



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.726206/2013-16
ACÓRDÃO	2004-000.477 – 2ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JGP GLOBAL GESTAO DE RECURSOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/11/2012 a 30/11/2012

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A modificação de critério jurídico mencionada no art. 146 do CTN vincula-se a uma alteração na adoção de critérios legalmente estabelecidos, ou na mudança de interpretação dada à legislação tributária pela administração. A mudança de critério jurídico é uma alteração nos fundamentos do lançamento, uma inovação que deve obedecer às restrições impostas pelo citado artigo 146.

A existência de decisões díspares, prolatadas pela instância de piso, em processos que analisam o plano de participação nos lucros e nos resultados (PLR) de períodos distintos, instituídos por um mesmo sujeito passivo da obrigação tributária, não configura alteração do critério jurídico do lançamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, sendo imprescindível a existência de regras claras e objetivas, bem como a indicação do período de vigência e dos prazos para revisão do acordo.

CANCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EVENTUAL DECISÃO POR VOTO DE QUALIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN.

O art. 112 do CTN é hialino ao tratar sobre a lei tributária definidora de infrações.

Multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos, razão pela qual teratológica a pretensão de, com arrimo no art. 112 do CTN, cancelar a integralidade da obrigação principal tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso. No mérito, o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros acompanhou a relatora pelas conclusões e manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Jorge Cláudio Duarte Cardoso – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mario Hermes Soares Campos (Substituto Integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Jorge Cláudio Duarte Cardoso (Presidente). Ausente a Conselheira Miriam Denise Xavier, substituída pelo Conselheiro Mario Hermes Soares Campos.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por JGP GLOBAL GESTAO DE RECURSOS LTDA contra o acórdão, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DRJ/BSB), que julgou *improcedente* a impugnação apresentada, mantendo-se as seguintes exigências:

DEBCAD nº 51.032.138-0 – no valor de R\$ 358.491,92, lavrado em 27/6/2013, referente à contribuição social destinada à seguridade social correspondente à contribuição da empresa, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), não declarada em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, incidentes sobre os pagamentos efetuados a segurados empregados nas competências 1/2009 e 7/2009;

DEBCAD nº 51.032.139-9 – totalizando R\$ 94.511,51, lavrado em 27/6/2013, referente à contribuição para outras entidades e fundos, não declarada em GFIP, incidente sobre os pagamentos efetuados a segurados empregados nas competências 1/2009 e 7/2009.

Em sua peça impugnatória (f. 238/265) sustenta que **i)** regras claras e objetivas foram estabelecidas no Plano de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR); e, **ii)** havia “informações acerca de seu período de vigência e prazo para revisão.” Aduziu ainda que o direito insculpido no inc. XI do art. 7º da Carta Constitucional independe de observância do disposto na Lei nº 10.101/2000.

Em petição acostada às f. 401/404 narra que a idêntico plano de PLR foi posto sob escrutínio, culminando com o cancelamento da exigência. Pediu que igual deslinde fosse, nestes autos, conferido – *vide* acórdão da DRJ/RJ1 às f. 405/411.

Ao apreciar os motivos de insurgência, prolatado o acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000.

O pagamento de participação nos lucros a empregado em desacordo com a legislação específica é fato gerador de contribuições sociais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido (f. 414)

Cientificada da decisão da DRJ em **11 de setembro de 2018** (f. 438), apresentou, em **10 de outubro de 2018** (f. 440), recurso voluntário (f. 442/494), formulando os seguintes pedidos:

(i) preliminarmente, restou evidenciado que na autuação fiscal objeto desse processo administrativo houve a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa com relação aos fatos já conhecidos e analisados no procedimento fiscal realizado em 2010, de modo que esse novo entendimento só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos após a fiscalização concluída em 28.06.2013, sob pena de violação do artigo nº 146, do Código Tributário Nacional, conforme entendimento jurisprudencial pacífico. Ou, ao menos, seja reconhecida a impossibilidade de imposição das penalidades exigidas, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;

(ii) no mérito, restou demonstrado que o Programa de PLR celebrado pela Recorrente efetivamente possui regras claras e objetivas, conforme entendimento manifestado no procedimento fiscal realizado em 2010, e também contém previsões a respeito da sua vigência e possibilidade de revisão, atendendo, assim, a todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, não havendo razão para a exigência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de

participação nos resultados por ela efetuados a seus empregados com base em tal Programa; e

(iii) *subsidiariamente*, caso não se entenda pelo cancelamento integral do lançamento tributário em questão e em sendo o resultado proferido por voto de qualidade, o que também se admite apenas para fins de argumentação, seja cancelada a integralidade do crédito tributário ou, ao menos, afastada a aplicação da multa de ofício, à luz do disposto no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora

Inicialmente, acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte Recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

O recurso é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, razão pela qual **conheço-o**.

Anoto que, não obstante qualquer preliminar ter sido arguida na defesa de ingresso, a temática veio a ser apreciada pela instância *a quo*, após noticiado o êxito noutros autos (f. 401/404), razão pela qual merece ser conhecida. Além disso, possível aventar configurar matéria de ordem pública, eis que a modificação de critério jurídico, quando devidamente comprovada, acarreta a nulidade da autuação.

I – DA PRELIMINAR: DA SUPOSTA MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO

Conforme relatado, sustenta a parte ora Recorrente ter restado

evidenciado que na autuação fiscal objeto desse processo administrativo **houve a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa com relação aos fatos já conhecidos e analisados no procedimento fiscal realizado em 2010**, de modo que esse novo entendimento só poderia ser aplicado aos fatos geradores ocorridos após a fiscalização concluída em 28.06.2013, sob pena de violação do artigo nº 146, do Código Tributário Nacional, conforme entendimento jurisprudencial pacífico. Ou, ao menos, seja reconhecida a impossibilidade de imposição das penalidades exigidas, nos termos do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. (sublinhas deste voto)

Certo que nas hipóteses de erro de direito – isto é, quando há equívoco na valoração jurídica dos fatos –, o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, nos termos do art. 146, do CTN, segundo o qual

a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Esclarece a Recorrente que

[c]onforme se verifica do trecho acima transcrito do Relatório Fiscal que embasou o auto de infração objeto do processo administrativo nº 11052.001161/2010-10, naquela oportunidade (procedimento fiscal realizado em 2010), a fiscalização considerou que o Programa de PLR sob análise não atenderia às disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, em razão, EXCLUSIVAMENTE, de alguns empregados da Recorrente não terem recebido o pagamento de tais verbas, resultando na lavratura dos autos de infração objeto dos processos administrativos nºs 11052.001161/2010-10, 11052.001162/2010-56 e 11052.001163/2010-09. Alegação essa que já restou afastada por decisão de primeira instância que cancelou esses autos de infração (doc. 03), e que não guarda qualquer relação com o fundamento do lançamento ora questionado. (sublinhas deste voto)

Da leitura do breve excerto é possível coletar algumas informações importantes, que demonstram ter inexistido modificação de critério jurídico. *A uma*, a indigitada mudança de critério jurídico teria ocorrido a partir do cotejo de decisões dissonantes proferidas pela DRJ. *A duas*, os períodos de autuação distintos e sequer é possível atestar a identidade entre os planos. *A três*, é evidente a disparidade entre os motivos apresentados pela fiscalização para justificar a carência de higidez do plano de PLR ora analisado e o trazido à baila. *A quatro*, as fiscalizações, como reconhecido, são distintas.

A Recorrente desenvolve linha argumentativa no sentido de que

no presente caso [haveria] uma absoluta insegurança jurídica, visto que, quando da análise do Programa de PLR em questão por dois auditores fiscais distintos (nos procedimentos fiscais realizados em 2010 e em 2012), enquanto um deles considerou que tal Programa possuiria regras claras e objetivas (2010), para o outro, tal Programa não possuiria regras claras e objetivas (2012).

Caso juízos distintos externados por auditores fiscais na análise de processos díspares, ainda que de mesmo contribuinte, configurasse modificação de critério jurídico, como pretende a Recorrente, o instituto jurídico da prevenção teria de ser aplicado à fiscalização.

Ora, a modificação de critério jurídico, se houvesse existido, deveria decorrer de alteração atribuída pelo julgador das balizas externadas no próprio lançamento. **Rejeito, por essas razões, a preliminar.**

II – DO MÉRITO: DOS REQUISITOS PARA A HIGIDEZ DO PLANO DE PLR

Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir **direito subjetivo do empregado em face do empregador**, ainda que, em algumas configurações, **a matéria venha a ser objeto de legislação específica**.

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepta a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê a imunidade é sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, “a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.”

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”

Assim, “ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.”

Firmada a natureza jurídica da norma, passo à análise do que determinava a Lei nº 10.101/2001, com a redação vigente à época dos fatos geradores. Peço vênia para fazer a transcrição do regramento, no que importa:

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:

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. (sublinhas deste voto)

De acordo com a fiscalização, a primeira afronta à Lei nº 10.101/00 ocorreu porque

[o] Programa de Participação nos Lucros e Resultados da empresa, datado de 05/10 prevê em sua Cláusula 13º, que a vigência **"vigorará por prazo indeterminado"** e que a revisão ou alteração dos critérios, condições e conceitos instituídos no Programa de Participação competirá exclusivamente ao Comitê Executivo da JGP Global, conforme Cláusula 10, **não especificando data de vigência ou revisão**. (f. 18; sublinhas deste voto)

Ao sentir da Recorrente, “a Lei nº 10.101/00 não exige que o programa de PLR possua um determinado de vigência, tampouco para que seja revisto.” (f. 490) A interpretação ofertada, desprovida de embasamento doutrinário ou jurisprudencial, colide com a literalidade do disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00. **Inobservado um único requisito, certo não ser hígido o plano instituído.**

Acrescento que tampouco vislumbro a existência de regras claras e objetivas, eis que a autoavaliação parece ter sido o critério preponderante adotado.

Às f. 141/143 acostado o Programa de Avaliação de Desempenho, no qual consta que a avaliação se daria da seguinte forma:

Inaceitável – I

Não Satisfatório – NS

Satisfatório- S

Mais Que Satisfatório – MS

Excelente - E

Não Se Aplica - NA

Às f. 146/230 apresentados os formulários preenchidos pelos colaboradores e revisados pela chefia imediata. Todos os empregados receberam o conceito final S (Satisfatório) ou MS (Mais que Satisfatório). Ao final de cada formulário, atribuídos pontos a depender **i)** da faixa salarial bruta; **ii)** do padrão de desempenho no cargo ou função; **iii)** do padrão comportamental e da **iv)** avaliação individual.

Inexiste no Programa de Avaliação de Desempenho informação acerca dos pontos distribuídos, além de merecer atenção o fato de a avaliação individual possuir o maior peso entre os demais critérios. Na cláusula 3ª do Programa de Avaliação de Desempenho – f. 142 – consta que “dentre outros princípios, a avaliação se pautará pela imparcialidade.” Parece-me hercúleo considerar imparcialidade no contexto de autoavaliação, o que corrobora a ausência de regras claras e objetivas no plano.

Ambos os descumprimentos à Lei nº 10.101/00 apontados pela fiscalização deveras subsistem.

III – DO PEDIDO SUBSIDIÁRIO

Em caráter subsidiário pediu que, na hipótese de julgamento por voto de qualidade, seja “cancelada a integralidade do crédito tributário ou, ao menos, afastada a aplicação da multa de ofício, à luz do disposto no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.”

O dispositivo citado determina que “[a] lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos.”

Multas e tributos são ontológica e teleologicamente distintos. Isto porque, em primeiro lugar, a multa é sempre uma sanção de ato ilícito, ao passo que tributo jamais poderá sê-lo; em segundo lugar, os tributos são a fonte precípua – e imprescindível – para o financiamento do aparato estatal, enquanto as multas são receitas extraordinárias, auferidas em caráter excepcional, cuja função é desestimular comportamentos tidos como indesejáveis. Teratológico, portanto, pretender a aplicação do art. 112 do CTN, que versa sobre sanções, para pretender o cancelamento da integralidade do crédito tributário. **Rejeito o pedido.**

Caso o deslinde destes autos venha ocorrer por voto de qualidade poderá a ora Recorrente aderir ao disposto na Lei nº 14.689/2023.

IV – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **rejeito a preliminar e, no mérito, nego provimento ao recurso.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, em declaração de voto.

Inicialmente, parabenizo a Ilustre Relatora por bem expor sua respeitada decisão, conquanto rogo vênia para, em alguns pontos, apresentar conclusões próprias, o que faço por meio desta declaração de voto, na qual exposto meus fundamentos para a tomada de decisão.

O debate nefrágico principal é afeto a desconconsideração do Plano de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) da empresa autuada.

A fiscalização, por ter desconsiderado o PLR da pessoa jurídica, efetuou o *lançamento de ofício* para constituição da exigência de contribuições previdenciárias tendo como base de cálculo os pagamentos efetuados aos segurados empregados a título de PLR com supedâneo no referido plano. A empresa não havia declarado tais pagamentos como base tributável em GFIP.

A fiscalização motivou a desconconsideração do PLR por violações da Lei nº 10.101, essencialmente do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101.

O relatório fiscal, que formalizou a acusação, consta no e-fls. 15/21.

Muito bem.

Antes de adentrar na querela em si, entendo que a interpretação a nortear o debate deve ser por critério teleológico, que busca a finalidade do instituto, o que não significa ser a interpretação a todo tempo favorável ou flexibilizada. O ponto é que sempre se buscará apropriar se a finalidade foi ou não atendida no propósito pretendido pela norma no horizonte estabelecido pela lei. Neste horizonte, há divergência interpretativa de partida com o voto relatado.

Por outras palavras, visualizo norma imunizante, apesar da norma constitucional ser de eficácia limitada com condicionamento de sua completude aos termos regulados em lei.

Vale dizer, a norma do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, quando o plano seguir os termos do procedimento regulado por lei, ceifa os poderes normativos da União

relacionados ao art. 195, I, “a”, da Constituição Federal (*para as contribuições previdenciárias*)¹ e ao art. 149 (*para as contribuições destinadas a terceiros*)², para entender que os pagamentos a título de PLR se qualifiquem como “*demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*”. Por isso, uma imunidade.

Conquanto, a lei ordinária pode e deve, pela própria imposição constitucional, **regulamentar o procedimento**, isto é, a forma e procedibilidade de como devem ser negociados e formalizados esses acordos ou planos de PLR.

O fato da Lei nº 10.101 ser ordinária (*e não complementar*) deve-se a circunstância dela tratar exclusivamente de normas procedimentais – *os procedimentos possíveis para o acordo de PLR se formalizar, ser pactuado*. Isto não significa que o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, para fins tributários, como contrapartida ao empregador, deixe de introduzir veículo normativo imunizante.

Quando do julgamento das normas de imunidade das entidades beneficentes de assistência social, o STF entendeu e aclarou haver espaço para normas procedimentais serem estabelecidas por lei ordinária, a exemplo das normas sobre o CEBAS, nas situações nas quais o núcleo da imunidade não é violado e são veiculadas na lei ordinária meras normas procedimentais.

Neste horizonte, não há dúvidas de que a Lei nº 10.101 estabelece os procedimentos para a negociação entre capital e trabalho. Isto, não torna a norma imunizante em uma isenção.

A contrapartida do empregador que concede a PLR, pactuado conforme norma de procedimento legal, é o benefício da imunidade tributária que retira os pagamentos de PLR do conceito de base tributável (*do conceito de salário-de-contribuição*), de modo que, teleologicamente, deixa de ter natureza jurídica de “remuneração” ou de “contraprestação pelo trabalho”, na forma do art. 7º, inciso XI, da Carta Política.

O fato de a norma ser constitucional de eficácia limitada (CF, art. 7º, XI), prescindindo do regramento infraconstitucional na regulamentação dos procedimentos para lhe dar a amplitude, completude e integrá-la (RE 398.284), não desnatura a imunidade que ordena que a PLR seja desvinculada do conceito de remuneração, de modo a afastar a incidência de contribuições que incidam sobre as remunerações pagas.

¹ Constituição Federal. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - o empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

² Constituição Federal. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Não fosse assim, os Tribunais ao apreciarem alguns elementos da PLR, por exemplo, nunca flexibilizariam quaisquer das regras, vez que deveriam aplicar a interpretação meramente literal (CTN, art. 111, II). Ocorre que, não raro, aplicam exatamente a interpretação teleológica.

Veja-se, *verbi gratia*, em relação a regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, § 2º do art. 2º), o STJ já decidiu de forma teleológica, que: “*A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária*” (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010). Fosse norma de isenção, penso que o STJ não poderia adotar a fundamentação que proferiu.

Meu ponto para deliberar sobre a natureza jurídica, se isenção ou se imunidade, é para que se aplique a correta medida hermenêutica. Se fosse isenção, a interpretação deve ser restritiva (CTN, art. 111, II). Mas, tratando-se de imunidade deve imperar a regra de interpretação teleológica. De qualquer forma, a interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando o fim mesmo do instituto, sem prejuízo do olhar posto pela regulamentação (Lei nº 10.101).

Dito isto, vê-se, a partir da acusação fiscal, que a desconsideração do plano de PLR se deu em ato motivado da auditoria por inobservância do dever de constar no instrumento negociado “*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*” na forma exigida no §1º do art. 2º da Lei nº 10.101.

Especialmente, a fiscalização ponderou os seguintes motivos:

- (i) os quesitos da avaliação individual de desempenho dos empregados careceriam de objetividade;
- (ii) não haveria regras e mecanismos de aferição desses critérios;
- (iii) a avaliação de desempenho seria realizada pelo chefe imediato do empregado, o que daria margem a eventuais arbitrariedades por parte do avaliador; e
- (iv) o programa de PLR não possuiria prazo de vigência e prazo para sua revisão.

Pois bem.

Diante do referencial hermenêutico que adoto, importa essencialmente observar se atendida a finalidade de “*integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*” a partir de “*negociação entre a empresa e seus empregados*” mediante procedimento(s) escolhido(s) “*pelas partes de comum acordo*”, no escopo de participar os segurados empregados “*nos lucros ou resultados da empresa*”, de forma desvinculada do salário (CF, art. 7º, XI, c/c arts. 1º e 2º da Lei nº 10.101).

Neste sentido, ao ler o plano observo, sim, “*regras claras e objetivas*”, especialmente da intelecção das cláusulas 1ª a 5ª (e-fls. 135/140). Ademais, da leitura há

pactuação com olhares em índice de lucratividade para fins de distribuição. Parece-me que, em verdade, o lançamento se atém a tecer críticas, com base em juízo de valor próprio, acerca da adequação do método avaliativo, especialmente por ser individualizado. Entretanto, embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária, a qual não lhe foi concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes. A interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do acordado frente aos preceitos legais.

As cláusulas 1ª a 5ª contextualizam aspecto de atendimento de regras claras e objetivas, o que afasta a acusação fiscal nos itens I, II e III. O questionamento fiscal finda por ser sobre a adequação do método avaliativo. Porém, a autoridade fiscal não participa do dia a dia da vida laboral da empresa, na forma como atuam e são avaliados os segurados empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para as partes do acordo negociado. Ademais, por vezes, profissionais não submetidos a métricas quantitativas são avaliados por critérios comportamentais (individuais) em diversas atividades econômicas.

É certo que um critério e/ou informação que pareça omissa para a auditoria no instrumento de negociação, pode estar univocamente delimitado e ser inteligível pelos atores sociais principais, tendo em conta a vivência cotidiana no seio da vida laboral. Logo, a análise sobre a inexistência de “regras claras e objetivas”, nos instrumentos de negociação, não pode ficar restrita ao plano abstrato e crítico do método e mecanismo de avaliação.

O que poderia ocorrer, inclusive como condição inerente, é a lavratura de um auto de infração quando não se estiver atendendo ao cumprimento do próprio negociado, como, por exemplo, se as avaliações não forem realizadas ou quando houver uma simulação ou dissimulação de avaliações, o que deve ser plenamente provado *além da dúvida razoável*.

Criticar o método avaliativo e os mecanismos de aferição, que constam pactuados, não me parece ser autorizado na lei, assim como também não me parece permitido, como motivação para lançar, criticar critérios de autoavaliação ou de avaliação individual, por si só, entendendo-os como questionáveis em abstrato. Isso não me parece ser suficiente para fulminar o plano negociado e violar o propósito negocial (a finalidade teleológica).

O plano abstrato dos juízos de valor, quando pauta o lançamento, acaba trazendo sérios debates e riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal, pois suas eventuais dificuldades na compreensão dos métodos avaliativos e de sua eficácia não significam, necessariamente, obstáculos à cognição dos segurados empregados e dos sindicatos que os representam, diante de uma eventual lógica laboral e proceder cotidiano destes atores sociais.

Pensar de forma abstrata, como entendo que foi a lógica do lançamento, neste particular das regras claras e objetivas, pode chegar ao limite de indagar se o texto da Lei nº

10.101 é objetivo ao exigir regras “claras e objetivas”, pois o conceito é aberto e, para alguns, é de extremo subjetivismo as definições objetivas que se exigiu, criando-se um paradoxo.

Portanto, as motivações I, II e III não sustentam o lançamento de ofício lavrado, sob minha ótica no enfrentamento normativo decisório motivado.

Contudo, para que o plano seja válido é preciso que não viole qualquer elemento da essência do instituto. Então, é preciso enfrentar a acusação relativo ao item IV.

Ainda consta como acusação fiscal, o não atendimento do dever legal do plano negociado estabelecer prazo de vigência e prazo para sua revisão.

Muito bem.

Assiste razão à fiscalização neste específico ponto, o que é suficiente para manter o lançamento de ofício em sua inteireza.

Tem razão a fiscalização neste particular relativo à violação do dever legal do plano negociado estabelecer prazo de vigência e prazo para sua revisão, pois o plano não pactuou de forma verdadeira estes aspectos e o §1º do art. 2º da Lei nº 10.101 assenta essa obrigação de ser pactuado entre os atores sociais do negociado o “*período de vigência e prazos para revisão do acordo*”.

A recorrente entende que cumpriu a regra e que houve a pactuação, pois afirma que a cláusula 13 estabelece um prazo, sendo o “*prazo indeterminado*”, enquanto a cláusula 10 estabelece a forma e prazo da revisão que se traduz na prescrição de que “*Compete exclusivamente ao Comitê executivo da JGP GLOBAL [empresa], a qualquer tempo, rever ou alterar os critérios, condições e conceitos instituídos neste Programa de Participação*”.

Ocorre que, a despeito da qualificação jurídica pretendida pela recorrente, essa não se sustenta. Como já afirmei, importa o fim teleológico da norma que é negociação entre as partes, dentro do procedimento estabelecido por lei (Lei nº 10.101), para fins de incentivo à produtividade ou para que os segurados participem da distribuição dos lucros da empresa. Neste sentido, não se pode conceber a possibilidade unilateral, cogente e sobreposta da empregadora, com exclusividade e a qualquer tempo, revisar e modificar o negociado e, ainda mais, estabelecer que o negociado é por prazo indeterminado com possibilidade de ser ceifado a qualquer momento, sem prazo mínimo, especialmente diante dos poderes da empregadora de alterar a qualquer tempo toda a negociação, até mesmo em relação as “*condições e conceitos instituídos neste Programa de Participação*”.

Como bem observou a Ilustre Relatora, é assente na jurisprudência administrativa que “*Inobservado um único requisito, certo não ser hígido o plano instituído*”.

De mais a mais, no que não apresentei ponderações, como no capítulo preliminar ou no capítulo do pedido subsidiário, acompanho a relatora, sem ressalvas.

Ante o exposto, acompanho o voto, embora pelas conclusões no que aqui delineado, para rejeitar a preliminar e negar provimento ao recurso voluntário.

Eis minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros