



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.721069/2019-95
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-010.493 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de outubro de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA.

O inconformismo da parte sucumbente não se confunde com a caracterização de omissão no aresto recorrido; esta, atrelada à existência de alegação recursal sobre a qual a turma julgadora não se pronunciou, nos termos dos arts. 65 do RICARF e 1.022 do CPC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos, uma vez que não foi reconhecida a omissão alegada. Vencido o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, que votou por acolher os embargos, reconhecendo a presença de omissão na decisão embargada.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Marcelo Rocha Paura (suplente convocado), Márcio Augusto Sekeff Sallem, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN (fls. 8.862 a 8.866) sob o fundamento de omissão no Acórdão embargado no tocante ao argumento de “falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado” (fl. 8.864).

Na sessão de 10 de maio de 2021, esta Turma Julgadora conheceu do recurso voluntário da contribuinte e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo

art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar-lhe provimento. Foram 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 (Acórdão n.º 2402-009.827 – fls. 8.824 a 8.860).

Em grau de juízo de admissibilidade, os embargos foram admitidos pelo ilustre Presidente desta Turma Julgadora para apreciação e saneamento da omissão apontada (fls. 8.870 a 8.874).

Os autos vieram a julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

Os embargos de declaração atendem aos pressupostos preliminares, legitimidade do embargante e tempestividade, o que viabiliza o seu exame.

Das alegações recursais

1. Do cabimento dos embargos de declaração

Nos termos do art. 65, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, alterada pela Portaria MF n.º 39, de 2016, os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

O inconformismo da parte embargante, contudo, não se confunde com a existência de omissão, contradição ou obscuridade.

Disto, passo à análise da demonstração do vício de omissão na decisão embargada.

2. Da demonstração do vício de omissão

A embargante aponta a existência de omissão no aresto embargado por ausência de análise, por esta Turma, de argumento apto a descaracterizar a natureza da verba paga a título de PLR, consistente na **falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado**.

A embargante se pronuncia nos termos abaixo replicados:

Entendeu o colegiado que as verbas pagas estão em consonância com a legislação atinente à matéria, na medida em 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.

Contudo, há outra irregularidade suscitada no lançamento que não foi devidamente apreciada pelo colegiado do CARF relativa à **falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado**, violação expressa à legislação e indicada no Termo de Verificação Fiscal, nos seguintes termos:

*71. Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, face à 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**, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º, inciso X do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.*

72. Por todo o exposto, tem-se configurado que, os benefícios concedidos aos seus trabalhadores, por estar em desacordo com a legislação pertinente, integram os salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, conforme art. 214, § 10 do já citado Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048 de 06/05/1999, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das contribuições sociais sobre os mesmos.

Com efeito, um dos pontos controvertidos em relação à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR diz respeito ao **descumprimento da exigência de aferição das regras dispostas no acordo**, nos termos do art. 2º, §1º, da Lei 10.101/00, que dispõe:

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

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: [...]*

Para a União (Fazenda Nacional) tal apreciação é extremamente relevante uma vez que as regras dispostas na Lei nº 10.101/00 são **cumulativas** e a violação a uma exigência já é suficiente para manutenção da autuação.

Destaque-se que o cumprimento da referida exigência deve ser devidamente demonstrado pela empresa, pois indica que as regras dispostas no acordo foram observadas pelas partes, evidenciando que o respectivo estímulo se concretizou, fazendo jus, assim, à isenção tributária.

Tendo em vista tratar-se de questão relevante para o deslinde da lide, imprescindível que haja manifestação do colegiado acerca o tema.

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 a 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 citado¹.

Em que pese a menção da embargante aos termos constantes no Termo de Verificação Fiscal, fato é que as considerações relacionadas aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento acordado não foram trazidas para análise no julgamento do recurso voluntário.

Nesse sentido, observa-se o disposto no voto vencido proferido pelo ilustre Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem que assim dispôs (fl. 8.838):

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 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.

¹ 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.

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 n.º 10.101/2000, daí demandando a lavratura do auto de infração.

E, às fls. 8.853, o Conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem assim conclui:

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.

No caso, 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.

Nessa mesma linha de raciocínio foi o pronunciamento exposto pela DRJ ao julgar a impugnação da parte embargada. Veja-se:

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 atuada 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 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)

(...)

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 as 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.

Pois bem.

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

Ao julgador administrativo, com fulcro no art. 29 do Decreto n.º 70.235/72², é permitido formar livre convicção quando da apreciação das provas trazidas aos autos - seja pela fiscalização, de um lado, seja pelo contribuinte, de outro -, com o intuito de se chegar a um juízo quanto às matérias sobre as quais versa a lide, isto porque o princípio da livre convicção, aliado ao princípio da persuasão racional, impõe, ao menos no âmbito do julgamento, que haja a consideração de um todo, formando-se a convicção com base nos elementos constantes dos autos, em um todo harmônico.

Verifica-se que, no caso, a decisão embargada não silenciou sobre a matéria apontada como omitida pela embargante, tendo sido examinadas todas as questões necessárias para a resolução da controvérsia.

A matéria foi tratada de forma **fundamentada, não há omissão**, nem contradição, sendo manifesta a pretensão de rediscutir a matéria, uma vez que o aresto está fundamentado mas, em sentido contrário aos interesses da embargante.

Conforme ensinamento de Elpídio Donizetti, os “embargos são espécie de recurso de fundamentação vinculada, isto é, restrita a situações previstas em lei. Não servem os embargos, por exemplo, como sucedâneo de pedido de reconsideração de uma sentença ou acórdão”³.

Ademais, “há omissão nos casos em que determinada questão ou ponto controvertido deveria ser apreciado pelo órgão julgador, mas não o foi. (...) A omissão constitui negativa de entrega da prestação jurisdicional”⁴, o que não ocorreu no presente caso.

Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery, por sua vez, assim conceituam a omissão para fins de oposição de embargos de declaração:

A omissão que enseja complementação por meio de EmbDcl é a em que incorreu o juízo ou tribunal, sobre ponto que deveria haver-se pronunciado, quer porque a parte expressamente o requereu, quer porque a matéria era de ordem pública e o juízo tinha de decidila *ex officio*. Providos os embargos fundados na omissão da decisão, esta é *completada* pela decisão de acolhimento dos embargos, que passa a integrá-la. Quando a questão for de direito dispositivo, a cujo respeito se exige a iniciativa da parte, e não tiver sido arguida na forma e prazo legais, o juízo ou tribunal *não* tem, em princípio, dever de pronunciar-se sobre ela. Assim, neste último caso, são inadmissíveis os EmbDcl porque não houve omissão. A novidade do atual CPC é a previsão expressa de duas hipóteses específicas de omissão, constantes do CPC 1022 par.ún.⁵

No caso, não se constata vício de omissão na decisão embargada, mas, sim, inconformismo da embargante com o resultado do julgamento. Tal pretensão, contudo, não autoriza a via dos aclaratórios.

² Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

³ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

⁴ DONIZETTI, Elpídio. Curso de Direito Processual Civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1394.

⁵ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade Nery. Código de Processo Civil Comentado. 3. Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 2.257.

Os embargos de declaração devem ser rejeitados quando os vícios alegados de omissão e contradição não são verificados. O inconformismo da parte com o resultado do julgamento não justifica a oposição de embargos de declaração.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar os embargos de declaração.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira