



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.726134/2013-83
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.257 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2021
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO. UTILIDADE.

Não se conhece de matéria que, embora suscitada no Recurso Especial, o seu julgamento não revela utilidade no caso concreto. Tratando-se de PLR, considerando-se descumprido um dos pressupostos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, torna-se despicienda a apreciação acerca do cumprimento dos demais pressupostos.

PLR. PARCELA FIXA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO. AUSÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

O acordo que prevê o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) em valor fixo não atende às disposições legais, uma vez que viola a exigência de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição dos critérios e condições necessários à obtenção do direito ao recebimento da verba.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à primeira matéria, deixando de conhecer da segunda matéria por perda de objeto, e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9202-010.257 - CSRF/2ª Turma
Processo nº 15504.726134/2013-83

Relatório

Trata-se de ação fiscal que ensejou os seguintes procedimentos:

PROCESSO	DEBCAD	ESPÉCIE	SITUAÇÃO
15504.726132/2013-94	37.397.352-7	Obrigação Principal - Empresa	Recurso Especial
15504.726133/2013-39	51.041.056-1	Obrigação Principal - Empresa	Recurso Especial (desistência parcial)
15504.726134/2013-83	37.397.353-5	Obrigação Principal - Terceiros	Recurso Especial
15504.726135/2013-28	51.041.055-3	Obrigação Principal - Terceiros	Recurso Especial
	51.041.058-8	Obrigação Acessória – CFL-68	
15504.726136/2013-72	37.397.355-1	Obrigação Principal - Terceiros	Ac. 2201-004.377 (definitivo)
15504.726137/2013-17	51.041.057-0	Obrigação Principal - Terceiros	Ac. 2201-004.375 (definitivo)
15504.726138/2013-61	37.397.354-3	Obrigação Principal - Empresa	Ac. 2201-004.372 (definitivo)
15504.726139/2013-14	51.041.054-5	Obrigação Principal - Empresa	Ac. 2201-004.373 (definitivo)

O presente processo trata do Auto de Infração, Debcad 37.397.353-5, lavrado para exigência de Contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (Salário Educação, Incra, Sebrae, Sesi e Senai), sobre pagamentos realizados a empregados a título de Participações nos Lucros e Resultados (PLR), “Atribuição Estatutária a Diretor Empregado” e “Gratificações Empregados”. Os levantamentos referem-se ao período de período de 01/2008 a 12/2008.

O Relatório Fiscal assim registra quanto à PLR:

2.1.1.5.2 – Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal relativamente ao item, Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, foram apresentados alguns Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho que, ao tratarem da Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados (nem todos os instrumentos apresentados abordaram o assunto), não contemplaram regras claras e objetivas quanto a fixação de metas e objetivos a serem alcançados, inclusive a forma e mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, de forma a respaldar os pagamentos efetuados pela empresa a este título, com efeitos financeiros nos exercícios de 2008 e 2009, ressalte-se ainda que não foram apresentados instrumentos de negociação da participação dos empregados, firmados previamente no exercício de 2007, de modo a justificar os pagamentos efetuados, principalmente, no início do exercício de 2008.

(...)

2.1.1.5.2.1 – Em atendimento à intimação, mediante ofício encaminhado à Fiscalização em 08 de abril de 2013, a empresa além de apresentar os acordos específicos de regulamentação da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados para os exercícios de 2008 e 2009, apresentou diversas planilhas identificadas por estabelecimento, demonstrando por competência, o valor da participação de cada trabalhador identificado pelo seu nº pessoal, CPF e NIT/PIS, assim como, a data de pagamento e o código e descrição de cada rubrica comandada nas folhas de pagamento a este título. Ressalte-se, entretanto, que em relação aos estabelecimentos identificados mais adiante, deixou de atender a intimação formalizada na alínea “c” do referido Termo de Intimação para Apresentação de Esclarecimentos – TIAE nº 02, não comprovando, por estabelecimento, de maneira clara e analítica, o cumprimento dos objetivos traçados e a aferição das metas, locais e individuais, com detalhamento do cumprimento das metas estabelecidas em relação a cada indicador, com as respectivas

ponderações, permitindo de forma conclusiva, avaliarmos se as condições previstas nos instrumentos de negociação foram satisfeitas, de modo a justificar os pagamentos verificados nos exercícios de 2008 e 2009.

(...)

2.1.1.5.3 – Da análise dos instrumentos de negociação apresentados constatamos que, em relação aos estabelecimentos identificados a seguir, a PLR do exercício de 2007 com efeitos financeiros em 2008 e a PLR do exercício de 2008 com efeitos financeiros em 2008, foi paga com base em Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados firmados no **final do exercício** a que se referem, ou seja, as regras do programa de participação foram estabelecidas quando já havia transcorrido praticamente todos os meses compreendidos no período definido como base de avaliação dos resultados e aferição das metas.

2.1.1.5.3.1 – Para melhor elucidação dos fatos estamos anexando cópias dos instrumentos de negociação, a seguir identificados pelo CNPJ, com os comentários pertinentes:

- **CNPJ: 17.469.701/0001-77** - ACORDO COLETIVO, sem negociação de metas e indicadores, foi **assinado em 30 de outubro de 2007**, tendo como signatários Arcelormittal Brasil S.A. e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem.

Merecem destaques, com negritos nossos:

”§ 9º – As datas e valores constantes da presente cláusula não se aplicam aos empregados de nível administrativo (gerentes, assistentes técnicos, vendedor, médico do trabalho, analista Financeiro, analista contábil, analista de marketing, técnico assistente, coordenador, técnico, comprador, técnico financeiro, secretária bilíngüe, técnico enfermagem do trabalho, técnico de materiais, técnico de segurança, do trabalho, técnico coordenador, técnico de eletrônica, técnico de manutenção, técnico de programação da produção, técnico contábil, secretaria da diretoria, coordenador de transportes, técnico de administração de vendas, técnico de programação e expedição, chefes de departamentos) que receberão no mês de maio do ano de 2008, o valor mínimo negociado acima, podendo a empresa fazer uma antecipação na forma da lei”.

”§ 10º – A empresa concedeu o valor acordado em função da comparação entre volume de vendas previsto e o realizado”.

Os fatos geradores constam, com detalhes, da planilha identificada como Anexo I COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0032-73** - ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 16 de outubro de 2008**, tendo como signatários ARCELORMITTAL BRASIL – UNIDADE DE SABARÁ e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Sabará.

Merecem destaques, com negritos nossos:

”Em atendimento ao artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal e à Lei 10.101, de 19/12/2000, considerando os resultados alcançados durante o ano de 2008 discriminados na cláusula 9º e apurados no período de janeiro a outubro, a EMPRESA concederá aos seus empregados, no mês de novembro, a PLR 2008 – Participação nos Lucros e/ou Resultados, nos limites mínimo e máximo, respectivamente, R\$ 5.100,00 (cinco mil e cem reais) e R\$ 5.495,00 (cinco mil e quatrocentos e noventa e cinco reais), conforme desempenho nas metas. Do valor devido será compensada a importância de R\$ 1.400,00 (um mil e quatrocentos reais), concedida, de forma antecipada sob o título de PLR, em maio de 2008”.

Os fatos geradores constam, com detalhes, da planilha identificada como Anexo II COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0034-35** – TERMO DE ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a novembro de 2008, foi **assinado em 21 de novembro de 2008**, tendo como signatários o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, Material Elétrico, Siderurgia e Fundição, Montadoras de Veículos, Auto Peças, Reparação de Veículos e Acessórios de Juiz de Fora, Matias Barbosa, Rio Novo, Rio Pomba, Santos Dumont, São João Nepomuceno, Bicas e Ewbank Da Câmara, MG, e a Arcelormittal Brasil – Unidade de Juiz de Fora.

Merecem destaques, com negritos nossos:

“Considerando o plano de metas da tabela de indicadores do n. 2, infra, estabelecidas no início de 2008 e relativas à produção volume de produção de fio-máquina, qualidade (sistema integrado de qualidade, meio-ambiente, saúde e segurança no trabalho) e saúde e segurança (cumprimento do programa de exames periódicos), apuradas no período de janeiro a outubro de 2008, a participação dos empregados nos lucros ou resultados do exercício social de 2008 observará o seguinte: (...)”

Os fatos geradores constam, com detalhes, da planilha identificada como Anexo III COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0038-69** – ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 30 de abril de 2008**, tendo como signatários A ARCELORMITTAL BRASIL S/A e a Comissão de negociação de PLR, com participação Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem. Da análise deste Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados, correspondente ao período de apuração **janeiro a outubro de 2008**, tendo como signatários A ARCELORMITTAL BRASIL S/A e a Comissão de negociação de PLR, com participação Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem, constata-se que o documento foi **assinado em 30 de abril de 2008**. Conclusão importante reside no fato de que o Instrumento de negociação da PLR do exercício de 2008, **com período de apuração de apenas 10 (dez) meses**, firmado **após já decorridos 4 (quatro) meses**, ou seja, as regras do programa de participação foram estabelecidas quando já havia transcorrido quase a metade dos meses compreendidos no período definido como base de avaliação dos resultados e aferição das metas.

Os fatos geradores constam, com detalhes, da planilha identificada como Anexo IV COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJs: 17.469.701/0043-26 e 17.469.701/0048-30** - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 27 de novembro de 2008**, tendo como signatários ARCELORMITTAL BRASIL S/A– Unidade Arcelormittal São Paulo e Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes - SP.

Merecem destaques, com negritos nossos:

*“Em atendimento ao artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal e à Lei 10.101, de 19/12/2000, **considerando os resultados alcançados durante o ano de 2008 discriminados na cláusula 9º e apurados no período de janeiro a outubro**, a EMPRESA concederá aos seus empregados, no mês de novembro, a PLR 2008 – Participação nos Lucros e/ou Resultados, nos limites mínimo e máximo, respectivamente, R\$ 5.100,00 (cinco mil e cem reais) e R\$ 5.495,00 (cinco mil e quatrocentos e noventa e cinco reais), conforme desempenho nas metas. Do valor devido será compensada a importância de R\$ 1.400,00 (hum mil e quatrocentos reais), concedida, de forma antecipada sob o título de PLR, em maio de 2008.”*

Os fatos geradores constam, com detalhes, das planilhas identificadas como Anexos V e VI COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0049-11** - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 14 de novembro de**

2008, para implementar o programa de participação nos lucros ou resultados da empresa (2008), tendo como signatários ARCELORMITTAL BRASIL S/A, a Equipe de Empregados e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Piracicaba, Rio das Pedras e Saltinho.

Os fatos geradores constam, com detalhes, das planilhas identificadas como Anexos VII COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0053-06** - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2008/2009, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 01 de outubro de 2008**, tendo como signatários ARCELORMITTAL CARIACICA, e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico e Eletrônico no Estado do Espírito Santo – SINDIMETAL-ES.

Os fatos geradores constam, com detalhes, das planilhas identificadas como Anexo VIII COMPROT 15504.726132/2013-94.

- **CNPJ: 17.469.701/0066-12** - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO - 2008/2009, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi **assinado em 01 de outubro de 2008**, tendo como signatários o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e De Material Elétrico, Material Eletrônico, Desenhos / Projetos e Informática de João Monlevade, Rio Piracicaba, Bela Vista de Minas e São Domingos do Prata-MG e, de Outro Lado, A Arcelormittal Monlevade, Por si e assistida pelo Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico e Eletrônico de João Monlevade –MG.

Os fatos geradores constam, com detalhes, das planilha identificada como Anexo IX COMPROT 15504.726132/2013-94.

2.1.1.5.3.2 – Conforme disposto no art. 1º dessa Lei nº 10.101 de 19/12/2000, a participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e **um incentivo à produtividade**.

2.1.1.5.3.3 – Dessa forma, o grande objetivo do pagamento pela participação nos Lucros ou Resultados das empresas é promover a participação do empregado de tal sorte que ele se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento. Desse engajamento resultará maiores ganhos para ele e para o empreendedor.

2.1.1.5.3.4 – Assim, não há como falar em estímulo ao empregado se o mesmo **não tem conhecimento prévio** do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de sua participação.

2.1.1.5.3.5 – Para que ocorra um incentivo à produtividade, é necessário que as regras para a implementação do programa sejam discutidas, **acordadas e divulgadas** aos empregados **previamente** ao início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com os seus empregados.

2.1.1.5.3.6 – Portanto, a distribuição de lucros ou resultados pressupõe a existência de um **acordo prévio**, não podendo esse acordo ser definido posteriormente ao início do exercício para o qual se pretende distribuir o lucro ou resultado, como se deu no presente caso.

2.1.1.5.4 – 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.

2.1.1.5.4.1 – Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº10.101, que em seu artigo 2º, § único, determina que, dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos, inclusive mecanismos de aferição do que for acordado.

2.1.1.6 – 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 n.º 3.048 de 06/05/1999, não havendo motivos que justifiquem a não incidência das contribuições sociais sobre os mesmos.

Em primeira instância, a Impugnação foi considerada procedente em parte, excluindo-se valor cobrado em duplicidade, relativamente à PLR de um dos empregados.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 03/04/2018, prolatando-se o Acórdão n.º 2201-004.376 (fls. 2.073 a 2.110), assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

DECADÊNCIA. CONTAGEM. INÍCIO. PAGAMENTO ANTECIPADO.

INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Havendo pagamento antecipado das contribuições previdenciárias e não comprovada a existência de qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, o início da contagem do prazo decadencial ocorre na data da ocorrência do fato gerador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONDIÇÕES. INSTRUMENTO PRÉVIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na legislação de regência, seja porque não estão suportados em instrumento de negociação prévio ao período de apuração do lucro/resultado a ser distribuído, seja pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados/metastas a serem alcançados, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

GRATIFICAÇÃO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

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

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência das competências compreendidas no período de 01 a 06/2008. No mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para 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 rubricas "gratificação anual" e "média da gratificação anual". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Cientificada do acórdão, a Fazenda Nacional não interpôs Recurso Especial (fls. 2.111 a 2.113).

A Contribuinte foi cientificada do acórdão em 29/06/2018 (Termo de Ciência de fls. 2.118) e, em 06/07/2018, opôs os Embargos de Declaração de fls. 2.121 a 2.127 (Termo de Juntada às fls. 2.120), rejeitados conforme despacho de fls. 2.177 a 2.182.

Cientificada do despacho que rejeitou os Embargos em 05/10/2018 (Termo de Ciência de fl. 2.187), a Contribuinte interpôs, em 22/10/2018, o Recurso Especial de fls. 2.190 a 2.214 (Termo de Juntada de fls. 2.189), visando rediscutir as seguintes matérias: nulidade do lançamento ante a ausência de identificação adequada das bases tributáveis e quantificação do crédito tributário; interpretação da Lei n.º 10.101 que restringe ou impede a fruição da imunidade, quanto ao recolhimento das contribuições previdenciárias, da verba paga a título de PLR; impossibilidade para o órgão julgador de avaliar subjetivamente as regras para pagamento da PLR fixadas entre empresa e sindicato dos empregados; e possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias (despacho de fls. 2.422 a 2.434):

- **impossibilidade para o órgão julgador de avaliar subjetivamente as regras para pagamento da PLR fixadas entre empresa e sindicato dos empregados; e**
- **possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR.**

Inconformada, a Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 2.443 a 2.455, rejeitado conforme despacho de fls. 2.482 a 2.491.

Em seu Recurso Especial, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações, relativamente às matérias que obtiveram seguimento:

Da impossibilidade de avaliação subjetiva das regras para pagamento da PLR

- além de questionar a validade da forma de negociação da empresa com base nos planos espontâneos, o CARF ainda manteve o retrógrado entendimento fiscal quanto ao conteúdo das regras que foram negociadas junto ao sindicato nos acordos, invalidando a forma de negociação da PLR com base em uma parcela fixa e variável;

- mostra-se um absurdo que o CARF esteja descaracterizando os pagamentos, sob a alegação de que a empresa não poderia ter negociado junto ao sindicato o pagamento de um valor mínimo e máximo de acordo com o atingimento ou não dos resultados esperados, ou ainda que adotasse como parâmetro os resultados apurados até a data da negociação;

- conforme a jurisprudência do CARF, entende-se ser equivocada essa interpretação legal, na medida em que a Lei nº 10.101, de 2000 tão somente exigiu que constasse dos acordos regras claras e objetivas sobre os direitos de participação;

- segundo o entendimento prevalente, deve-se considerar que a Fiscalização não possui poder de ingerência para desqualificar critério adotado pelas partes mediante negociação coletiva.

Da possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR

- a decisão recorrida entendeu, ainda, por necessário desqualificar os pagamentos de PLR feitos pela empresa autuada aos seus empregados em razão da data de assinatura dos Acordos Coletivos;

- veja-se que a própria relatora aponta existir, nessa situação, entendimentos divergentes na jurisprudência do CARF;

- observe-se que o entendimento que está prevalecendo nos autos é o de que o acordo deve ser fechado antes do início do período de obtenção dos lucros, metas ou resultados, ou seja, antes de iniciado o período de apuração da PLR, ainda que, no caso em tela: *a)* a empresa tenha demonstrado que negocia as metas e resultados ainda no início do exercício e que promove reuniões de discussão das regras muito antes da data de fechamento do acordo com a participação do sindicato; *b)* e que tenha sido evidenciado que os empregados possuem ciência das regras a serem seguidas muito antes do período de apuração; afinal, tais metas são assim negociadas anos e anos;

- ora, considerando tais fatos, como dito, devidamente comprovados nos autos, há que se entender que, desde que os empregados tenham ciência das regras, a formalização do acordo pode ser feita até o fechamento do período de apuração (que, destaque-se, nem sempre coincide com o ano civil), o que significa dizer que a questão do tempo de assinatura deve, necessariamente, ser ventilada com as particularidades atinentes ao caso concreto;

- aduzir, com base em meras ilações, que a distribuição das verbas se deu sem que os beneficiários soubessem, efetivamente, as condições para tanto, afronta o Princípio da Verdade Material, tão caro aos processos administrativos;

- isto porque, como muito dito, na situação vertente, por mais que a assinatura dos acordos tenham se dado em momento posterior, as condições necessárias para o alcance dos resultados são de conhecimento prévio dos empregados, na medida em que as negociações ocorriam nesse sentido por anos a fio, portanto não há que se falar que os empregados desconheciam as regras aplicáveis à PLR;

- a divergência aqui suscitada cinge-se, então, na interpretação legal dada pelos Conselheiros à Lei nº 10.101, de 2000;

- a Relatora entende que existe um momento prévio para fechamento do acordo, independentemente de qualquer prova ou circunstância fática, sem a qual estará invalidada a negociação e o direito à fruição do benefício fiscal, qual seja: o momento anterior ao início do período de apuração das metas;

- contudo, em sentido diverso do que restou apontado, o CARF possui inúmeros precedentes no sentido de declarar que não existe uma data de fechamento correto do acordo, ou seja, que a Lei nº 10.101, de 2000 não impôs tal condição, desde que se comprove que os empregados possuíam ciência das metas a serem observadas, tal como ocorrido nos autos (cita precedentes).

Ao final, a Contribuinte pede o conhecimento e provimento do apelo.

O processo foi encaminhado à PGFN em 23/08/2019 (Despacho de Encaminhamento de fl. 4.500) e, em 04/09/2019, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 4.501 a 4.513 (Despacho de Encaminhamento de fl. 4.514), contendo as seguintes alegações:

Do conhecimento do recurso

- não há divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e os acórdãos paradigmas nºs 2301-000.548 e 2803-002.552;

- o acórdão recorrido e paradigmas, não obstante tenham analisado a questão da existência de regras claras e objetivas, têm enfoques bastante diferentes;

- a situação fática objeto dos autos envolve a fixação de valor mínimo e máximo de pagamento, independentemente do cumprimento de metas, o que é bastante diferente da discussão constante dos paradigmas, acerca da análise subjetiva do conteúdo dos critérios fixados (análise que apenas se encontra presente no primeiro paradigma, diga-se de passagem, pois o segundo sequer apreciou diretamente tal aspecto);

- da leitura do recurso e do despacho pode-se observar que os paradigmas analisam a questão sob aspecto diverso, no sentido de que *“não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal por parte do fisco se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da participação nos lucros mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um benefício”*;

- vê-se que não se está discutindo a pertinência ou não das regras estipuladas, mas a inexistência destas com a fixação de valores mínimo e máximo que serão recebidos, independentemente de qualquer meta ou critério;

- em momento algum os paradigmas dispensaram a definição destas, como no caso em análise, mas entenderam inadequada a avaliação subjetiva por parte da autoridade fiscal acerca das regras acordadas, o que é bastante diferente;

- neste contexto, por se tratarem de situações fáticas diversas, conclui-se pelo não conhecimento deste ponto suscitado em sede recursal.

- caso não seja conhecida a referida matéria, a consequência é a falta de utilidade do recurso da Contribuinte para alterar a manutenção do lançamento, pois a infração mantida já é suficiente para a autuação, concluindo-se pela inadmissibilidade integral do Recurso Especial.

Do mérito acerca do momento da formalização do acordo

- resta evidenciado que somente as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados, nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000, estão imunes à tributação;

- contudo, conforme largamente demonstrado no Relatório Fiscal, não é o caso dos autos, já que aqui o pagamento a título de PLR se deu em desacordo com a legislação de regência, razão pela qual não merece o presente lançamento qualquer alteração;

- no caso em análise, cabe registrar que não houve celebração de acordo prévio ao período de aferição, atitude que impede os funcionários de terem conhecimento prévio a respeito de quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação;

- ora, segundo uma interpretação teleológica da legislação, pode-se inferir que a finalidade da regra para fazer valer a norma jurídica imunizadora é que o trabalhador seja conhecedor dos critérios e condições a serem cumpridos e observados para receber a participação merecida e pré-acordada, estipulado em acordo ou convenção coletiva, sob pena de o pagamento ocorrer de forma incondicionada, o que o faz fugir do manto de incidência da norma jurídica imunizadora prevista no art. 7º, inc. XI da CF/88 e regulamentada pela Lei n.º 10.101, de 2000;

- cumpre afastar, ainda, alegações no sentido de que os acordos celebrados em anos anteriores adotavam as mesmas regras estipuladas, o que demonstraria que os empregados já tinham conhecimento das metas;

- ocorre que a repetição das regras não é garantia alguma, havendo tão somente uma expectativa que pode ou não ser concretizada com o novo acordo;

- apenas com a assinatura efetiva deste, serão estipuladas de forma irrefutável as metas a serem cumpridas para o recebimento da PLR, possibilitando aos empregados a consciência quanto de sua dedicação irá refletir em termos de participação, com a respectiva recompensa pelo esforço extra despendido;

- nesse sentido, a Segunda Turma da CSRF, por meio do Acórdão n.º 9202-004.307, sedimentou o entendimento da questão.

Do descumprimento dos requisitos da Lei n.º 10.101, de 2000 – pagamentos fixos, independentemente do cumprimento de meta

- a partir da leitura dos autos, pode-se observar que o referido plano não continha regras claras e objetivas quanto à definição dos critérios a serem preenchidos para obter o direito à percepção da PLR, havendo menção a valores fixos pagos em razão da relação de emprego;

- inexistente, portanto, qualquer meta individual ou coletiva vinculada ao pagamento;

- desses elementos, extrai-se com clareza o acerto do trabalho da Fiscalização na análise dos pagamentos realizados em inobservância dos ditames legais da Lei n.º 10.101, de 2000;

- decorre das razões ora trazidas à baila, a conclusão de que é plenamente correto o lançamento efetuado pela Fiscalização nestes autos.

Ao final, a Fazenda Nacional pede o não conhecimento do Recurso Especial da Contribuinte ou, caso assim não se entenda, que lhe seja negado provimento.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se do Debcad 37.397.353-5, lavrado para exigência de Contribuições destinadas a outras entidades e fundos - Terceiros (Salário Educação, Incra, Sebrae, Sesi e Senai), sobre pagamentos realizados a empregados, dentre outras rubricas, a título de Participações nos Lucros e Resultados (PLR). Os levantamentos referem-se ao período de período de 01/2008 a 12/2008.

As matérias em julgamento são:

- impossibilidade para o órgão julgador de avaliar subjetivamente as regras para pagamento da PLR fixadas entre empresa e sindicato dos empregados; e

- possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional alega que, relativamente à primeira matéria, inexistiria similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas. Aduz que a configuração fática objeto do acórdão recorrido envolve a fixação de valor mínimo e máximo de pagamento, independentemente do cumprimento de metas, o que seria diferente da discussão constante dos paradigmas, acerca da análise subjetiva do conteúdo dos critérios fixados.

Assim, torna-se imprescindível verificar o cotejo elaborado pela Contribuinte em seu Recurso Especial:

Acórdão recorrido

No acordo de fls. 928 e ss., vê-se que foi estabelecido um valor mínimo de R\$5.100,00 e um valor máximo de R\$5.495,00. Se o desempenho da empresa ficar abaixo de determinado patamar, será pago o valor mínimo, se acima, o valor máximo. Parece-me que há neste acordo regras para pagamento da PLR, mas só no que diz respeito à diferença entre valor mínimo e máximo, porque o mínimo será pago em qualquer circunstância.

(...)

Tomando-se como exemplo o acordo coletivo que se encontra as fls. 918-919, tem-se que 'em decorrência dos resultados alcançados, a ArcelorMittal Brasil concederá a todos os empregados operacionais no mês de novembro de 2007 a participação no valor de...' (...) A partir desse texto pergunta-se: foi efetivamente estabelecido um critério para pagamento de PLR? Qual era o resultado esperado e qual foi o resultado obtido segundo o critério estabelecido?

Paradigma – Acórdão nº 2301-000.548

SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

No que se refere à participação nos lucros, o que se exige é que o termo acordado traga previsão de regras e critérios, e até mesmo metas de conhecimento dos trabalhadores. É bem verdade que essas regras e esses critérios podem, numa avaliação pessoal, serem considerados como não sendo ideais para implementação de um programa de distribuição de lucros. **Contudo, o que não se pode aceitar é que essa avaliação pessoal por parte do fisco se contraponha à vontade das partes externada no instrumento de negociação ferindo sua autonomia, contrariando assim o que a regulamentação da participação nos lucros mais valoriza, venha a ser pretexto para a desqualificação da natureza de um benefício.** (destacou-se)

Assim, no acórdão recorrido entendeu-se que a fixação de um valor mínimo para pagamento da PLR, independentemente do alcance de qualquer meta, contrariaria a Lei nº 10.101, de 2000. Já neste primeiro paradigma vazou-se o entendimento de que regras livremente pactuadas pelas partes não podem ser desconsideradas pelo Fisco, devendo prevalecer a autonomia das negociações. Com efeito, é de se admitir a existência do dissídio jurisprudencial pleiteado. O fato de as situações não serem idênticas não inviabiliza a demonstração da divergência, uma vez que o paradigma é genérico, sem especificar que o óbice ao posicionamento do Fisco diria respeito a uma determinada característica do plano, em particular.

Quanto ao segundo paradigma - Acórdão nº 2803-002.552 – a Contribuinte colaciona os seguintes trechos:

Ementa

LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

A lei 10.101/00 determina ampla capacidade negocial quando das tratativas acerca das regras que nortearão a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. Enquadrando-se nas regras gerais trazidas na legislação, temos como preenchidos os requisitos necessários ao enquadramento das verbas recebidas como PLR.

Voto

A redação legal informa, de forma exemplificativa, nos incisos I e II, os critérios e condições que devem constar do acordo firmado.

A expressão "...podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições..." deixa clara a ampla liberdade de negociação que elegerá os critérios que bem entender e não necessariamente os elencados nos incisos I e II. Resta assim demonstrada a flexibilização legal no sentido de prestigiar o que estabelecido pelas partes interessadas."

Vê-se, assim, que este segundo paradigma também demonstra a divergência suscitada, uma vez que vaza o entendimento de que as partes são livres para pactuar as normas substantivas e adjetivas relativas à aquisição do direito do trabalhador a participar dos lucros/resultados da empresa, enquanto que o acórdão recorrido admite que o Fisco possa invalidar os pactos que entenda estarem fora do escopo da norma de regência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e passo a analisa o mérito.

Quanto à primeira matéria - **impossibilidade de o órgão julgador avaliar subjetivamente as regras para pagamento da PLR fixadas entre empresa e sindicato dos empregados** – a Contribuinte defende a impossibilidade de desconsideração de acordo que, no caso concreto, previu pagamento de valor mínimo, independentemente do alcance de qualquer resultado. A Contribuinte defende a reforma do acórdão recorrido, uma vez que não caberia ao Julgador adentrar ao mérito das regras pactuadas livremente pelas partes.

Em sede de Contrarrazões, a Fazenda Nacional alega que a ausência de regras claras e objetivas no acordo, a exemplo do que ocorreu no caso concreto, fere a Lei nº 10.101, de 2000, e retira a isenção das parcelas pagas a título de PLR.

Acerca dos efeitos tributários do pagamento de PLR, no que tange às Contribuições Previdenciárias, a Constituição Federal assim dispõe:

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

(...)

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei;**" (grifei)

Destarte, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da Participação nos Lucros ou Resultados, o que foi feito por meio da Lei nº 10.101, de 2001, que assim determina (redação vigente à época dos fatos geradores):

"Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

Já a Lei de Custeio da Previdência Social, ao tratar da base de cálculo das contribuições previdenciárias, o salário-de-contribuição, assim dispõe:

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

(...)

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

(...)

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

Destarte, para que a verba paga a título de PLR não se sujeite à incidência previdenciária, faz-se necessário que atenda aos ditames da Lei nº 10.101, de 2000, sem o que deixa de ser aplicada a regra isentiva contida na alínea "j", do § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, no que concerne ao atendimento da Lei da PLR, a liberdade das partes esbarra nas normas que regem a matéria. Nesse sentido, o § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000 estabelece a obrigatoriedade de que, nos instrumentos de negociação, constem regras claras e objetivas, prevendo os critérios e condições que serão verificados para o pagamento da PLR. É certo que os incisos desse parágrafo oferecem parâmetros a título de exemplo, que não necessariamente precisam ser adotados, mas isso não quer dizer que planos de PLR possam prescindir de qualquer meta para garantir o pagamento da verba. Assim é a jurisprudência do CARF:

Acórdão 9202-008.542, de 28/01/2020

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO. Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Acórdão 9202-007.477, de 29/01/2019

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PARCELA FIXA E COM BASE NA ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

A parte da PLR paga em valor fixo, bem como a parte variável paga de acordo com a frequência do empregado, peremptoriamente, não atendem às disposições contidas na Lei n.º 10.101/2001, pois não atingem a finalidade da norma que é servir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Com estas considerações, nego provimento quanto à primeira matéria, concluindo que tanto a Fiscalização como os Órgãos Julgadores podem, sim, avaliar as regras para pagamento da PLR fixadas entre empresa e sindicato dos empregados, a ver se estariam de acordo com a legislação de regência. E tal avaliação está longe de ser subjetiva, já que tem como escopo verificar se a norma foi efetivamente cumprida, ou se tais verbas poderiam caracterizar salário de contribuição sob a roupagem de PLR.

Registre-se que o Recurso Especial da Contribuinte limitou-se a abordar a possibilidade genérica de o julgador avaliar as regras pactuadas entre empresa e sindicato dos empregados, sem apresentar paradigma específico para o fundamento principal que levou o Colegiado recorrido a manter a exigência, que foi o fato de os pagamentos serem fixos, ou em valor mínimo e máximo. Confirma-se o que consta do acórdão recorrido:

Isto posto, tomando-se como exemplo o Acordo coletivo que se encontra à fls. 918/919, tem-se que "em decorrência dos resultados alcançados, a ArcelorMittal Brasil concederá a todos os empregados operacionais no mês de novembro de 2007 a Participação nos Lucros e Resultados no valor de..."

A partir desse texto pergunta-se: foi efetivamente estabelecido um critério para pagamento de PLR? Qual era o resultado esperado e qual foi o obtido segundo o critério estabelecido? Como aferir a correção do cálculo realizado a partir dessa previsão?

A resposta é que não se estabeleceu qualquer critério e a referência a resultados obtidos não passe de retórica, sem qualquer efeito prático.

No acordo de fls. 928 e ss, vê-se que foi estabelecido em valor mínimo de R\$ 5.100,00 e um valor máximo de R\$ 5.495,00. Se o desempenho da empresa ficar abaixo de determinado patamar, será pago o valor mínimo, se acima, o valor máximo. Parece-me que há neste acordo regras para pagamento do PLR, mas só no que diz respeito à diferença entre valor mínimo e máximo, porque o mínimo será pago em qualquer circunstância.

Algo semelhante ocorre com o acordo de fls. 934 e ss., em que o valor mínimo será pago caso seja atingido percentual inferior a 100% (cem por cento) da meta e o máximo caso esse percentual seja superior. Ou seja, em qualquer hipótese, o mínimo será pago, o que evidencia que não há sobre ele qualquer àlea ou eventualidade.

Quando o pagamento não está sujeito a qualquer variável que não a passagem do tempo e a continuidade da relação de emprego, não há critério efetivamente fixado. Ou seja, as regras claras e objetivas exigidas pela norma de regência não existem como afirmou a fiscalização.

Com base nisso, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, dos pagamentos feitos a título de PLR nos períodos em que não reconhecida a decadência.

Assim, ainda que a CSRF não tenha sido instada, por meio dos pressupostos recursais, a manifestar-se sobre o critério específico aplicado pela Contribuinte no pagamento da PLR, a análise desse critério só vem a corroborar a pertinência da revisão, pela Autoridade Fiscal, dos acordos de PLR firmados. Ademais, deve restar demonstrado que a avaliação acerca das regras da PLR, promovida pelo Colegiado recorrido, não foi, em absoluto, subjetiva. Muito pelo contrário, foi calcada na lógica e objetividade necessárias à conclusão de que descumpriam os ditames legais, deles fazendo tábula rasa.

Nesse passo, registre-se que, uma vez que a verba em tela, no presente caso, é paga em valor fixo, ou estabelecendo-se valores mínimo e máximo, perde sentido o estabelecimento de mecanismos de aferição, e sem estes a regra do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000 tornar-se-ia letra morta, o que não pode ser admitido.

Destarte, conclui-se que o pagamento da PLR, conforme levado a cabo pela Contribuinte desatende às disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000, já que não se logra alcançar a finalidade da norma, que é servir "**como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade**", de sorte que deve-se efetivamente negar provimento a esta matéria.

Uma vez descumprido esse pressuposto, os pagamentos relativos à PLR em tela devem integrar o salário-de-contribuinte, de sorte que a discussão da segunda matéria – **possibilidade de fechamento do acordo coletivo após o início do exercício referente ao pagamento da PLR** – perde a utilidade, portanto esse tema não deve ser conhecido.

Assim, não conheço da segunda matéria, por perda de utilidade.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, apenas quanto à primeira matéria e, no mérito, na parte conhecida, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo