



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.720118/2016-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.986 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de fevereiro de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente COMPANHIA DE GÁS DE SÃO PAULO - COMGÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PRELIMINAR. BÔNUS DE EFICIÊNCIA. SUSPENSÃO DO JULGAMENTO.

Não cabe a suspensão do julgamento sob a argumentação de que, com a instituição do "bônus de eficiência" pelo artigo 5º da MP nº 765/16, os Conselheiros Representantes da Receita Federal do Brasil estariam impedidos de exercer o cargo junto a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em face de interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, o que violaria a imparcialidade da administração pública.

Inexiste elemento concreto para respaldar a afirmação do contribuinte aduzida em preliminar no Recurso Voluntário, bem como, não há base legal no processo administrativo fiscal e Regimento Interno do CARF que autorize o pedido de suspensão.

NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NO LANÇAMENTO.

O lançamento foi fundamentado e delimitada a sua base de incidência tributária pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream a conclusão contida na acusação fiscal. Se existem inconsistências relevantes, elas serão posteriormente analisadas no julgamento do mérito da demanda. As preliminares suscitadas devem ser afastadas.

PLANOS. INSTRUMENTOS DISTINTOS PARA GESTORES E NÃO GESTORES.

O fato de existirem pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados fundamentado em mais de um instrumento não configura motivo suficiente para a tributação da referida verba, na medida em que a legislação de regência além de não vedar tal situação, inclusive, a autoriza.

O acordo para pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados que preveja plano e metas diferenciadas de acordo com o cargo do segurado empregado é perfeitamente possível e não está em desacordo com a legislação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. DATA DA ASSINATURA.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados em data próxima ao término do período de apuração dos resultados. O estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

PARTICIPAÇÃO SINDICAL. OBRIGATORIEDADE.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, com atuação efetiva do sindicato da respectiva categoria.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARÂMETROS DE AVALIAÇÃO SUBJETIVOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA.

Por exigência da lei, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. No caso em apreço, a avaliação individual de desempenho contém parâmetros subjetivos vinculados à frequência com que determinados comportamentos são praticados no cotidiano do empregado.

INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Súmula CARF nº 108)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores relativos ao PLR dos não gestores. Vencidos em primeira votação os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(Assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

(Assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite, Miriam Denise Xavier (Presidente) e Sheila Aires Cartaxo Gomes (Suplente Convocada). Ausente a conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém – PA (DRJ/BEL) que julgou improcedente a impugnação, mantendo o Crédito Tributário exigido, conforme ementa do Acórdão nº 01-033.384 (fls. 2130/2168):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO INSTRUMENTO NEGOCIAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

A participação nos lucros e resultados, para ser excluída do salário-de-contribuição, deve, dentre outros requisitos legais, possuir regras claras e objetivas para a obtenção do direito na participação do resultado da empresa por parte dos empregados.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. ATUAÇÃO SINDICAL. PREVISÃO DE METAS NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO.

Infringe a legislação de regência os pagamentos realizados sem a atuação efetiva do sindicato, de forma a violar a bilateralidade necessária ao modelo de negociação, sujeitando os trabalhadores à subordinação do empregador.

Não observam a lei os pagamentos realizados sem prévio acordo coletivo ou quando o acordo for formalizado após o início do período de apuração das metas.

As metas devem ser fixadas em comum acordo com os sindicatos e não podem ser delegadas à exclusiva vontade do empregador.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Após o lançamento, incidem juros sobre a multa de ofício, pois, esta integra o crédito tributário lançado, não havendo que se fazer distinção em relação à aplicação da regra contida no artigo 161 do Código Tributário Nacional - CTN.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

*DECISÕES JUDICIAIS. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS
JULGADORAS. VÍNCULO*

Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata dos seguintes Autos de Infração:

1. **Contribuição previdenciária da empresa e do empregador (fls. 1400/1405):** devidas à Seguridade Social, correspondente à cota patronal e destinada ao custeio dos benefícios concedidos em Razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, nas competências de 03/2011 e 09/2011, e não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia e Tempo de Serviço e de Informações à Previdência Social (GFIP), lavrado em 19/02/2016, no valor de R\$ 11.278.306,10;
2. **Contribuição para outras entidades e fundos (fls. 1406/1412):** devidas aos terceiros (FNDE, INCRA, SEBRAE), incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, durante o mês, aos segurados empregados, nas competências de 03/2011 e 09/2011, e não declaradas em GFIP, lavrado em 19/02/2016, no valor de R\$ 1.661.313,54.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1414/1459):

1. Após intimado, o Contribuinte apresentou documentos e esclarecimentos relativos aos mecanismos de aferição e programas de metas da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) pagas em 03/2011 e 09/2011, aos segurados empregados, que foi classificada na Folha de Pagamento da empresa como verba não incidente de contribuição previdenciária, assim como não foi declarada em GFIP, conforme consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB);
2. Da análise dos acordos, regulamentos e aditivos apresentados pelo Contribuinte, verificou-se que o pagamento dessa verba não atendeu aos requisitos dispostos na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, para que sobre ela não houvesse incidência de contribuição previdenciária;
3. A PLR foi atribuída a dois grupos de funcionários (gestores e não gestores), cujos documentos apresentados à fiscalização, são distintos para cada um desses grupos:

-
- Não gestores: "Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) 2010/2012" e "ACT 2011/2013", assim como "Termo do Aditivo do ACT 2009/2011" e "Termo do Aditivo do ACT 2010/2012", todos com data de assinatura posterior ao início da aferição das PLR 2010 e 2011, e com indicação de participação do sindicato;
 - Gestores: "Regulamento de PLR para gestores Comgás" (RPLR), "Termo Aditivo I ao RPLR", ambos com data de assinatura posterior ao início da aferição das PLR 2010 e 2011" e sem indicação de participação do sindicato; "Aditivo e Modificativo ao ACT 2010/2012", com data de assinatura posterior ao início da aferição da PLR 2010", indicação de participação do sindicato, e inclusão de cláusula que vincula o limite da PLR à remuneração;
4. As regras para distribuição da PLR não são iguais para os dois grupos, e a RPLR dos “gestores” não foi acordada por todos os empregados da empresa;
5. Foram encontradas as seguintes irregularidades no pagamento da PLR:
- Não indicação de participação sindical no RPLR para gestores, assim, como no Termo Aditivo I a esse regulamento;
 - Acordos e regulamento constituídos após o início do período de aferição;
 - Estabelecimento de PLR diferenciada para cada categoria de empregados, apesar de todos eles estarem vinculados ao mesmo Sindicato de Trabalhadores na Indústria da Produção, Transporte, Instalação, Distribuição, Armazenamento, Comercialização, Construção de Rede do Gás Natural Canalizado, Comprimido (GNC) e do Biogás do Estado de São Paulo;
 - Existência de regra não extensiva a todos da mesma categoria, uma vez que para o recebimento da parcela fixa, os não gestores devem atingir todos os objetivos da Tabela Alvo, enquanto os gestores apenas um;
 - Estipulação no RPLR dos gestores de pagamento exclusivo a título de “Incentivo de Longo Prazo”, como complemento à sua remuneração;
 - Constituição de normas em separado para grupos específicos dentro da mesma categoria, em que um grupo não participa da negociação das regras do outro grupo;

- Criação de condições subjetivas na determinação e aferição das metas, de difícil mensuração, tais como, credibilidade, comportamentos, postura, motivação, foco, demonstrando falta de clareza na fixação do direito subjetivo à PLR.
6. A auditoria concluiu que a empresa distribuiu PLR em 2011 a seus empregados, sem atender aos requisitos da Lei nº 10.101/00 para que não houvesse incidência de contribuição previdenciária;
 7. O lançamento foi feito com base nos valores constantes em Folha de Pagamento (rubricas 1611, 1613, 1614, 1615, 1616, 1617, 3611, 3613 - Participação nos Resultados), entregue pela empresa em meio Digital, e não declarados em GFIP.

Em 22/02/2016 o Contribuinte tomou ciência pessoal dos Autos de Infração (TEC - fl. 1461) e, em 22/03/2016, tempestivamente, apresentou sua Impugnação de fls. 1467 a 1553, instruída com os documentos nas fls. 1554 a 2121.

Diante da impugnação tempestiva o processo foi encaminhado à DRJ/BEL para julgamento, onde, através do Acórdão nº 01-033.384, em 28/09/2016 a 5ª Turma julgou IMPROCEDENTE A IMPUGNAÇÃO, mantendo o crédito tributário.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão, via Correio, em 26/12/2016 (AR - fl. 2180) e interpôs seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 2182 a 2283, instruído com os documentos nas fls. 2284/2356, em 27/01/2017.

No Recurso Voluntário apresentando o Contribuinte faz um breve resumo dos fatos (fls. 2183/2184) e, preliminarmente, alega que:

1. A Medida Provisória nº 765/16, que trata do Programa de Produtividade da Receita Federal do Brasil e Bônus de Eficiência e Produtividade na Atividade Tributária, é inconstitucional e ilegal pois violaria o Princípio da Imparcialidade da Administração Pública (fls. 2185/2186), razão porque deve ser suspenso o julgamento;
2. A DRJ inovou nos motivos da autuação quando, ao fundamentar seu Acórdão, lançou mão de questões que até então não haviam sido enfrentadas nem pela Fiscalização, pois traz o enfrentamento do preenchimento dos requisitos formais de constituição de Acordo Coletivo de Trabalho - ACT conforme a CLT (fls. 2186/2191);

Prossegue trazendo uma série de esclarecimentos que julga necessários à elucidação dos fatos e exame dos documentos apresentados, bem como aduz equívocos cometidos pela DRJ ao tentar sustentar os fundamentos insubsistentes da Autuação Fiscal no seu Acórdão (fls. 2192/2216).

E, quanto ao mérito, assevera ainda o seguinte:

1. Ausência de liquidez e certeza do Auto de Infração lavrado, uma vez que a Autoridade Fiscal lançou cobrança de Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos de PLR detectados em Folhas de

Pagamento nos meses de março e setembro de 2011, limitando-se a examinar a documentação pertinente ao Plano de PLR de 2010, que deu ensejo apenas aos pagamentos de março de 2011 (Item IV.1 - fls. 2216/2222);

2. Erro de fundamentação do lançamento fiscal, haja vista que, ao contrário do que alega a Autoridade Fiscal, a Lei nº 10.101/00 não exige tratamento igualitário de todos os empregados (Item IV.2 - fls. 2223/2227);
3. Erro de fundamentação ao fazer uso de premissas legais inexistentes ou equivocadas para reputar inválido o acordo de PLR, já que inexiste previsão legal de definição do acordo antes do início do ano de vigência (Item IV.3 - fls. 2227/2229);
4. Insubstância das acusações fiscais uma vez que restou demonstrada a regularidade do acordo de PRL do Contribuinte de acordo com a Lei nº 10.101/00 (Item IV.4 - fls. 2230/2279);
5. Ausência de questionamento quanto à materialidade dos pagamentos de Adicional e Incentivos de Longo Prazo - ILP (Item IV.5 - fls. 2279/2282);
6. Ilegalidade da incidência de juros sobre o valor da multa (Item IV.6 - fls. 2282/2283).

Finaliza seu RV requerendo, preliminarmente a suspensão do julgamento até que o bônus fiscal seja revogado. No mais, requer o conhecimento e provimento do recurso apresentado com a reforma da decisão recorrida e o cancelamento integral do Auto de Infração lavrado, homologando-se a extinção dos Créditos Tributários.

Em 23/03/2017 a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou sua Contra Razões de fls. 2364 a 2391, onde rebate cada um dos argumentos arguidos pelo Contribuinte e traz as razões pelas quais afirma que deve ser mantido o lançamento.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Bônus de eficiência introduzido pela medida provisória nº 765/16 – Suspensão do julgamento

Em sede preliminar, a Recorrente pleiteia a suspensão do julgamento do processo administrativo sob a argumentação de que, com a instituição do "bônus de eficiência" pelo artigo 5º da MP nº 765/16, convertida na Lei nº 13.464/2017, os Conselheiros Representantes da Receita Federal do Brasil estariam impedidos de exercer o cargo junto a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em face de interesse econômico ou financeiro, direto ou indireto, o que violaria a imparcialidade da administração pública.

Não assiste razão à Recorrente.

Inexiste elemento concreto para respaldar a afirmação do contribuinte aduzida em preliminar no Recurso Voluntário, bem como, não há base legal no processo administrativo fiscal e Regimento Interno do CARF que autorize o pedido de suspensão.

Cabe ainda trazer a colação, a título de conhecimento, a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em recurso submetido ao "Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas" (IRDR), através da qual firmou entendimento de que o mencionado Bônus não implica em parcialidade do julgador. Veja a ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). BÔNUS DE EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. INEXISTÊNCIA DE SUSPEIÇÃO/IMPEDIMENTO DE CONSELHEIROS/AUDITORES FISCAIS DO CARF. ALTERAÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 765/2016 PELA LEI 13.464/2017.

1. Ofende a dignidade humana presumir a má-fé ou a desonestidade das pessoas, especialmente de agentes públicos no exercício de suas funções (Constituição, art. 1º/III). Daí que é incompreensível supor que, no julgamento de recursos no Carf, os auditores/conselheiros mantenham as "multas tributárias e aduaneiras incidentes sobre a receita de tributos" simplesmente movidos pelo sentimento ou interesse de não ver reduzido seu "bônus de eficiência".

2. O Decreto 70.235/1972 (com força de lei), que dispõe sobre o "processo administrativo fiscal" e a Lei 9.784/1999, sobre o "processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal", não prevêem a suspeição ou impedimento de auditores/conselheiros por esse motivo.

3. As hipóteses de impedimento/suspeição de membros do Carf, portanto, são somente aquelas previstas no seu Regimento Interno aprovado pela Portaria MF 152/2016. O impedimento de que trata o art. 42/II do Regimento Interno do Carf não se aplica aos conselheiros/auditores fiscais, senão apenas aos membros representantes dos contribuintes.

4. Na conversão da MP 765/2016 na Lei 13.464 de 20.07.2017, as "multas tributárias e aduaneiras" foram excluídas da base de cálculo do bônus de eficiência. Não mais existe o suposto impedimento/suspeição de auditores fiscais da Receita Federal de participar do CARF. Todavia, como essa medida provisória tem força de lei e produziu efeitos imediatos após sua publicação (30.12.2016), impõe-se julgar o incidente relativamente às decisões controvertidas proferidas até quando essa medida foi convertida na Lei 13.464 de 10.07.2017. Tese firmada

5. "Durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores fiscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida. Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão". A Seção, por unanimidade, firmou a seguinte tese: "Durante a vigência da Medida Provisória 765 de 29.12.2016, não havia impedimento nem suspeição de auditores iscais participar de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Carf, recebendo o bônus de eficiência instituído por essa medida.

Com o advento da Lei 13.464 de 10.07.2017 ficou prejudicada essa discussão". (IRDR 000808781.2017.4.01.0000, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVELY VILANOVA, TRF1 QUARTA SEÇÃO, e DJF1 DATA:24/10/2017 PAGINA:.)

Destaque-se ainda que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Portaria CARF nº 01, de 18 de janeiro de 2017 a qual estabelece no artigo 2º as hipóteses que podem levar ao impedimento dos Conselheiros vinculados à Receita Federal do Brasil, quais sejam:

Art. 2º Há impedimento do conselheiro da representação da Fazenda Nacional:

I – na hipótese em que tenha atuado como autoridade lançadora, ou praticado ato decisório monocrático, nos termos do inciso I do art. 42 do Anexo II do RICARF;

II – quando o interesse for presumido pelo vínculo de parentesco ou de afinidade, nos termos do inciso III do mesmo artigo; e

III – na qualidade de relator, quando tiver atuado na condição de relator ou redator em decisão anterior.

Assim, rejeito a preliminar invocada pela Recorrente e indefiro o pedido de sobrestamento do processo.

Nulidade por vício material – ausência de fundamentação: incerteza e iliquidez do auto de infração

Ao apresentar o seu Recurso Voluntário o contribuinte traz no bojo de suas alegações várias preliminares que estão intrinsecamente relacionadas com o mérito da presente demanda.

Se insurge contra o lançamento, os pressupostos de validade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência, a ausência no TVF de qualquer ilação acerca do Acordo de PLR referente ao ano de 2011 e traz esclarecimentos sobre pontos específicos da decisão da DRJ, demonstrando distorções dos fatos e documentos acostados aos autos e interpretação equivocada.

Assevera que a DRJ inovou nos fundamentos da autuação ao dissertar sobre o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela CLT quanto à realização de assembléia pelo sindicato para aprovação da representação em ACT, quando o TVF ou mesmo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” não fazem qualquer menção ao cumprimento desses requisitos para a validade do ACT.

Discorre que o direito substantivo do empregado (apurar se tem direito ou não à PLR) e o direito adjetivo (apuração do quanto tem direito à PLR) obedecem a mesma metodologia para gestores e não-gestores, apenas ocorrendo ajustes quanto aos critérios de participação de acordo com a função/cargo desempenhado pelo empregado.

Alega que a autoridade fiscal incorreu em vício material ao descrever os fatos do lançamento de maneira diversa da sua real natureza, na medida em que não se pronunciou sobre o Acordo de 2011 que embasou o valor lançado em setembro/2011 e pleiteia a nulidade do lançamento.

Não obstante todas as questões suscitadas pela Recorrente quanto aos critérios utilizados no lançamento e as incongruências na sua perfectibilização, entendo que referida matéria deve ser reservada ao exame do mérito da demanda, pois com ele se confunde.

No que tange a falta motivação, entendo que não deve prosperar a alegação da Recorrente.

A fiscalização teceu considerações sobre as cláusulas dos Acordos Coletivos de Trabalho, e Aditivos, além de enumerar os instrumentos no item 4.8 do Termo de Verificação Fiscal – TVF. O lançamento foi fundamentado e delimitada a sua base de incidência tributária pelo conjunto das razões de fato e de direito que carream à conclusão contida na acusação fiscal. Se existem inconsistências relevantes, elas serão posteriormente analisadas no julgamento do mérito da demanda.

Assim, afasto as preliminares suscitadas.

Mérito

Inicialmente, importante se faz destacar que o pagamento de PLR e suas repercussões tributárias encontram-se previstos na Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea “j” e Lei nº 10.101/00.

A Constituição da República assegurou, em seu artigo 7º, dentre outros, o direito a Participação nos Lucros e Resultados, consoante se destaca a seguir:

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;

A Lei nº 8.212/91, assim determina acerca do salário de contribuição:

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

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

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

Como se vê, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto na carta política e condicionado à observância dos requisitos da legislação infraconstitucional, haja vista que a norma constitucional é preceito de eficácia limitada.

No plano infraconstitucional, a regulamentação encontra-se estabelecida em lei específica que disciplina a matéria, qual seja, a Lei nº 10.101/2000.

Dos planos - Instrumentos distintos para gestores e não gestores

Segundo a acusação fiscal a empresa lançou em folhas de pagamentos de março e setembro de 2011 valores sob o título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, conforme quadro sintético com os valores e competências dos pagamentos realizados em 2011, no item 4.6 do TVF (fl. 1418).

Afirma que no confronto entre Acordos Regulamento e Aditivos apresentados e as condições estabelecidas pela Lei nº 10.101/200, foram encontradas irregularidades, pois a empresa não atendeu as normas preconizadas na lei específica para adquirir o direito ao benefício legal.

No item 4.8 e seguintes do TVF, a fiscalização disserta sobre os instrumentos constitutivos afirmando que a empresa dividiu o PLR em duas distribuições, sendo uma para Gestores, ocupantes dos cargos classificados na classe B1, e outra que abrange todos os funcionários Não Gestores, constituídas em instrumentos distintos, com regras diferentes, através dos seguintes instrumentos, relacionados pela fiscalização da seguinte forma:

Para os Não Gestores:

- Termo Aditivo ao ACT 2009/2011. Tabela de Alvos Combás – 2010 com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2010, em 13/07/2010 e com indicação da participação do Sindicato;
- ACT 2010/2012. Clausula Quinta – Participação nos Lucros e Resultados – PLR 2010, com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2010, em 18/11/2010, e com indicação da participação do Sindicato;
- Termo Aditivo ao ACT 2010/2012. Tabela de Alvos Comgás – 2011, com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2010, em 16/08/2011, e com indicação da participação do Sindicato;
- ACT 2011/2013, Cláusula Décima Sexta - Participação nos Lucros e Resultados – PLR 2011, com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2011, em 16/12/2011, e com indicação da participação do Sindicato;

Paga Gestores:

- Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados para Gestores Comgás (Classe Comgás B1 e acima), com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2010, em 31/08/2010, e sem indicação da participação do Sindicato;
- Termo Aditivo e Modificado ao Acordo Coletivo de Trabalho 2010/2012, com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2010, 18/11/2010, com indicação da participação do Sindicato e inclusão de cláusula que faz vinculação do limite do PLR a remuneração;
- Termo de Aditamento I ao Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados para Gestores Comgás, com data de assinatura posterior ao início da aferição PLR 2011, 30/03/2011, sem indicação da participação do Sindicato.

De acordo com a autoridade autuante, há irregularidade do PLR, pois foi realizado através de dois instrumentos constitutivos, para Gestores e Não Gestores, e, por se tratarem de empregados da mesma categoria, o estabelecimento de PLR diferenciado, não extensivo de forma igualitária a todos os empregados configura complementação da remuneração, o que contraria o artigo 3º da Lei nº 10.101/2000.

Importante nesse ponto destacar o teor do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, que assim dispõe:

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

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Conforme se observa dos termos da lei de regência, não há dispositivo normativo nesse sentido colocado pela acusação fiscal. O fato de existirem pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados fundamentado em mais de um instrumento não configura motivo suficiente para a tributação da referida verba, na medida em que a legislação de regência além de não vedar tal situação, inclusive, a autoriza, conforme se observa do §3º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 acima mencionado.

Com efeito, o acordo para pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados que preveja plano e metas diferenciadas de acordo com o cargo do segurado empregado é perfeitamente possível e não está em desacordo com a legislação.

Regras claras e objetivas

O TVF (item 4.21) assevera que as regras fixadas para determinação do resultado da participação individual, foram definidas considerando avaliações individuais conforme um Relatório de Performance e que a elaboração de Plano de Metas com critérios subjetivos é de difícil mensuração, sem clareza quanto à fixação do direito substantivo da participação, o que contraria o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Como se observa, a Lei nº 10.101/2000 exige negociação entre empresa e trabalhadores que resulte em regras claras e objetivas quanto à fixação dos critérios e mecanismos de aferição dos resultados relativos ao cumprimento do acordado, estabelecendo como metodologia, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Vejamos:

Art. 1ª Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do [art. 7º, inciso XI, da Constituição](#).

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.

Destaque-se que para a finalidade da fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, poderão ser considerados, dentre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos. Ou seja, a lei não determinou quais regras deveriam constar do Programa de Participação dos Lucros, mas tão somente exigiu que referidas regras fossem claras e objetivas (§ 1º do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000). Assim, qualquer resultado que interesse à empresa pode ser utilizado como método, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

A Recorrente traz argumentos acerca das condições claras e objetivas dos acordos, e assevera que o empregado (Gestor ou Não Gestor) terá direito à parcela fixa quando as metas coletivas estabelecidas na Tabela de Alvos forem atingidas, de acordo com a avaliação definida no ACT e no Regulamento. Sendo que, os empregados Não Gestores fazem jus à parcela fixa de acordo com o nível de desempenho geral da Companhia, enquanto que os empregados Gestores fazem jus à parcela fixa se ao menos uma das metas coletivas atingir o nível de desempenho parcial. A tabela de desempenho com a curva de distribuição consta às fls. 1178 e seguintes.

Compulsando os autos, constata-se que nos Acordo Coletivo de Trabalho e Termos de Aditivo, trazem em seu bojo o plano de participação nos Lucros ou Resultados, firmado com ampla participação do Sindicato, onde indica as condições para que o empregado tenha direito à PLR, a partir do atingimento de metas coletivas e individuais, conforme as seguintes observações:

- ACT 2010/2012 - Indica a condição para ter direito à PLR o atingimento de metas coletivas e individuais; traz os valores fixos vinculados ao resultado obtido pela Companhia, dividindo em Resultado Parcial, Resultado Alvo, Resultado Acima e Resultado Excelente; traz explicitações para o pagamento de PLR condicionada ao desempenho individual (fls. 1100 e seguintes);
- No Boletim Informativo, que teve a participação do Sindicato, constam os objetivos para medir o desempenho da empresa, com tabela de PLR individual e exemplos para o cálculo (fls. 1126 e seguintes);
- No Termo Aditivo ao ACT 2010/2012 (fls. 1128 e seguintes) através do qual é aditado ao Acordo Coletivo a “Tabela Alvos”, constam metas de desempenho para o ano de 2011 que servem para avaliação de pagamento da PLR 2010 e PLR Diretores, Superintendentes e Gerentes;
- O Termo Aditivo e Modificativo ao Acordo Coletivo de Trabalho 2010/2012 para os Gestores indica o pagamento da PLR condicionado ao desempenho individual e atingimento de metas;

- Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados Para Gestores Comgás (fls. 1159 e seguintes) que constam todas as condições para o pagamento da PLR e com discriminação das regras claras e objetivas e Aditamento I (fls. 1174 e seguintes).
- ACT 2011/2013 (fls. 1131 e seguintes) estabelece o pagamento condicionado ao atingimento de metas coletivas e ao desempenho individual dos empregados beneficiados. Descreve os resultados para as metas coletivas e a aferição do desempenho individual;
- Colaciona ainda Termo Aditivo e Modificativo ao ACT 2011/2013 (fl. 1189), juntamente com o Relatório de Contrato de Performance (fls. 1191 e seguintes) e a divulgação da Gestão de Desempenho (fls. 1246 e seguintes);
- Termo Aditivo ao ACT 2009/2011 (fls. 1175 e seguintes), em que aditam a Tabela de Alvos do ACT 2010 com as metas para desempenho corporativo.

As regras constam nos Acordos, nos Aditivos, e em documentos vinculados aos Acordos, como a Tabela de Alvos. Isso porque, o importante é que se tenha um maior detalhamento sobre as condições e formas de cálculo para a concessão da PLR, o que muitas vezes não é feito com todas as especificidades no Acordo.

Dessa forma, em face da vasta documentação adunada aos autos, entendo que restaram cumpridas as disposições normativas no que tange à presença das regras claras e objetivas quanto direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

Data da assinatura do instrumento de acordo

A motivação para a irregularidade no pagamento da PLR contida no item 4.16 do TVF diz respeito ao fato da empresa constituir acordos e regulamento na vigência do período de aferição das metas, o que contraria o estipulado no artigo 2º, § 1º da Lei nº 10.102/2000, pois a negociação definida após o início do período da aferição impossibilita o conhecimento pelos empregados da meta desejada, comprometendo a aferição de desempenho ocorrida em momento anterior ao acordado.

Pois bem.

Não se pode olvidar que a finalidade da lei reside do conhecimento prévio, por parte do trabalhador, da existência de padrões para aferição dos seus direitos de participação.

O pagamento do PLR em decorrência do bom desempenho da empresa e de seus resultados configura um incentivo às atividades realizadas pelos funcionários, sendo assim um instrumento de integração entre o capital e o trabalho.

No entanto, a Lei nº 10.101/2000 não define prazo mínimo para a assinatura do acordo, razão porque, a cada caso concreto, deve-se buscar a melhor interpretação,

objetivando que seja aferida a real intenção da norma do inciso XI, do art. 7º da Constituição Federal, bem como do legislador infraconstitucional.

A razão da não fixação de datas na lei que regulamenta a matéria deve ser vista como forma de preservar o instituto do PLR desonerando-o das contribuições, conforme disposto constitucionalmente, em virtude das peculiaridades que devem ser observadas em cada caso concreto. A lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação, até porque, pela experiência comum é sabido que tais negociações podem levar meses para serem concluídas.

Dessa forma, alguns fatores devem ser observados quanto à análise do que se configura a prévia pactuação do plano, até porque existe toda uma negociação feita até a concretização do mesmo, como no presente caso, em que o sindicato participou da sua formulação e formalização desde o início.

No caso de já existir uma política dentro da empresa de divulgação de tipo de metas ou resultados esperados, e, em decorrência disso, exista uma expectativa do trabalhador no recebimento da PLR como forma de incentivo ao resultado do esforço imprimido, esses fatores devem ser levados em consideração na verificação da anterioridade da pactuação. As especificidades devem ser sopesadas diante do caso concreto. Assim, a data da assinatura dos acordos, por si só, não descaracteriza a PLR paga aos funcionários.

Verifico que os pagamentos foram realizados nos meses de março e setembro de 2011. Os Acordos, Aditivos, modificativos, Regulamentos foram assinados sempre antes dos pagamentos. Apenas ACT 2011/2013 que é o único assinado após o pagamento de PLR. No entanto, verifico a existência de clareza nas regras e, através do conjunto probatório, resta atendida a divulgação dos objetivos.

No caso em exame, existe toda uma negociação com o Sindicato, a partir da divulgação da Tabela de Alvos que é finalizada com a concretização do Acordo. Ou seja, antes mesmo da assinatura do Acordo há ampla divulgação das metas globais a serem atingidas, a partir das quais são estabelecidos os objetivos individuais. Os resultados das reuniões de discussão são divulgados pelo Sindicato em periódicos, para que o empregado tenha conhecimento dos objetivos a serem atingidos.

Assim, não há distorções com a Lei nº 10.101/2000 na análise desse ponto do lançamento.

Participação Sindical

Segundo a fiscalização, a empresa deve realizar uma negociação com a participação de comissão de empregados ou através de Acordo Coletivo, condicionado a participação de um representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria, com o arquivamento do Acordo na entidade sindical. Afirma que os instrumentos de Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados paga Gestores e Termo de Aditamento I ao Regulamento de PLR não apresentam indicação da participação sindical, o que contraria o artigo 2º, inciso I e § 2º da Lei nº 10.101/2000.

A partir da negociação com o sindicato, expressamente disposta no ACT, é que foi elaborado o Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados para Gestores, com a mesma metodologia para os empregados em geral: Parcela fixa e variável. A definição do resultado decorre do atingimento do nível de desempenho da Companhia de acordo com as metas globais definidas no documento denominado tabela de alvo.

Existiu inclusive uma negociação com o sindicato, tendo em vista que alguns empregados que ocupavam função de gestão estavam enquadrados como empregados não gestores. Assim, referidos empregados solicitaram ao sindicato o seu enquadramento, tendo em vista a concordância da empresa. Os empregados entraram com um dissídio coletivo que somente teve fim quando da aceitação por parte do sindicato para que a empresa reclassificasse os empregados como gestores.

Em outra oportunidade a empresa elaborou a Tabela de Alvos e a encaminhou ao Sindicato para o início das negociações.

Constam regras claras e objetivas, que todas as metas globais e individuais foram resultado de negociações entre empregados e sindicato, formalizadas através de ACTs, ou aditivos dos ACTs e que até as definições de dimensões das metas globais constantes nas tabelas alvo eram disponibilizadas pelo próprio Sindicato a todos os empregados, com os objetivos corporativos, objetivos de área, objetivos individuais, competências. Os resultados do ano são amplamente divulgados, tanto pela empresa como na mídia do sindicato

Compulsando os documentos adunados aos autos, verifico que foram realizados Acordos Coletivos de Trabalho com efetiva participação sindical que é quem conduz as negociações coletivas. O ACT é ato jurídico celebrado entre entidade sindical laboral e empresa, razão porque entendo como cumprida a determinação legal.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, para julgar improcedente o lançamento.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço licença à I. Relatora para discordar de seu voto no tocante ao mérito do recurso voluntário.

Antes, contudo, reforço as conclusões do voto vencido no sentido da rejeição das preliminares deduzidas pela recorrente.

Com efeito, é totalmente descabido o adiamento do julgamento administrativo em razão de uma suposta parcialidade por parte dos conselheiros representantes da Fazenda Nacional, considerando a sistemática de pagamento de bônus de eficiência e produtividade à carreira de auditoria-fiscal, porque não se pode presumir a suspeição do julgador.

Tampouco a decisão de primeira instância inovou na análise das questões controvertidas, visto que a improcedência da impugnação ofertada pelo contribuinte foi fundamentada na existência de pagamentos pela participação nos lucros e resultados com inobservância de requisitos da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, mantendo o acórdão recorrido, desse modo, coerência com os elementos de prova contemplados no Termo de Verificação Fiscal.

De maneira análoga, não procede a alegação que a lavratura do auto de infração sobre os pagamentos de março/2011 e setembro/2011, a título de participação nos lucros e resultados, pautou-se exclusivamente no exame do Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) 2010/2012.

Depreende-se do Termo de Verificação Fiscal que o agente fazendário analisou uma vasta documentação disponibilizada pela sociedade empresarial, entre eles o ACT 2010/2012, referente ao pagamento de março/2011, período de apuração de 2010, e o ACT 2011/2013, o qual está relacionado ao adiantamento da participação nos lucros e resultados do ano de 2011, cujo pagamento ocorreu no mês de setembro/2011 (fls. 1.131/1.158, 1.414/1.430 e 1.637/1.662).

O quadro sintético de rubricas no item 4.6, assim como a narrativa fiscal contida nos itens 4.8.2 e 4.8.3 do Termo de Verificação Fiscal, não deixam dúvidas sobre a abrangência do exame da fiscalização tributária e demonstram que o agente lançador tinha consciência da existência de dois instrumentos de negociação de participação nos lucros e resultados (fls. 1.418/1.420).

Tendo em vista que na regulamentação da participação nos lucros e resultados os acordos coletivos não se apresentavam substancialmente distintos, o agente fazendário priorizou aprofundar suas considerações quanto às infrações verificadas com base nas cláusulas do ACT 2010/2012, o que não configura falta de motivação em relação ao pagamento de setembro/2011.

Passa-se ao mérito. O programa de participação nos lucros e resultados da empresa é destinado a todos os seus empregados, divididos em gestores e não gestores. Em ambos os casos, o pagamento será devido pelo atingimento de metas coletivas, que se traduz através de uma parcela fixa, e pela avaliação individual de cada trabalhador, correspondente à retribuição variável.

Em apertada síntese, a fiscalização constatou as seguintes irregularidades em contrariedade às disposições da Lei nº 10.101, de 2000 (itens 4.15 e 4.21 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.424/1.426):

(i) falta de participação sindical na elaboração do "Regulamento de Participações nos Lucros e Resultados" para Gestores;

(ii) negociação após o início do período de aferição das metas e resultados;

(iii) ausência de regras claras e objetivas, mediante critérios subjetivos e de difícil mensuração para a avaliação individual;

(iv) estabelecimento de planos diferenciados para os dois grupos de empregados (gestores e não gestores), configurando uma complementação de remuneração;

(v) critérios distintos para a concessão da parcela fixa entre gestores e não gestores;

(vi) existência de pagamentos diferenciados entre os dois grupos de empregados, contrariando a obrigatoriedade de tratamento dos trabalhadores de forma paritária dentro da mesma empresa; e

(vii) previsão de pagamento exclusivo para alguns gestores, a título de incentivo de longo prazo.

Na mesma linha de compreensão da I. Relatora, a coexistência de mais de um plano de participação nos lucros e resultados no âmbito da mesma empresa, estabelecendo metodologias distintas de pagamento para dois ou mais grupos de trabalhadores, não representa descumprimento das prescrições da Lei nº 10.101, de 2000.

Em verdade, a partir da interpretação sistemática da Lei nº 10.101, de 2000, as conclusões são mais amplas, pois existe a possibilidade de convivência, para os mesmos empregados e idêntico período de aferição, de distintos planos de participação nos lucros e resultados, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

Pela natureza da matéria disciplinada pela Lei nº 10.101, de 2000, seria inviável a determinação de normas rígidas para a fixação dos valores de participação nos lucros ou resultados, de maneira que o legislador optou em exigir a elaboração das regras tão somente de forma clara e objetiva.

Há uma natural liberdade conferida às partes para a confecção do ajuste, condicionada, evidentemente, à mínima observância dos ditames legais, autorizando-se a variação das regras que podem ser pactuadas, conforme exigir as peculiaridades do caso concreto.

A discrepância de valores pagos a título de participação, em função do cargo do trabalhador e da área que atua, é motivo insuficiente para desqualificar os planos e caracterizar a natureza remuneratória dos pagamentos para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

Segundo a Lei nº 10.101, de 2000, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

A princípio, quanto maior o nível hierárquico ou a importância estratégica da função, também maior será a sua responsabilidade pelo esforço da atividade empresarial e alcance de resultados, exigindo-se critérios de avaliação distintos, observadas a atividade econômica e demais especificidades de cada empresa.

Nem mesmo de maneira implícita a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa para fins de gozo do benefício fiscal, mediante proibição de distinção entre grupos de trabalhadores, tampouco determinou valor máximo a ser pago a título de participação nos lucros ou resultados.

Sendo assim, é plenamente compatível com a legislação a estipulação de critérios distintos e em separado para determinados grupos específicos dentro da mesma categoria profissional, tais como gestores e não gestores, o que não caracteriza, por si só, contrapartida em forma de remuneração.

Por outro lado, com relação ao incentivo de longo prazo oferecido a gestores superintendentes e diretores, elegíveis a partir do cumprimento de requisitos estabelecidos em acordo, realmente a sua feição pode tipificar o pagamento de complementação da remuneração do segurado empregado, utilizando-se do subterfúgio de incluir a referida parcela como um componente da participação nos lucros e resultados (item 4.12 do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 1.424).

Contudo, conforme bem assinalado no apelo recursal, não é clara a acusação fiscal a respeito de valores que tenham decorrido de tal previsão nos pagamentos em março/2011 e setembro/2011, objeto de lançamento de ofício, limitando-se a autoridade tributária tão somente em considerar irregular a existência dessa modalidade de retribuição financeira.

Quanto às demais infrações mencionadas pela autoridade lançadora, entretanto, reputo prejudiciais à aceitação do programa de participação nos lucros e resultados da empresa, porquanto os aspectos elencados caracterizam o descumprimento de preceitos contidos na Lei nº 10.101, de 2000.

Os pagamentos realizados em março/2011 e setembro/2011, como alhures já destacado, dizem respeito à participação nos lucros e resultados com base nos ACT 2010/2012 e ACT 2011/2013. Os acordos coletivos possuem vigência de dois anos, salvo no que se refere às cláusulas econômicas, tal qual a participação nos lucros e resultados, negociadas a cada ano (fls. 1.131/1.158 e 1.637/1.662).

Para o ACT 2010/2012, datado de 18/11/2010, referente ao período de aferição da participação nos lucros e resultados de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, transcrevo excertos da Cláusula Quinta (fls. 1.641/1.642):

CLÁUSULA QUINTA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS- PLR 2010

A PLR 2010 da COMGÁS estará condicionada ao atingimento de metas coletivas e ao desempenho individual dos empregados beneficiados.

*O período de vigência da PLR 2010 será de **1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010.***

São concorrentes a PLR todos os empregados da Empresa em efetivo exercício, exceto os Gerentes, os Superintendentes e os Diretores.

(...)

*O pagamento de PLR, **condicionado ao atingimento de metas coletivas**, será efetuado em **valor fixo**, distribuído igualmente a cada empregado, estando tal valor fixo vinculado aos resultados obtidos pela COMGÁS, conforme a seguir:*

(...)

As metas estabelecidas para pagamento da PLR 2010, condicionado ao atingimento de resultados coletivos, já foram explicitadas entre as partes acordantes em termo específico para tal fim.

*Além do pagamento condicionado a metas coletivas, acima descritas, a COMGÁS, tomando como base o **desempenho individual**, aferido conforme critérios por ela estabelecidos destinará 1 (uma) folha de salário base mais vantagem pessoal, caso os resultados da empresa fiquem posicionados num dos **conceitos Alvo, Acima e Excelente e de até 75% {setenta e cinco por cento}** de uma folha de salário base mais vantagem pessoal, caso os resultados da empresa fiquem posicionados no conceito Parcial, para pagamento de PLR **condicionada ao desempenho individual.***

(...)

(SUBLINHEI)

Na mesma data, em 18/11/2010, foi providenciada a assinatura do Termo Aditivo e Modificativo ao ACT 2010/2012, pelo qual se procedeu ao acréscimo da Cláusula Quinquagésima Primeira, referente à participação nos lucros e resultados para os empregados denominados gestores, isto é, diretores, superintendentes e gerentes (fls. 1.669/1670):

CLÁUSULA QUINQUAGÉSIMA PRIMEIRA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) - DIRETORES, SUPERINTENDENTES E GERENTES.

A COMGÁS concederá aos diretores, superintendentes e gerentes, até 5 (cinco) vezes a folha de salários com base no mês de dezembro do ano anterior à distribuição, a título de Participação nos Lucros e Resultados, cujo pagamento será condicionado ao desempenho individual, vinculado ao atingimento de metas determinadas pela empresa.

***Parágrafo Primeiro:** O pagamento do valor da participação, a que alude o caput, será realizado até o mês de abril do ano seguinte ao considerado para efeito de apuração dos resultados do programa de participação nos Lucros e resultados.*

***Parágrafo Segundo:** As metas estabelecidas para o pagamento da Participação nos Lucros e Resultados serão explicitados entre as partes acordantes em termo específico para tal fim.*

(...)

(SUBLINHEI)

Acredita-se que o "Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados" para os gestores, datado de 31/08/2010, equivale ao termo específico a que se refere o parágrafo segundo da Cláusula Quinquagésima Primeira. O documento, assinado por representantes da empresa e dos empregados envolvidos, estabeleceu a avaliação de desempenho com base nos resultados corporativo, da área de atuação e individual, cujas regras seriam divulgadas com utilização de ferramentas de comunicação interna da pessoa jurídica, correspondendo o pagamento a uma parcela fixa e outra variável (fls. 1.672/1.684).

Por intermédio de Termo Aditivo ao ACT 2009/2011, assinado em 13/07/2010, foi incluída a "Tabela de Alvos Comgás - 2010", com as metas de desempenho corporativo para avaliação e pagamento da parcela fixa, condicionado ao atingimento de resultados coletivos, referente ao período de apuração de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, conforme previsto na Cláusula Quinta (fls. 1.664/1.667).

A "Tabela de Alvos Comgás - 2011", concernente ao período de apuração de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011, foi adicionada através do Termo Aditivo ao ACT 2010/2012, assinado em 16/08/2011 (fls. 1.128/1.130).

Finalmente, no tocante ao ACT 2011/2013, firmado em 16/12/2011, referente ao período de aferição de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011, a participação nos lucros e resultados está prevista na Cláusula Décima Sexta, concorrendo todos os empregados da empresa, salvo os gerentes, superintendentes e diretores, qualificados como gestores, havendo completa identidade, portanto, com o ACT 2010/2012 (fls. 1.131/1.158).

Data de assinatura dos acordos

Como cediço, a participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

O acordo entre as partes deve incentivar, via de regra, o alcance de resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitadas individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordado, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

Da essência do instituto que a assinatura do termo de ajuste preceda aos fatos que se propõe a regular, extraído da própria interpretação sistemática do ordenamento jurídico, a partir do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988, que instituiu a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em conjunto com a regulamentação dada à matéria pela via da Lei nº 10.101, de 2000.

É verdade que a lei não impõe de modo expresso qualquer momento para a assinatura do instrumento de negociação. Porém, tal característica da legislação não tem o condão de levar o intérprete à conclusão extrema de que é suficiente tão somente a formalização do acordo, devido ao término das negociações, não suceder ao pagamento da parcela da participação nos lucros ou resultados.

É até mesmo óbvia a exigência de formalização do instrumento antes do pagamento, pois deve-se garantir ao trabalhador a possibilidade de examinar se o montante recebido está conforme as metas e os critérios pré-estabelecidos entre as partes para o respectivo pagamento.

A prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, para autorizar a fruição do benefício fiscal é uma situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, é limitada pelo mundo real do país, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

Daí porque é inevitável certa flexibilidade, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto que visa à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Essa possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração.

É possível, segundo avaliação pessoal, aceitar a assinatura depois de iniciado o período de aferição, sem que implique um desvirtuamento integral em face da legislação de regência, desde que evidenciada, considerando o tipo de metas e/ou resultados estabelecidos, a negociação em curso e o amplo conhecimento pelos empregados das regras discutidas, de maneira que os trabalhadores pudessem desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

Contudo, no caso em apreço penso inviável legitimar, tendo em conta as finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que adotada a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

Somente em 13/07/2010 e 16/08/2011, respectivamente, para aferição de 2010 e 2011, foram encerradas as negociações em torno dos níveis de desempenho para as metas coletivas ("scorecard"), quando já estava em curso acelerado os respectivos períodos de avaliação dos índices vinculados aos objetivos estratégicos da empresa para pagamento da participação nos lucros e resultados (fls. 1.128/1.130 e 1.164/1.167).

Mas não é só. A assinatura dos acordos coletivos se deu tão somente em 18/10/2010 e 16/12/2011, respectivamente, oportunidade em que as partes delimitaram os valores para os pagamentos atinentes ao alcance dos resultados para os empregados não gestores, classificados em desempenho parcial, alvo, acima ou excelente (fls. 1.137/1.139 e 1.641/1.642).

Não há como incentivar e aferir parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, como ora se mostra, em que a totalização dos resultados da empresa num dos conceitos de desempenho já estava resolvida e, por consequência, o montante a ser pago era abertamente previsível para todos.

Tal situação desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial, a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

Não só com respeito ao valor fixo da participação nos lucros e resultados, como também na parte variável, já que o pagamento com base no desempenho individual também leva em consideração os resultados da empresa posicionados num dos conceitos parcial, alvo, acima e excelente.

A certeza do alcance dos resultados para fins do direito ao pagamento da participação trás como consequência que os sindicatos, representando os trabalhadores, não criam obstáculos à assinatura do acordo em data próxima, ou mesmo posterior, ao término do período de apuração a que se refere.

Por sua vez, a eventual similitude com os acordos firmados ao longo de anos anteriores ao da fiscalização não possui, no caso sob exame, a importância que pretende dar a recorrente a tal fato. É verdade que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, pode gerar expectativa do trabalhador, de sorte a contribuir para o incentivo da sua produtividade.

Todavia, a pactuação do instrumento em data próxima ao término do período de aferição dos resultados, como ora se verifica, extrapola qualquer flexibilidade possível, sendo flagrantemente contrária ao próprio sentido de incentivo à produtividade perseguido pelo legislador. Não pode, tampouco deve, o aplicador do direito acatá-la como estando em harmonia com o ordenamento jurídico.

Caso contrário, se estaria admitindo uma presunção indevida, em desfavor do interesse do trabalhador protegido pela lei, consistente na possibilidade de definição das regras para aquisição do direito de receber a participação por meio dos costumes ou verbalmente, em detrimento da sua implementação mediante instrumentos normativos escritos previamente negociados para o período de avaliação, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, conforme prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

Apenas quando da efetivação da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o período a que se refere.

Falta de participação do sindicato

No que tange à participação da entidade sindical nas negociações e na assinatura do instrumento de acordo, trata o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Reproduzo abaixo a sua redação 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.

(...)

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

(...)

A previsão de intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade assegurar os interesses dos trabalhadores e contribuir para um melhor equilíbrio de forças com vistas à elaboração do documento que conterá os direitos substantivos e regras adjetivas da participação. Com o arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical, além de comprovar os termos celebrados, possibilita exigir da empresa o cumprimento das regras estipuladas.

Como se percebe, existe uma expressa, literal e inequívoca determinação do legislador ordinário no que concerne à necessidade de participação do sindicato, mesmo que consistindo em representante do sindicato na comissão escolhida pela empresa e trabalhadores para negociar a participação nos lucros ou resultados.

Por isso, a despeito de expressar uma regra de caráter formal, entendo que a ausência do sindicato é motivo suficiente para descaracterizar, via de regra, a participação nos lucros ou resultados da empresa como parcela imune à incidência da contribuição previdenciária.

Para os denominados gestores, a participação nos lucros e resultados não foi negociada com a intervenção do sindicato. Com efeito, tanto no ACT 2010/2012 quanto no ACT 2011/2013 estão excluídos, na sua redação original, os gerentes, superintendentes e diretores.

Apenas quando da assinatura de Termo Aditivo e Modificativo, acrescentou-se uma cláusula específica relacionada ao pagamento de participação nos lucros e resultados para os gestores, porém condicionando o recebimento da parcela ao atendimento de metas determinadas pela empresa, explicitadas entre as partes acordantes em termo próprio para tal fim (fls. 1.669/1670).

Longe de se impor a disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, admite-se o detalhamento, como mecanismo para viabilizar a operacionalização do regramento, em documentos apartados, desde que mantida a harmonia com as regras gerais.

Todavia, uma simples cláusula, mesmo com a anuência do sindicato, prevendo o regramento da participação nos lucros e resultados em documento apartado não atende o comando da Lei nº 10.101, de 2000, e, desse modo, não produz efeitos para o fim de validar as condições definidas unilateralmente pela empresa, provocando um maior desequilíbrio de forças, na medida em que ausente a efetiva participação do sindicato da respectiva categoria de trabalhadores.

As metas devem ser fixadas em comum acordo com os sindicatos e não podem ser delegadas à exclusiva vontade do empregador. Por causa disso, para o propósito da lei é insuficiente a aceitação das condições por todos os empregados integrantes do grupo funcional, mediante subscrição no documento específico, quando desprovido da comprovação da atuação efetiva do sindicato.

O "Regulamento de Participação nos Lucros e Resultados" para os gestores não está assinado pelo sindicato da categoria, fato que indica a omissão da entidade na formulação do documento (fls. 1.672/1.684). Não se trata de uma mera explicitação da disciplina prevista no acordo coletivo, mas o próprio instrumento que contém os direitos substantivos e as regras adjetivas relativamente às parcelas fixa e variável da participação nos lucros e resultados dos gestores.

À vista de tais fundamentos, o pagamento da participação nos lucros e resultados para o grupo funcional denominado de gestores, que reúne empregados detentores de parcela do poder de direção na empresa, foi feito sem que houvesse a interposição do sindicato na negociação entre a empresa e seus empregados, em descumprimento da Lei nº 10.101, de 2000.

Regras claras e objetivas

Por exigência da lei específica, as regras da participação nos lucros ou resultados devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. Eis a redação do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000:

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:

(...)

§ 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:

(...)

O desempenho individual é aferido conforme critérios definidos pela empresa, detalhados na Cartilha de Gestão de Desempenho, sendo apurado com base em metas, responsabilidades e compromissos, observado que a avaliação é consignada no contrato de performance individual de cada empregado (fls. 1.689/1.725).

A avaliação individual procura captar o esforço do empregado no alcance de objetivos e competências. São integrantes da avaliação individual dos gestores, assim como não gestores, alguns elementos subjetivos, denominados de competências, as quais estão associadas a frequência de determinados comportamentos no cotidiano do trabalhador, tais como a credibilidade, a postura, a motivação e o foco, que representam de 10% a 15% da mensuração do desempenho individual (fls. 1.693 e 1.696).

Em que pese o percentual, não é possível desprezar sua relevância, pois influencia no enquadramento nas faixas de avaliação para obtenção do fator multiplicador aplicável ao salário, cuja oscilação poderá afetar o valor final da participação nos lucros e resultados.

No caso em apreço, a avaliação individual de desempenho contém parâmetros subjetivos que descumprem, portanto, as disposições da Lei nº 10.101, de 2000.

Illegalidade da incidência de juros sobre o valor da multa

A matéria encontra-se sumulada, não cabendo mais discussão sobre a legalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 108: "Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Conclusão

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess