de defesa contra os

lançamentos realizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, de acordo com o artigo 16, parágrafo 4º do Decreto n.º 70.235/1972, incluído pela Lei n.º 9.532/1997, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Diante disso, a instrução da peça contestatória, com os documentos em que esta se funda, é atividade-ônus da qual a interessada se deve desincumbir durante a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento.

O indeferimento do pedido de perícia no acórdão da Delegacia de Julgamento não configurou vício de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento ao direito de defesa, tendo em vista que a autoridade julgadora, fundamentadamente, demonstrou que a produção da prova pericial era desnecessária e prescindível para o deslinde da controvérsia.

Nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, tendo isto se dado de modo fundamentado, como requer o art. 28 do mesmo diploma.

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A perícia – assim como diligência – tem por objetivo esclarecer a situação fática e permitir o livre convencimento do julgador que, neste caso, julgou por serem prescindíveis a que exarasse sua decisão.

Entendo, portanto, que o indeferimento da perícia e da diligência, nos termos ora apontados e os quais reitero, não é motivo para inquirar a decisão de primeira instância de nulidade, devendo este pedido ser rejeitado.

Também indefiro o pedido de juntada posterior de documentos pelas razões expostas pela autoridade julgadora de primeira instância e com os quais concordo.

### **Glosa referente à Participação nos Lucros e Resultados**

Mais uma vez, o Recorrente reitera as razões presentes na impugnação, com breves alusões à decisão da primeira instância.

Como feito em tópico anterior, com esteio no § 3º do art. 57 do Anexo II do Ricarf, adoto os fundamentos da decisão recorrida, mediante a transcrição do inteiro teor de seu voto condutor, realizando os apontamentos que julgo necessários ao término.

Relata a empresa que a fiscalização glosou os pagamentos feitos pela empresa e outras quatorze filiais a seus empregados a título de participação nos lucros e resultados, referentes aos exercícios de 2014 e 2015. Tais pagamentos ocorreram nas competências de 11/2014 (antecipação) e 05/2015 (acerto) – referentes a PLR de 2014 – e nas competências de 02/2016 ou 03/2016 (a depender da filial), para a PLR de 2015, haja vista o não cumprimento das metas e a ausência da antecipação prevista no período.

Defende que, apesar de bravamente elogiada a política de PLR da empresa, a fiscalização glosou os pagamentos efetuados sob o único argumento de ausência de pactuação prévia das metas e resultados estipulados, a saber: suposta ausência de comprovação da negociação e divulgação prévia das metas e resultados a serem alcançados pelos empregados no exercício.

Discute a glosa sobre a ilegalidade da interpretação fiscal, centrando a argumentação nos seguintes pontos: 1) Premissas relativas à participação nos lucros e resultados – PLR. Os ditames constitucionais e legais sobre a matéria; 2) A estrutura dos Programas de Participação nos Lucros e Resultados adotados pela empresa (sede e filiais). A seriedade da política empresarial e de empregabilidade adotada pela ArcelorMittal; 3) Da insubsistência da glosa efetuada. Possibilidade de contratação das metas após o início do exercício. Ausência de estipulação de tal regra na Lei nº 10.101/2000; 4) Da comprovação do cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000. Negociação das metas e indicadores adotados. Alterações das metas pouco significativas. Reconhecimento do acerto do procedimento adotado pela empresa.

Como preliminar, pugna pela nulidade das autuações por terem se baseado em um único Acordo de PLR referente ao Acordo 2015 da Unidade Cariacica. Sustenta que a fiscalização passou a tecer críticas à totalidade dos planos de PLR, partindo de algumas presunções que, de fato, não seriam aplicáveis a todos os acordos coletivos. Assim, esta metodologia adotada leva à nulidade do auto de infração e da totalidade do procedimento fiscal.

Nesse ponto, não comungo do entendimento da defesa. Explico. Como dito alhures, o procedimento fiscal foi efetuado de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal. Não houve cerceamento ao direito de defesa, tanto é que a impugnação enfrentou a totalidade das matérias abordadas no lançamento, inclusive o PLR firmado pela AcelorMittal com as comissões de empregados das unidades.

Demais, como foi destacado na peça contestatória, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 51) o auditor afirma que “temos, portanto, um conjunto de 22 Acordos de Participação em Lucros ou Resultados firmados diretamente com as comissões de empregados das unidades. Não vamos aqui apresentar a análise de cada um desses acordos, pois a estrutura básica é a mesma, faremos apenas, a título de exemplo, a análise do Acordo 2015 da Unidade Cariacica ressaltando, porém, as particularidades relevantes encontradas nos demais planos” (grifei e sublinhei).

Assim, restou evidente que o auditor analisou a totalidade dos acordos e não somente aquele referente ao Acordo 2015 da Unidade Cariacica, como defende a autuada.

Pois bem. Feita a análise preliminar, passo a enfrentar o mérito.

No caso em tela, a impugnante alega que a participação nos lucros ou resultados (PLR) tem comando constitucional (apurada a natureza da parcela paga, sendo ela de PLR, não deve compor a remuneração para quaisquer fins). Também, defende que a lei regulamentadora (Lei nº 10.101/2000) não pode restringir o alcance do texto constitucional nem regulamentar além dos limites, já que não é lei complementar, cujos ditames não podem ser tomados como obrigatórios, mas indutivos, tendo finalidade apenas de aclarar a norma constitucional.

Improcedentes os argumentos. Vejamos.

A desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração decorre de um rearranjo histórico das próprias funções da legislação social, que surge como um direito exclusivamente protetor ou tutelar e desenvolve-se, a partir das crises econômicas, principalmente, como um direito que, a par da tutela ou proteção, visa ainda atender a interesses da gestão da organização empresarial e, conseqüentemente, preservar ou até mesmo estimular o desenvolvimento econômico. Nesse sentido, pode-se afirmar que a

norma flexibilizadora, além de constituir um direito social do trabalhador, tem ainda a função de incentivar o progresso econômico da empresa e do país.

Reforçam e acrescem essa argumentação as palavras do ex-Conselheiro do CARF Mauro José Silva:

O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

A Lei nº 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

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; (grifei e sublinhei)

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei, de sorte que não é correto afirmar que os respectivos pagamentos sempre serão isentos de incidência contribuição previdenciária, como defende a autuada. Demais, como dito, a lei regulamentadora (Lei nº 10.101/2000) não restringe o alcance do texto constitucional, mas regula (estabelece os contornos) a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Demais, o artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, define o salário-de-contribuição, para o segurado empregado, como “a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. Já o parágrafo 9.º desse mesmo artigo 28 enumera, de forma exaustiva, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

A legislação aplicável à espécie estabelece, portanto, como regra geral, a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração total dos segurados a serviço da empresa; somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de isenção do pagamento dessa exação. E nem poderia ser de outra forma, haja vista, primeiro, que, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais; e, segundo, que o artigo 111 do CTN determina sejam interpretados literalmente os dispositivos legais que disponham sobre



suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Em consequência, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991 – assim como de qualquer outro dispositivo legal que estabeleça isenção do pagamento de contribuições – deve ser feita de maneira restritiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

A participação dos empregados nos lucros da empresa somente não integra o salário-de-contribuição, para efeitos de incidência de contribuição previdenciária, quando, nos termos do parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, essa participação seja paga ou creditada de acordo com lei específica, que, como dito alhures, é a Lei n.º 10.101/2000, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa”.

Logo, para que a empresa tenha direito à isenção da contribuição previdenciária, deverá observar os ditames legais. No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do Recurso Especial n.º 856160/PR:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.
2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.
3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.
4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.
5. Recurso especial não provido.

Examinada a Lei n.º 10.101/2000, verifica-se que esta contempla, com vistas à participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas, e de forma a que tal participação esteja isenta do pagamento de contribuições, requisitos que dizem respeito à formalização da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas e requisitos tratam da operacionalização dessa participação.

Os requisitos que tratam da parte formal da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa encontram-se estabelecidos no artigo 2º e seus parágrafos 1º e 2º da Lei n.º 10.101/2000, determinando (a) que a participação deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, seja através de comissão escolhida pelas partes, seja através de convenção ou acordo coletivo; e (b) que o instrumento decorrente dessa negociação deve conter (I) 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 daquilo que vier a ser acordado, (II) a

periodicidade da distribuição, (III) o período de vigência e (IV) os prazos para revisão do acordo. Refere, ainda, que, na fixação das regras em questão, podem ser considerados, entre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Além disso, o instrumento decorrente da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Dado esse quadro, não se compreende no conceito jurídico de participação nos lucros ou resultado o pagamento de verba ao empregado, ainda que paga pelo empregador a esse título, quando não são atendidos os marcos legais caracterizadores da participação nos lucros ou resultados como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho voltado ao incentivo da produtividade.

Assim é que, por exemplo, resta desatendida a moldura legal quando as regras estipuladas nos instrumentos de negociação não permitem que o empregado saiba de forma prévia e objetivamente quais são os desafios em jogo e qual a forma de medir os resultados de seu trabalho no que se refere ao pagamento da PLR, de modo a esforçar-se para cumprir a sua parte, ainda que tais regras tenham sido livremente negociadas por empregadores e empregados.

Ao Fisco, por óbvio, não cabe formular as regras balizadoras da PLR, e que devem ser fruto da livre negociação entre a empresa e seus empregados, porém, compete-lhe examiná-las de modo a verificar se tais regras atendem, ou não, aos pressupostos legais caracterizadores da PLR como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e, repise-se, voltado ao incentivo da produtividade, pois não se subsume no conceito jurídico de PLR o pagamento de verba a empregado de um banco, por exemplo, pelo fato de o funcionário dar “bom-dia” ao gerente todas as manhãs ou por qualquer outro critério subjetivo de avaliação pessoal que não guarde qualquer relação com o estabelecimento de metas objetivas de produtividade.

Que fique claro que empregador e empregados são livres para negociar os critérios de PLR que quiserem, porém se esses critérios não espelham um compromisso prévio com o alcance de metas de produtividade, então a verba paga a esse título deve ser tributada porquanto, além de não se enquadrar na moldura legal que a excluiria da base de cálculo das contribuições sociais, muito provavelmente o que foi acordado foi a flexibilização do salário substituindo a reposição de uma parcela do salário real por uma parcela variável e livre dos encargos sociais e trabalhistas.

Nessa toada, a defesa alega que a burocracia das negociações impossibilita, em muitos casos, o fechamento dos acordos anteriormente ao início do exercício ao qual será aplicado, contudo, as tratativas iniciam assim que o exercício se inicia; não há previsão legal para que a pactuação prévia ocorra antes do início do exercício, tratando-se de uma interpretação subjetiva e restritiva do fiscal; as metas contratadas são previamente conhecidas pelos empregados e os instrumentos de negociação se revelam efetivos meios de integração entre o trabalho e o capital, tal como deve ser o instituto da PLR.

Entretanto, a autoridade lançadora analisou exaustivamente a documentação que teria sido utilizada como base para o pagamento da intitulada “participação nos lucros ou resultados” e as conclusões e apontamentos foram relatadas minuciosamente nos parágrafos 30 a 76 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 51/60). Em resumo, aduz que foram descumpridos os seguintes aspectos legais: ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado (parágrafo 71, fl. 59).

Cotejando o que fora relatado pela autoridade fiscal (parágrafos 30 a 76 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 51/60) e as contrarrazões apresentadas pela impugnante (item 7 da Impugnação - fls. 7.756/7.785), por maior esforço que a defesa faça para defender a legitimidade dos documentos/procedimentos, resta evidente que os valores pagos ou

creditados, pela impugnante, a título de PLR, aos segurados empregados a seu serviço, foram efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000.

Ora, satisfeito o seu conceito jurídico, a PLR deve ser um recurso extra que é pago ao empregado em virtude da obtenção de um ganho de produtividade que empregador e empregado, previamente, se comprometeram a alcançar. No entanto, a tal PLR promovida pela autuada coaduna-se como reposição do valor real do salário, ou parte dele, ao não cumprimento dos encargos sociais correspondentes, em face da ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado.

Especificamente, em relação à pactuação prévia, defende que à época dos fatos, praticou os atos e celebrou os negócios jurídicos com base no entendimento adotado pelos órgãos administrativos no tempo do fato. Contudo, não é este o entendimento administrativo. A inexistência de acordo prévio à aquisição do direito, para pagamento de participação nos lucros e resultados, desatende ao art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, fazendo com que incidam contribuições sociais sobre a verba em comento.

Vejamos a orientação da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit no tocante ao momento em que as regras, metas ou condições podem ser estabelecidas, exarada por meio da Nota Cosit n.º 89, de 11 de junho de 2012, onde restaram esclarecidos alguns pontos sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da Empresa (PLR):

17. No que se refere ao momento de fixação das regras, não há qualquer dúvida de que estas **devem ser estabelecidas antes da data em que os empregados devem iniciar seu cumprimento** e não apenas antes da data do pagamento da PLR. A razão é óbvia, não é possível estabelecer condições para o passado, nem tem qualquer serventia estabelecer regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, uma vez que, práticas desta natureza não atendem aos objetivos da lei. O inciso II do § 1º do art. 2º dispõe expressamente que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados **previamente**, o que afasta qualquer dúvida sobre este ponto da matéria.

18. Assim, os acordos para pagamento imediato de PLR, como aqueles feitos para evitar ou interromper greves, são em si incompatíveis com o atendimento das regras da lei e, portanto, a natureza remuneratória dos valores pagos não está afastada.

19. Pela leitura dos dispositivos da lei, depreende-se que a PLR deve ser implementada de forma planejada, de modo que haja tempo adequado para que sejam atendidas todas as exigências da lei, não pode ser utilizada como solução de última hora ou simplesmente ser invocada para deixar de pagar as contribuições previdenciárias e outros direitos trabalhistas, fato este que constitui burla ou desvirtuamento da lei, o que não pode ser admitido nem pelo fisco, nem pelos trabalhadores e respectivos sindicatos.

20. O § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000, dispõe claramente que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que a estabelece. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR. **Após o início do período de cumprimento das regras, só é possível admitir eventual ajuste**, dependendo da justificativa apresentada, quando da análise do caso concreto. (grifei)

Ainda, em recente julgado, o CARF entende que a pactuação prévia deve se dar previamente ao início aquisitivo do direito ao recebimento do PLR. Veja-se:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA E DE CRITÉRIOS OBJETIVOS 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.

(Acórdão n.º 2201005.101 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Processo n.º 12448.728069/201192; Sessão de 7 de maio de 2019)

Da leitura da peça contestatória, evidencia-se que os acordos em análise foram assinados dentro do exercício de apuração da PLR. Mesmo que a autuada defenda que todos foram efetuados em período hábil à aferição das metas e resultados contratados, a fixação não ocorreu antes da data em que os empregados deveriam iniciar o seu cumprimento. Muito antes, ao contrário, a defesa sustenta que:

Assim que o exercício se inicia, a empresa dá início às tratativas da PLR, com a divulgação das eleições para formação da comissão que irá estipular as metas e demais regras, conforme comprovam os documentos em anexo (doc. 07) e, até a efetiva assinatura do acordo, inúmeras reuniões são celebradas pela comissão escolhida visando a estruturação do plano de metas, consoante comprovam os documentos juntados pelo fiscal (fls. 7418, 7423-7430, 7461-7472, 7475-7479, 7483) e ainda trazidos ao feito (doc. 08).

Assim, não foram preenchidos todos os requisitos previstos na forma da Lei n.º 10.101/2000, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Pelo exposto, a natureza remuneratória da parcela, ainda que denominada PLR, não é afastada, pelo que há incidência da contribuição previdenciária para o RGPS. Assim, tais verbas não aproveitam a isenção estabelecida no parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, integrando a base de cálculo (salário-de-contribuição) das contribuições previdenciárias patronais, objeto do presente lançamento.

O recorrente aponta que, ao contrário do que faz crer o acórdão recorrido, não pleiteia a flexibilização da norma ou sua não aplicação ao caso concreto, o que deseja é que “*a interpretação não deturpe a norma legal ou, a pretexto de ser restritiva, imponha critérios jurídicos onde a lei não o fez*”.

Assim, entende que a exigência de pacto prévio anterior ao início do exercício importa em restringir a interpretação e deturpar a norma de competência, impondo requisitos não expressos no texto legal para fins de fruição do benefício fiscal.

Vejamos!

A condição necessária ao pagamento de PLR é a avaliação do desempenho da empresa e de seus empregados, e o comprometimento destes com o atingimento das metas.

Se o pagamento da PLR está sujeito ao atingimento de metas e a Lei n.º 10.101/2000 estabelece, expressamente, em seu art. 2º, § 1º, II, que os “*programas de metas, resultados e prazos*” devem ser “*pactuados previamente*”, por decorrência lógica, o acordo tem que ser definido e assinado antes de começar a execução do programa, ou seja, antes de início do período que será objeto de avaliação quanto ao cumprimento das metas, o que não ocorreu no presente caso, como será visto adiante.

Ademais, à luz do art. 111, do CTN, a interpretação literal do comando legal confere maior segurança aos direitos sociais, pois, caso aceitemos que acordos possam ser assinados no transcorrer do exercício, na expectativa de que os trabalhadores tenham tido ciência do acordo que seria assinado futuramente, poderemos, sim, estar colocando em risco os direitos sociais, uma vez que estaremos abrindo mão de uma regra clara da lei para decidirmos com base nas subjetividades afetas ao quadro fático que envolve cada programa de PLR.

Por outro lado, se o acordo for assinado previamente à execução do programa de PLR, ou seja, antes do início do período objeto de avaliação, estará em perfeita consonância com o art. 2º, § 1º, II, da Lei n.º 10.101/2000, o que reduzirá a possibilidade de desconhecimento, por parte dos empregados, das regras referentes ao plano, quando da sua execução.

Nessa seara, conclui-se que a pactuação prévia produz duplo efeito protetivo: (a) protege o crédito previdenciário contra o gozo de isenções indevidas e (b) protege o trabalhador quanto à possibilidade de ser surpreendido, durante a execução do programa, por uma regra que desconhecia.

Portanto, a Administração Tributária não está restringindo ou deturpando a norma legal, mas não se curvando a uma pretensa flexibilização, com a esperança de que as empresas que adotem programas de PLR passem a pactuá-los previamente, o que conferirá maior garantia aos direitos sociais dos trabalhadores.

A recorrente alega que, ao manter o lançamento, a autoridade julgadora adotou critério jurídico diferente da fiscalização, por considerar como pactuação prévia a assinatura antes do começo do período de aferição das metas, não do exercício.

Melhor sorte não assiste a esta pretensa nulidade.

O acórdão recorrido utiliza o período de aferição de metas como sinônimo de exercício, como é facilmente comprovado pelo cotejo entre estes trechos:

Vejamos a orientação da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit no tocante ao momento em que as regras, metas ou condições podem ser estabelecidas, exarada por meio da Nota Cosit n.º 89, de 11 de junho de 2012, onde restaram esclarecidos alguns pontos sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da Empresa (PLR):

17. No que se refere ao momento de fixação das regras, não há qualquer dúvida de que estas **devem ser estabelecidas antes da data em que os empregados devem iniciar seu cumprimento** e não apenas antes da data do pagamento da PLR. A razão é óbvia, não é possível estabelecer condições para o passado, nem tem qualquer serventia estabelecer regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, uma vez que, práticas desta natureza não atendem aos objetivos da lei. O inciso II do § 1º do art. 2º dispõe expressamente que os programas de

metas, resultados e prazos, devem ser pactuados **previamente**, o que afasta qualquer dúvida sobre este ponto da matéria.

...

Da leitura da peça contestatória, evidencia-se que os acordos em análise foram assinados dentro do exercício de apuração da PLR. Mesmo que a autuada defenda que todos foram efetuados em período hábil à aferição das metas e resultados contratados, a fixação não ocorreu antes da data em que os empregados deveriam iniciar o seu cumprimento. Muito antes, ao contrário, a defesa sustenta que:

Deve ser entendida como pactuado previamente o acordo de PLR assinado antes da data em que os empregados devem iniciar o cumprimento das metas nele estabelecidas, ou seja, o exercício, conforme também estabelecido no § 57 do Termo de Verificação Fiscal.

Quanto às alegações subsidiárias e esparsas contra à decisão de primeira instância, estas foram discutidas durante a análise da questão preliminar, por sua relação intrínseca com a metodologia adotada pela fiscalização.

Assim, correta a autuação fiscal de contribuição previdenciária sobre o PLR.

### **Glosa Referente às Gratificações**

Neste ponto, assiste razão à recorrente.

A fiscalização identificou as rubricas pagas ou creditadas a segurados empregados sob os códigos 0146 – Gratificação Anual e 0149 – Médias Gratificação Anual, referentes a, nas palavras do contribuinte, “*reflexo da gratificação de férias conforme previsto no ACT em atendimento ao art. 144 da CLT*”.

Entendeu o agente fiscal que, para que as gratificações concedidas não servissem de base de cálculo para a contribuição previdenciária, estes ganhos deveriam ser eventuais, na forma do art. 214, § 9º, V, ‘j’, do Regulamento da Previdência Social.

Contudo, a análise do Acordo Coletivo de Trabalho e os elementos indiciários nos §§ 23 a 29 do Termo de Verificação Fiscal levaram a fiscalização a decidir que a concessão deste benefício está vinculada à remuneração e à assiduidade ou absenteísmo, constituindo, portanto, verba de natureza salarial.

A impugnação sustentou tratar-se de isenção expressa no art. 28, § 9º, ‘e’, item 6, da Lei nº 8.212/91 e, assim, ainda que habitual, não seria atingida pela tributação previdenciária.

Caso superado este argumento, a impugnante defendeu a eventualidade e liberalidade da gratificação / abono.

Em vez de se debruçar sobre a lide delimitada, o acórdão recorrido a expandiu, invocou a Solução de Consulta Cosit nº 12/2018 e concluiu que somente não haveria incidência de contribuição previdenciária sobre o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho. Portanto, como a previsão trabalhista da verba em discussão era um Acordo Coletivo de Trabalho, não seria alcançado pela norma isentiva, devendo ser tributado.

Ao exarar o acórdão, houve inovação da fundamentação jurídica do lançamento:

Dessarte, conquanto a discussão travada acerca da ausência ou não de habitualidade, como as verbas pagas foram previstas em Acordos Coletivos de Trabalho, sobre elas há incidência da contribuição previdenciária. (grifei)

Noutras palavras, independente de se tratarem de verbas habituais ou eventuais, a autoridade julgadora decidiu por manter a exação em razão da previsão trabalhista para a verba ser oriunda de um Acordo Coletivo de Trabalho, não de uma Convenção Coletiva de Trabalho.

A decisão *a quo* é equivocada em inovar o fundamento da autuação originária por outro considerado mais conveniente.

Na realidade, a Delegacia de Julgamento deveria decidir se o lançamento deveria permanecer no universo jurídico, total ou parcialmente, ou ser cancelado, porém não alterar a fundamentação do auto de infração e, assim, usurpar competência que é da autoridade fiscal.

A adoção de critérios novos para a manutenção do lançamento, em conteúdo diverso daquele inicialmente utilizado, importa, a rigor, em efetiva nulidade da atuação das autoridades julgadoras. Esta conduta atenta contra a segurança jurídica e cerceia o direito à defesa assegurado aos contribuintes, pois, no momento da constituição do crédito tributário, são fixados, pela autoridade responsável pelo lançamento, as premissas fáticas e jurídicas sobre as quais o ato administrativo é praticado.

É em relação a estes fundamentos que o autuado vai construir a sua defesa, a qual será submetida às instâncias do contencioso administrativo, portanto, torna-se inadmissível que, no momento do julgamento, seja introduzido novo fundamento jurídico, totalmente alheio aos autos e ignorado, até então, pelo recorrente, que não teve a oportunidade de a ele se contrapor.

Entretanto, decido não declarar a nulidade por duas razões.

A primeira delas é que a nulidade alcança somente uma parte do ato, mas não macula inteiramente a decisão de primeira instância.

O art. 281 do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao contencioso administrativo, estabelece que:

Art. 281. Anulado o ato, consideram-se de nenhum efeito todos os subsequentes que dele dependam, todavia, a nulidade de uma parte do ato não prejudicará as outras que dela sejam independentes. (grifei)

A segunda razão é que decido o mérito favoravelmente ao sujeito passivo, não se fazendo necessário repetir o julgamento de primeira instância, por força do art. 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 59 ...

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

A discussão acerca das verbas concedidas a título de 0146 – Gratificação Anual e 0149 – Médias Gratificação Anual já foram decididas por este Colegiado nos Processos de nº

15504.726132/2013-94, 15504.726133/2013-39, 15504.726134/2013-83 15504.726135/2013-28, a favor do sujeito passivo.

O Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no bojo do Acórdão nº 2201-004.374, de 3/4/2018, decidiu com estes fundamentos que integro no meu voto por estar de acordo:

Adianto: não há habitualidade no pagamento das verbas 'gratificação anual' e 'média da gratificação anual'.

Como podemos verificar no relatório fiscal, tais verbas eram pagas em razão de disposição constante do contrato coletivo estipulado entre a empresa e o sindicato representativo da categoria de determinado estabelecimento. Recordemos seu teor:

CLÁUSULA VIGÉSIMA-OITAVA - GRATIFICAÇÃO ANUAL - A Arcelormittal Monlevade concederá a todos os seus empregados uma gratificação de 62,50% (sessenta e dois vírgula cinquenta por cento) do salário-base-mês, a ser paga na forma e limites a seguir especificados:

**I) A gratificação será paga na data do pagamento do salário do mês do início das férias**, caso seu término se dê até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, e será paga na data do pagamento do salário do mês de retorno das férias, caso seu término se dê após o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao do início das referidas férias;

**II) O salário-base-mês para o cálculo da referida gratificação será o do mês de início do gozo das férias**, caso o retorno do empregado ao trabalho se dê até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, e será o do mês do término das férias, caso este se dê após o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao seu início;

**III) Caso as férias não sejam gozadas no transcurso do ano, a gratificação a que se refere esta cláusula será paga antecipadamente na folha de pagamento do mês de novembro**, tendo como referência o salário-base deste mês;

**IV) Serão computadas as faltas e adotados os mesmos critérios do cálculo do 13º salário.** (grifos nossos)

A leitura do trecho transcrito deixa claro que o pagamento de tal gratificação ocorrerá quando do gozo das férias, e caso tal direito não seja fruído no ano calendário de vigência do contrato coletivo, tal valor será pago no mês de novembro.

Ao verificarmos a validade do acordo coletivo, encontraremos o prazo de um ano. Assim, ao observarmos que tal cláusula se repete no ACT de 2008/2009, podemos concluir que, no máximo, cada empregado recebeu tal gratificação por duas vezes num período de dois anos, o que, como visto acima, não caracteriza a necessária habitualidade a ensejar a incidência das contribuições previdenciárias sobre verba que não ostenta, em face da eventualidade de seu pagamento, caráter remuneratório.

A leitura do anexo IX do relatório fiscal, comprova tal afirmação. No máximo cada trabalhador recebeu a verba por duas vezes no período da fiscalização.

Não houve a comprovação da habitualidade pelo Fisco.

Não há caráter remuneratório nas verbas gratificação anual e média de gratificação anual.

Como resultado do julgamento:



Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por voto de qualidade, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) reconhecer a decadência do crédito tributário relativo às competências compreendidas no período de 01 a 06/2008; (ii) afastar a exigência no que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados como remuneração pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho; (iii) determinar a exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos à “gratificação por liberalidade”, da “gratificação anual” e “média da gratificação anual”. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Dione Jesabel Wasilewski (Relatora), Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deram provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão, por não concordarem com a proposta vencedora de exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos às rubrica “gratificação anual” e “média da gratificação anual”. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. (grifei)

Contra esta matéria em particular, não houve interposição de Recurso Especial do Procurador, cujo inconformismo debatido no Acórdão 9202-007.871, de 22/5/2019, restringia-se à “gratificação por liberalidade”, não existente nos autos correntes, e à retroatividade benigna.

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial devolvendo a este Colegiado a discussão sobre duas matérias: natureza remuneratória da verba paga por liberalidade e em razão da rescisão de contrato de trabalho e ainda critério adotado para fins de aplicação da retroatividade benigna do art. 106, II, ‘c’, do CTN.

Como não houve qualquer modificação na natureza da gratificação em comento e na forma de pagamento, conforme o § 23 do Termo de Verificação Fiscal, não pronunciarei a nulidade nem repetirei a decisão de primeira instância, em parte viciada, para prover o recurso do contribuinte neste ponto.

## CONCLUSÃO

Voto em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo as verbas intituladas ‘gratificação anual’ e ‘média da gratificação anual’.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Augusto Sekeff Sallm

## Voto Vencedor

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Redatora Designada.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão que julgou parcialmente procedente a impugnação e manteve em parte o crédito constituído por meio do Auto de Infração de Contribuição para Outras Entidades e Fundos, período de 03/2014 a 03/2016, no montante de R\$ 35.364.829,58.

Conforme detalha o voto do Relator, a autoridade julgadora de primeira instância rejeitou a preliminar de nulidade, inclusive em relação à representação fiscal para fins penais, reconheceu: a) decadência do crédito tributário constituído na competência 3/2014; b) incidência de contribuição previdenciária sobre as gratificações, por estarem as verbas previstas em Acordos Coletivos de Trabalho; c) incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em PLR, por não preenchimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000.

Em sede de recurso voluntário, o recorrente sustenta: i) nulidade do lançamento pela mudança do entendimento da fiscalização da Receita Federal do Brasil quanto aos critérios da Lei nº 10.101/2000 a respeito do período de assinatura dos acordos de PLR e ainda pela ausência de clareza no estabelecimento do critério temporal exigido na Lei para validação dos planos, com a demonstração de não haver avaliado cada um dos acordos firmados mas apenas tomando o de uma filial por amostragem; ii) nulidade da representação fiscal para fins penais por ausência de conduta típica, inexigibilidade dos valores cobrados e ausência de débito; iii) Nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, indeferimento da prova pericial e juntada posterior de provas; iv) improcedência da glosa referente à participação nos lucros e resultados; v) improcedência da glosa referente às gratificações ante o art. 144 da CLT.

O Relator deste Recurso Voluntário concluiu pelo provimento parcial, para excluir da base de cálculo as verbas intituladas ‘gratificação anual’ e ‘média da gratificação anual’.

A minha divergência cinge-se à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados - PLR.

Consta no aresto recorrido que foram incluídos como base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados - PLR, referentes aos exercícios de 2014 e 2015, nas competências de 11/2014 (antecipação) e 05/2015 (acerto) – referentes a PLR de 2014 – e nas competências de 02/2016 ou 03/2016 (a depender da filial), para a PLR de 2015, haja vista o não cumprimento das metas e a ausência da antecipação prevista no período.

A Fiscalização glosou os valores sob o fundamento de ausência de pactuação prévia das metas e resultados estipulados, a saber: suposta ausência de comprovação da negociação e divulgação prévia das metas e resultados a serem alcançados pelos empregados no exercício.

Nos termos do art. 28, § 9º, alínea *j*, da Lei nº 8.212/91, não integram o salário de contribuição os valores referentes a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

A Lei nº 10.101, de 19/12/2000 - comando normativo específico que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - dispõe que essa verba será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão paritária, convenção ou acordo coletivo – art. 2º, *caput*, incisos I e II.

O instrumento decorrente desta negociação tem como requisitos ter 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.

Essa é a redação *ipsis litteris* do § 1º, incisos I e II, do art. 2º do Diploma legal acima citado<sup>2</sup>.

Destarte, de fato, o gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Não consta, dentre esses requisitos, que a pactuação prévia deva **ocorrer antes do início do exercício**.

Qualquer argumento contrário a esse, não passa de interpretações fiscais construídas com o escopo de alargar a sede arrecadatória.

O comando normativo é tão claro e objetivo que leva, inclusive, a perquirir o motivo da administração fiscal construir fundamentos tão longos numa tentativa de criar um novo critério – sem base legal – para negar ao contribuinte o direito à isenção sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados.

Não é de hoje que a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais considera que a “*Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, podendo o acordo ser formalizado no curso do ano em que se pretende apurar lucros ou resultados*” (Acórdão nº 2301-003.730<sup>3</sup>, de 18/09/2013).

<sup>2</sup> 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)

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.

<sup>3</sup> (...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA. A Lei nº 10.101/00 não estipula prazo para a assinatura dos acordos de PLR, tampouco exige que seja veiculado no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas, podendo o acordo ser formalizado no curso do ano em que se pretende apurar lucros ou resultados. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO. O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL NO MOMENTO DAS NEGOCIAÇÕES. Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, deve ser assegurado que haja participação do representante sindical durante as tratativas, em conformidade com o art. 2º, inciso I da Lei 10.101/2000 e como forma de contribuir para que a finalidade de melhoria das relações entre capital e trabalho seja atingida. (...) (Acórdão nº

Nesse mesmo sentido outros julgados do CARF:

(...) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. IMUNIDADE. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO. NECESSIDADE. A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91, mais precisamente MP n.º 794/1994, c/c Lei n.º 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. In casu, constam claramente as metas e objetivos (produção) necessários para recebimento da benesse. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, sendo assinado em meados no exercício, ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. (...)

(Acórdão n.º 2401-007.306, Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Publicado em 30/03/2020)

(...) PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE. Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não o resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS. Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação. PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE. O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao

---

2301-003.730, Relator Conselheiro Mauro José Silva, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Sessão de 18/09/2013).

seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

(Acórdão n.º 2202-0051.92, Relator Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Publicado em 20/05/2019)

Assim, a data de assinatura do acordos coletivo não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica, pois a legislação que regulamenta o PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, embora o início das tratativas deva preceder ao pagamento.

Do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira