



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720732/2016-13
ACÓRDÃO	2102-004.223 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2011 a 31/12/2011

PRELIMINAR. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ARGUIÇÃO DE NULIDADE. ELEMENTOS DE PROVA. AUTOS À DISPOSIÇÃO DOS INTERESSADOS. INOCORRÊNCIA.

Constatada que a arguição de nulidade, em seu próprio corpo está instruída com cópia dos textos e documentos que embasam a acusação, não há que se falar em cerceamento de direito de defesa, mormente quando os autos estiveram à disposição dos interessados, inclusive com obtenção de cópia integral dos autos.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 150, § 4º, DO CTN.

Na ausência de comprovação de dolo, fraude ou simulação, e caracterizado o pagamento antecipado, aplica-se a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ACORDO COLETIVO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DESCUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando o acordo coletivo, e seus anexos, deixam lacunas importantes, fundamentais para a disciplina do programa, possibilitando ao trabalhador e à chefia imediata, em conjunto, determinar quais os indicadores de desempenho, pesos e as respectivas metas. Consequência disso, permite-se ao empregador recompensar os trabalhadores de forma discricionária e subjetiva, em desconformidade com a legislação de regência que impõe a existência de regras claras e objetivas no instrumento decorrente da negociação, como requisito obrigatório.

MULTA QUALIFICADA. OMISSÃO EM GFIP. DOLO. AUSÊNCIA DE PROVA.

A falta de inclusão de parcela na base de cálculo declarada na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Não demonstrado pela autoridade lançadora o dolo na conduta da autuada, elemento imprescindível para configurar as hipóteses normativas previstas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabe reduzir a penalidade ao patamar básico de 75%.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a decadência do crédito tributário até a competência 11/2011; e (ii) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar de 75%. Vencidos os conselheiros Vanessa Kaeda Bulara de Andrade (relatora) e Yendis Rodrigues Costa, que votaram para dar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade – Relatora

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente e Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração de fls. 333/353 lavrado em 09/12/2016 para lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre (i) PLR - Participação nos Lucros ou Resultados a empregados não oferecido à tributação, (ii) Contribuição Riscos Ambientais/Aposentadoria Especial (GILRAT) e (iii) parcela das contribuições em favor de outras entidades e fundos.

Os fatos geradores se referem ao período entre 01/04/2011 e 31/12/2011.

Houve imputação de multa de ofício qualificada em 150%.

O TVF constou às fls. 322/332, cujas informações reproduzo, parcialmente, para melhor contextualização dos fatos:

“(…)

Tendo sido verificado pela fiscalização que os **valores de remunerações informados nas GFIP's (Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) da empresa foram em montantes inferiores aos valores de remuneração informados nas correspondentes DIRF's** (Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte), a empresa foi intimada pelo TIF 05(lavrado em 07.04.2016, com ciência - por via postal - da empresa em 11.04.2016, conforme AR)a esclarecer o(s) motivo(s) da divergência de valores e apresentar memorial de cálculo referente a esse esclarecimento.

Em resposta ao TIF 05 a empresa apresentou planilha de cálculo eletrônica denominada "Diferenças GFIP x DIRF" em que discrimina alguns itens de remuneração (em valores de pequena monta) **em que há incidência de IRRF (Imposto sobre a renda retido na fonte) mas não compõe a base de cálculo da Contribuição Previdenciária e, principalmente (em termos de valor monetário), valores pagos a título de PLR como sendo os motivos da diferença entre os valores de remuneração entre GFIP e DIRF**. Portanto, verificamos que **os valores pagos a título de PLR (por não terem sido informados na GFIP) não foram considerados na base de cálculo da Contribuição Previdenciária**, o que é um procedimento **permitido** pela legislação que regulamenta o PLR **desde que atendidas determinadas exigências legais**, como detalharemos a seguir.

Foram apresentadas pela empresa, em atendimento aos TIFs lavrados, os instrumentos que regeram os valores pagos a título de PLR, os Acordos Coletivos de Trabalho celebrados pela fiscalizada com os sindicatos:

- Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Telecomunicações e Operadores de Mesas Telefônicas no Estado de São Paulo - SINTETEL-SP;
- Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Telecomunicações e Operadores de Mesas Telefônicas do Estado do Paraná - SINTTEL-PR;
- Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Telecomunicações e Operadores de Mesas Telefônicas do Estado do Rio de Janeiro - SINTTEL RJ.

Os Acordos Coletivos acima relacionados (em relação às cláusulas de "Indicadores e Metas", "Valor da Participação" e "Apuração e Divulgação dos Resultados") apresentam o mesmo conjunto de regras, abaixo reproduzidas:

"...CLAUSULA SÉTIMA - INDICADORES E METAS O pagamento da participação nos resultados pela EMPRESA para os empregados elegíveis ocupando posição em job grade 12 (JG12) e acima, dependerá do

atingimento de metas pré-estabelecidas para indicadores individualizados e coletivos de desempenho.

Para os empregados ocupando posição em job grade 11 (JG11) e abaixo dependerá tão somente do atingimento das metas pré-estabelecidas para os indicadores coletivos de desempenho.

(...)

Para verificar o cumprimento dos Acordos Coletivos e a conformidade com as exigências legais que possibilitam o afastamento das Contribuições Previdenciárias que incidiriam sobre as remunerações a título de PLR, a fiscalizada foi intimado pelo TIF 07 (lavrado em 26.04.2016, com ciência - por via postal - da empresa em 28.04.2016, conforme AR) a apresentar, em resumo:

- Detalhamento das regras e das metas individuais e coletivas referentes ao programa de PLR da empresa, os critérios objetivos e as formas de cálculo de seu atingimento e dos valores pagos;
- Relatório e memorial de cálculo individualizado de todos os pagamentos de PLR em 2011, de todos os participantes (empregados, gerentes, diretores e administradores); e
- Valores pagos a título de PLR durante o período fiscalizado, totalizados pelos ocupantes de posição em job grade 12 (JG12) e acima, e pelos ocupantes de posição em job grade 11 (JG11) e abaixo.

Em atendimento ao TIF 07 a **empresa apresentou planilhas eletrônicas com a memória de cálculo do PLR, folhas de pagamento mensais referentes ao PLR, apresentação eletrônica (arquivo "powerpoint") da metodologia de cálculo e planilha eletrônica** com a totalização mensal dos valores pagos a título de PLR.
(...) – – destaques da Relatora

Saliento que constou nos autos, que os acordos coletivos foram registrados nas jurisdições de base territorial, quais sejam PR (fls. 241/248), no RJ (fls. 255/261 e anexos fls. 262/266), em SP (fls. 267/274 e anexos fls. 275/280).

Ainda conforme fls. 325, item 6.1.3 e fls. 329 (sobre a qualificação da multa de ofício), ambas do relatório fiscal, a fiscalização entendeu que:

“6.1.3 Entendimento da Fiscalização em relação aos valores pagos a título de PLR Ao contrário da fiscalizada, que considerou que todos os valores pagos a título de PLR não deviam ser incluídos na base de cálculo das suas Contribuições Previdenciárias, **esta fiscalização entende que, em relação empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima", esses valores devem ser incluídos na base de cálculo, pela não observância da LEI No 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000**, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Conforme acima reproduzidos, verificamos que os Acordos Coletivos celebrados pela fiscalizada com as entidades sindicais dos trabalhadores indicavam que a apuração dos resultados dos indicadores individualizados de desempenho (dos empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima") **deveria ser feita em conjunto pelo empregado e seu superior hierárquico imediato, devendo ser validada pelo superior hierárquico de segundo nível.**

Essa apuração de resultados contraria o parágrafo 1º do Art. 2º da Lei 10.101/2000 (abaixo reproduzida), uma vez que o previsto em lei ("Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas", grifo nosso) **vai de encontro** ao acordado entre a fiscalizada e as entidades sindicais dos trabalhadores.

A fiscalização entende que a **apuração** de resultados (feita **em conjunto** pelo empregado e seu superior hierárquico imediato e validada pelo superior hierárquico de segundo nível) **insere duplo grau de subjetividade** (tanto na **feitura** como na **validação**) nas regras que regem o programa de PLR da fiscalizada e que, na realidade, essa forma de remuneração **tem caráter de bonificação**, ou seja, um suplemento salarial dado ao empregado que atingir o desempenho individual esperado por seus superiores hierárquicos. Esses pagamentos integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mesmo que pagos a título de PLR, posto que **não estão atrelados a metas claras nem a critérios objetivos definidos** e passíveis de mensurações e métodos para cálculo e apuração de seu valor. Tal bonificação paga ao empregado como reconhecimento pelo seu desempenho individual (pela forma de apuração de resultados definida pelos Acordos Coletivos acima referidos, em total desacordo com o determinado pelo § 1º. do Art 2º. da Lei 10.101/2010) tem caráter salarial, sendo irrelevante a nomenclatura que é dada à parcela ou a intenção do empregador. (...)” – destaques da Relatora

(...)

Pela **não declaração em GFIP** dos fatos geradores cujos débitos foram lançados neste documento, a fiscalização **entende que ocorreu, em tese, o crime de sonegação fiscal**, previsto no art. 71 da LEI No 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964:

(...)

A fiscalização **entende que a não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias do pagamento a título de PLR aos empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima"**, quando na realidade se tratava de **pagamento de bonificação** (conforme detalhado no sub-item "6.1.3 Entendimento da Fiscalização em relação aos valores pagos a título de PLR"), **deve ser entendida como uma forma de impedir o conhecimento do fisco** sobre a ocorrência e natureza do fato gerador. Por esse motivo foi formalizada pela fiscalização Representação Fiscal para Fins Penais através do processo

administrativo COMPROT 19515-720.733/2016-68 e o lançamento fiscal foi efetuado com **a multa de ofício de 150%**, conforme Art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), em especial no seu § 1º:

(...)” – destaques desta Relatora

Houve impugnação protocolada às fls. 358/387.

Sobreveio acórdão de fls. 538/544 julgando improcedente a defesa.

Devidamente intimado às fls. 558, foi protocolado recurso voluntário de fls. 561/592, alegando, em breve síntese:

a) *Preliminares* de:

- (i) **nulidade** da decisão recorrida por ausência de análise dos argumentos da impugnação, por deixar de justificar e explorar os argumentos adotados como fundamento, por cerceou a possibilidade de defesa e o contraditório da Recorrente, violando frontalmente o disposto pelos artigos 5º, LV e 93, IX da Constituição Federal;
- (ii) **nulidade** da decisão recorrida por incerteza e iliquidez do crédito tributário em razão de inobservância de que, em 2011, foram realizados pagamentos de PLR tanto do ano 2010, quanto do ano de 2011, em favor dos empregados *jobgrade 12* e dos empregados de *jobgrade 11*, **mas este último não foi objeto** da autuação;

b) no *mérito*:

- (i) nulidade das autuações em razão da autoridade administrativa ter incorrido em grave erro ao glosar **todo** o pagamento de PLR dos empregados de nível *jobgrade 12* e acima **sem**, contudo, efetivar a devida **distinção** dos pagamentos realizados por cada um dos critérios (coletivos x individuais), tendo sido SOMENTE o critério **individual** objeto de questionamento por suposta violação à Lei nº 10.101/2000,
- (ii) que os pagamentos de PLR aos empregados de nível *job grade 11* e abaixo – pagos apenas pelo atingimento dos critérios coletivos – não foram objeto de qualquer questionamento pelo Sr. Agente Fiscal,
- (iii) que, por força do disposto nos artigos 97 e 142 do Código Tributário Nacional, era dever do Sr. Agente Fiscal distinguir os valores de PLR pagos sob cada um dos indicadores,
- (iv) indevida consideração de pagamentos relativos ao plano de PLR 2010, sendo que a autuação foi exclusiva ao Plano de PLR 2011; que os valores pagos durante o ano de 2011 não se referiram somente ao Plano de PLR de 2011,

mas também ao Plano de PLR 2010 (a segunda parcela paga no primeiro semestre de 2011),

- (v) que o Plano de PLR 2011, atende aos critérios legais, que são claros, objetivos e em perfeita sintonia com os ditames da Lei nº 10.101/2000,
- (vi) que os acordos de PLR foram negociados, discutidos e pactuados com o Sindicato; com isso, buscou atingir a integração de capital e trabalho proposta na Constituição Federal;
- (vii) que o Plano de PLR 2011, que vigorou no período de 01/01/2011 a 31/12/2011, foi dividido em 02 (duas) etapas – a primeira de 01/01/2011 a 30/06/2011 e a segunda de 01/07/2011 a 31/12/2011, de modo que os pagamentos a título de PLR ocorreram, respectivamente, no segundo semestre de 2011 e primeiro semestre de 2012. Foram elegíveis ao Plano de PLR 2011 todos os empregados da Recorrente,
- (viii) que os indicadores **coletivos** de desempenho, seus pesos e as respectivas metas para cada uma das etapas do PLR 2011 foram **detalhados e divulgados conforme o Anexo II – BRM (MULTIPLICADOR DE RESULTADOS DO NEGÓCIO)** do Acordo Coletivo,
- (ix) que os indicadores **individuais** de desempenho, seus **pesos e as respectivas metas, para cada uma das etapas do PLR 2011 foram registrados em formulários próprios**, conforme o modelo do **ANEXO I – FORMULÁRIO DE ACORDO DE OBJETIVOS**,
- (x) inaplicabilidade da multa qualificada por **ausência** de dolo,
- (xi) aplicação da multa de mora limitada a 20% em razão da Lei nº 11.941, que alterou o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, ao invés da multa lançada pela Autoridade Fiscal (com multa de ofício – 75%).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade** – Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo e possui os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

PRELIMINARES

1. Da alegação de nulidade:

- por ausência de análise dos argumentos da impugnação, violando frontalmente o disposto pelos artigos 5º, LV e 93, IX da Constituição Federal;
- **nulidade** da decisão recorrida por incerteza e iliquidez do crédito tributário em razão de inobservância de que, em 2011, posto que os valores em favor dos empregados de *jobgrade 11*, **não foram objeto** da autuação.

A meu ver, não há razão para a decretação da sua nulidade, conforme estabelece o artigo 10, III, do Decreto 70.235/72, se não houver prejuízo para a ampla defesa do contribuinte, respeitado o contraditório. O cerceamento de defesa deve ser verificado concretamente e não apenas em tese.

O exame da impugnação demonstra que houve correta percepção do conteúdo e da motivação do lançamento. Portanto, não há que se falar em invalidade do ato de administrativo estando presentes todos os requisitos de validade. Nesse mesmo sentido, reza o art. 59 do Decreto n 70.235/72:

“Art. 59. São **nulos**:

I – os atos e termos lavrados por **pessoa incompetente**;

II – os despachos e decisões proferidas por **autoridade incompetente** ou com **preterição** do direito de defesa.”

Verifica-se ainda que todos os atos e termos foram lavrados por Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, legalmente competente para realizá-los e adequadamente identificado nos autos.

O Decreto n 70.235/72 que regulamenta o processo administrativo fiscal, em seu art. 11, dispõe sobre a notificação de lançamento:

“Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a **qualificação** do notificado;

II - o **valor** do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a **disposição legal** infringida, se for o caso;”

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.”

Assim, no caso em tela, é possível observar que a autuação contém os elementos necessários e suficientes para o atendimento dos arts. 11 e 59 do Decreto nº 70.235/72, conforme

restou demonstrado nos autos, não ensejando declaração de nulidade ou invalidade do ato de administrativo de lavratura da notificação de Lançamento.

O fato de o contribuinte alegar que autuação seria nula por classificação indevida de rendimentos, ou seja, não concordar com a qualificação da natureza jurídica do rendimento em questão, não significa que há nulidade na autuação.

Por tais razões, afasto a preliminar de nulidade.

MÉRITO

2. Da glosa de todo o pagamento de PLR dos empregados de nível *jobgrade 12* e acima

Compulsando os autos, verifico que:

- Houve instrumento assinado pela empresa e pelo sindicato, em acordo coletivo, contendo as regras fixadas, no prazo inclusive estabelecido no inciso II, §7º do art. 2º da lei 10.101/00, ou seja, **assinatura com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela final**, que segundo o acordo coletivo, dar-se-ia em abril do ano seguinte,
- Os acordos foram registrados nos sindicatos de suas bases territoriais, tendo constado os registros do **(1)** Acordo coletivo PR fls. 241/248 e anexos fls. 249/254, **(2)** Acordo coletivo RJ fls. 255/261 e anexos fls. 262/266, **(3)** Acordo coletivo SP fls. 267/274 e anexos fls. 275/280,
- Há regras claras e delimitadas, conforme se depreende da leitura da cláusula 7ª do acordo (fls. 244) ao dispor que “o empregado ocupando posição em JG12 e acima e sua chefia imediata, **definirão em conjunto indicadores individualizados** de desempenho, seus pesos e as respectivas metas, para cada uma das etapas do PLR 2011, que serão **registrados em formulários próprios, conforme modelo constante do ANEXO I — FORMULÁRIO DE ACORDO DE OBJETIVOS**”,
- Há também regras claras para as metas coletivas, também às fls. 244, prescrevendo que “os indicadores coletivos de desempenho, seus pesos e as respectivas metas para cada uma das etapas do PLR 2011 **serão detalhados e divulgados pela EMPRESA em conformidade com o ANEXO II — BRM (MULTIPLICADOR DE RESULTADOS DO NEGÓCIO)** do presente ACORDO COLETIVO DE TRABALHO”,
- a recorrente também delimitou que “o valor-alvo (*incentive target*) a ser recebido pelo empregado no caso de atingimento de 100% das metas individuais e coletivas (JG12 e acima) ou 100% das metas coletivas (JG11 e abaixo) encontra-se definido no **ANEXO III — VALOR ALVO (Incentive Target)** deste ACORDO COLETIVO DE

TRABALHO”, sendo tal valor expresso em percentuais do salário-base anual, e varia em função do cargo, devendo ser considerado para fins de aplicação do ANEXO III.

- às fls. 245, a recorrente esclarece como se dá o resultado dos Indicadores Individualizados de Desempenho e dos coletivos,

- às fls. 253, tem-se a demonstração do cálculo da participação no Anexo IV, com as fórmulas atinentes, constando um exemplo como modelo, inclusive.

Em suma, a meu ver, foram observadas as determinações previstas na lei 10.101/00, além da obrigatoriedade da participação do sindicato, com base no princípio constitucional da unicidade sindical, previsto no inciso II do art. 8º da CF/88.

Aliás, pelo referido princípio, determinou-se que o sindicato só atua **nos limites** de sua base territorial, sendo vedada a criação de mais de um sindicato, em qualquer grau, representativo da categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial. Noto que isso foi observado.

Dessa forma, entendo que o recorrente atentou-se aos requisitos da lei 10.101/00, quanto à regularização do registro do programa de Lucros e resultados em cada base territorial da matriz e/ou filiais, para empregados que prestam serviços em localidades fora da sua área de abrangência.

Adicionalmente, cabe destacar que apesar do acordo coletivo estar datado previamente a 90 dias do pagamento da parcela final, como acima relatado, esse prazo foi introduzido pela Lei 14.020/2020, alterando a redação original da Lei 10.101/00.

Saliento que o entendimento consolidado é de que tal aplicação não é retroativa em razão de veto presidencial sobre o dispositivo que estabelecia o caráter interpretativo a tais alterações.

Mas, a meu ver, ainda que os fatos geradores se refiram a período posterior a 2020 ou seja, após a vigência da lei 14.020/20 que não tem caráter interpretativo, entendo pela possibilidade de sua aplicação, com base no art. 112, II, do CTN, reproduzido adiante:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, **interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:**

(...)

II - à natureza ou às **circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;**

(...)” – destaques da Relatora

Nessa seara, compartilho abaixo o acórdão 2401-005.734¹, proferido em 2018, em que a então Relatora do caso em questão, teceu considerações pertinentes, as quais entendo relevante reproduzi-las:

“(…)

É da **essência** do instituto da **participação nos lucros ou resultados** que a assinatura do termo de ajuste **preceda aos fatos** que se propõe a regular, **incentivando**, desse modo, o alcance dos objetivos 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. (...)” - destaques da Relatora

Destaco também voto relevante da CSRF², em que, o relator, apesar de ter restado vencido, por voto de qualidade, teceu considerações igualmente pertinentes, aplicáveis ao caso em tela:

“(…)

O acórdão recorrido respondeu que descaracteriza o acordo de PLR ser o instrumento assinado durante o exercício ou próximo ao fim do exercício, enquanto os paradigmas responderam, em outras palavras, **que pode ser pactuado a qualquer tempo, desde que antes do pagamento.**

A questão do chamado acordo ou ajuste prévio – o pactuado previamente –, é **bastante controverso no contencioso administrativo fiscal**, tanto que, buscando solver a problemática, **a Lei n.º 14.020 incluiu o § 7.º ao art. 2.º da Lei n.º 10.101** para dispor que:

Art. 2.º

(…)

§ 7º Consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

¹ chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15504721168201462_5925738.pdf

² Acórdão 9202-011.331 – CSRF/2ª Turma Processo 10314.720865/2018-43, em sessão de junho de 2024.

II - **com antecedência de, no mínimo, 90 (noventa) dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final**, caso haja pagamento de antecipação. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

Antes disso, várias eram as possibilidades de interpretações para o chamado ajuste prévio, a saber:

- ✓ uma delas era ser considerado prévio o ajuste subscrito **antes do pagamento**, sem qualquer ressalva ao momento do pagamento;
- ✓ outra possibilidade era ser considerado prévio o ajuste subscrito **antes do pagamento, porém razoavelmente não tão próximo ao momento do pagamento** (deveria haver uma antecedência ao pagamento);
- ✓ outra possibilidade era ser considerado **prévio o ajuste subscrito razoavelmente no início do exercício a que se refere ou de forma mais objetiva** antes do exercício a que se refere;
- ✓ outra possibilidade e corrente interpretativa era **estimar** ser prévio o ajuste assinado durante o exercício, mas com antecedência **razoável** ao encerramento do período aquisitivo, não sendo aceitos acordos firmados quando já muito avançado o exercício de referência. Criticavam-se as correntes interpretativas que se utilizavam de elementos de razoabilidade por serem extremamente subjetivos e dificultar não só o controle de legalidade, mas o controle revisional das decisões administrativas.

(...)

Certo é que, hodiernamente, **há um critério objetivo, dado pela Lei n.º 14.020, de 2020, sendo prévio o ajuste pactuado antes que ocorra o pagamento**, seja para tratar de acordos com base em resultados (inciso II do § 1.º do art. 2.º) ou de acordos com base em lucros (inciso I do § 1.º do art. 2.º).

Demais disto, para que não se incorra em subjetividade de quão prévio ao pagamento deve ser o pacto firmado, a Lei n.º 14.020, de 2020, definiu critérios, na forma dos incisos I e II do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, incluído pela Lei n.º 14.020, de 2020.

Dito isso, **apesar de compreender que a Lei n.º 14.020, de 2020, não trata de norma meramente interpretativa, considerando que firma positivamente um verdadeiro novo regime jurídico para a PLR, penso que, dentre aquelas comentadas possibilidades de interpretação, a nova legislação acabou por indicar como mais acertada** àquela que aceita como ajuste prévio (parte final do inciso II do § 1.º do art. 2.º, da Lei n.º 10.101) o **pacto de PLR firmado antes do pagamento**.

De qualquer sorte, como antes da Lei n.º 14.020, de 2020, não se pode falar em critério objetivo quanto ao momento limite de antecedência em que deve ser firmado o pacto de PLR em relação ao pagamento, então, para os fatos geradores anteriores a Lei n.º 14.020, seja para lucros (inciso I do § 1.º do art. 2.º), seja para

ajuste sobre resultados (inciso II do § 1.º do art. 2.º), **será considerado ajuste prévio, ou previamente pactuado, o acordo de PLR assinado antes de qualquer pagamento.**

Logo, como no caso dos autos, **sob o regime anterior ao da Lei n.º 14.020, não consta que tenha ocorrido qualquer pagamento antes que já assinado o pacto de PLR, então, pelo critério de ajuste prévio, para se atender ao requisito de pactuação prévia das metas, resultados e prazos, não teria sido violada a Lei n.º 10.101, mantendo-se sob o enfoque desse critério a legalidade do PLR, para os fins do art. 2.º, § 1.º, parte final do inciso II, da Lei n.º 10.101.**

De modo geral, sintetizo ponderando que:

- ✓ O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração quando se atende ao regulamentado por lei específica, destarte não integra o salário de contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de Participação nos Lucros e/ou nos Resultados (PLR) da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a Lei n.º 10.101.
- ✓ Entende-se como **adequado** aos termos da lei específica o instrumento de PLR relativo a acordo ou ajuste firmado **durante o período de aferição ou de apuração e após o início do exercício de referência, desde que seja anterior aos pagamentos**, para fatos geradores anteriores a Lei n.º 14.020, de 2020. Após a referida lei, os pagamentos devem se manter ocorrendo de forma antecedente ao pactuado, com a exigência adicional de observar os limites dos incisos do **§ 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101**, inclusos pela Lei n.º 14.020.
- ✓ Não há, na Lei n.º 10.101, em redação **anterior** a Lei n.º 14.020, de 2020, determinação sobre **quão prévio deve ser o ajuste de PLR para ser desvinculado da remuneração**. Por se tratar de instituto de imunidade, na forma do art. 7.º, XI, da Constituição Federal, ainda que se cuide de instituto constitucional de eficácia limitada, regulamentado pela Lei n.º 10.101, exige-se a técnica da interpretação teleológica na aplicação de seus preceitos, de modo que os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, devem ser entendidos como àqueles nos quais ocorre a **pactuação prévia em relação ao momento do pagamento**, circunstância, posteriormente, reconhecida legislativamente com a inclusão do § 7.º no art. 2.º da Lei n.º 10.101, que aproveita para normatizar os limites do pagamento para ser considerado prévio.
- ✓ A Lei n.º 10.101, de 2000, desde sua versão original pela MP 794, de 1994, ou na forma da MP 1.982-77, de 2000, que a precedeu e foi convertida em lei, **não estipula prazo para a assinatura e arquivamento no sindicato dos acordos de PLR**, tampouco exige que seja veiculado o pacto no ano imediatamente anterior ao exercício no qual serão apuradas as metas,

resultados e prazos, tampouco veda o pacto no transcurso do período de aferição. “ – destaques da Relatora

Dessa forma, como adiantei, entendo que as ponderações se aplicam acertadamente ao caso em tela. Posto isso, acolho as alegações do recorrente.

Em razão do acolhimento do tópico anterior, esclareço que retam prejudicadas as demais alegações do recorrente quanto a (i) inaplicabilidade da multa qualificada por ausência de dolo, (ii) aplicação da multa de mora limitada a 20% em razão da Lei nº 11.941, que alterou o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, ao invés da multa lançada de ofício de 75%.

Conclusão:

Pelas razões acima expostas, conheço do recurso voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e dou provimento para cancelar o auto de infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Redator designado

Peço licença a I. Relatora para divergir do voto, a fim de dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Em primeiro lugar, cumpre examinar a ocorrência de decadência parcial do crédito tributário, considerando a existência ou não de conduta ilícita capaz de justificar a incidência da multa de ofício qualificada e, por consequência, atrair a contagem do prazo decadencial de acordo com a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Por sinal, a decadência é matéria de ordem pública, cognoscível pelo órgão julgador de segunda instância a qualquer tempo.

A decisão recorrida manteve a multa qualificada com base nos seguintes fundamentos (fls. 544):

(...)

Os fatos narrados nos autos evidenciam o intuito, por parte da autuada, de impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência da sua obrigação correspondente ao recolhimento das contribuições previdenciárias, não

declarando em GFIP os seus fatos geradores, o que caracteriza, em tese, o crime de sonegação fiscal tipificado no artigo 71 supra citado.

(...)

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade lançadora aplicou a multa de ofício qualificada sobre o crédito tributário em decorrência exclusivamente da falta de inclusão pela empresa, na base de cálculo das contribuições previdenciárias declaradas em Guia do Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), em relação às parcelas devidas aos ocupantes de posição em “job grade 12 – JG12 e acima”, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), por considerar conduta destinada a impedir o conhecimento da administração tributária sobre a ocorrência e natureza do fato gerador (fls. 322/332).

Reproduzo a seguir trechos do Relatório Fiscal (fls. 329/330):

(...)

Pela não declaração em GFIP dos fatos geradores cujos débitos foram lançados neste documento, a fiscalização entende que ocorreu, em tese, o crime de sonegação fiscal, previsto no art. 71 da LEI No 4.502, DE 30 DE NOVEMBRO DE 1964:

(...)

A fiscalização entende que a não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias do pagamento a título de PLR aos empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima", quando na realidade se tratava de pagamento de bonificação (conforme detalhado no sub-item "**6.1.3 Entendimento da Fiscalização em relação aos valores pagos a título de PLR**"), deve ser entendida como uma forma de impedir o conhecimento do fisco sobre a ocorrência e natureza do fato gerador. Por esse motivo foi formalizada pela fiscalização Representação Fiscal para Fins Penais através do processo administrativo COMPROT 19515-720.733/2016-68 e o lançamento fiscal foi efetuado com a multa de ofício de 150%, conforme Art. 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/96 (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007), em especial no seu § 1º:

(...)

(Destaque do Original)

A jurisprudência do CARF é firme no sentido que a declaração a menor da base de cálculo das contribuições previdenciárias em GFIP, em relação à remuneração dos trabalhadores, por si só, não caracteriza dolo, fraude ou simulação, sendo indispensável comprovar a existência de uma conduta adicional do declarante para configurar a sonegação fiscal, que evidencie a intenção deliberada de ocultar a ocorrência ou natureza do fato gerador do tributo.

A título ilustrativo, o enunciado sumulado abaixo:

Súmula CARF nº 14:

A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

Da leitura do relato fiscal, verifica-se que a autoridade tributária constatou que os valores das remunerações informadas em GFIP eram inferiores à base de cálculo integrante da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Intimada a esclarecer a divergência, a empresa demonstrou que a diferença estava relacionada, fundamentalmente, à falta de inclusão dos valores pagos a título de PLR na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A fiscalizada considerou que todos os valores pagos aos seus empregados a título de PLR não integravam a base de cálculo da contribuição previdenciária, por força da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, enquanto a autoridade fiscal entendeu que a parcela paga aos empregados de posição em "job grade 12 – JG12 e acima" deveria sofrer tributação, em razão da ausência de regras claras e objetivas para seu pagamento, revestindo-se do caráter de bonificação como reconhecimento do seu desempenho individual.

Copio o Relatório Fiscal (fls. 325/326):

6.1.3 Entendimento da Fiscalização em relação aos valores pagos a título de PLR

Ao contrário da fiscalizada, que considerou que todos os valores pagos a título de PLR não deviam ser incluídos na base de cálculo das suas Contribuições Previdenciárias, esta fiscalização entende que, em relação empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima", esses valores devem ser incluídos na base de cálculo, pela não observância da LEI No 10.101, DE 19 DE DEZEMBRO DE 2000, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Conforme acima reproduzidos, verificamos que os Acordos Coletivos celebrados pela fiscalizada com as entidades sindicais dos trabalhadores indicavam que a apuração dos resultados dos indicadores individualizados de desempenho (dos empregados ocupantes de posição em "job grade 12 - JG12 e acima") deveria ser feita em conjunto pelo empregado e seu superior hierárquico imediato, devendo ser validada pelo superior hierárquico de segundo nível.

Essa apuração de resultados contraria o parágrafo 1º do Art. 2º da Lei 10.101/2000 (abaixo reproduzida), uma vez que o previsto em lei ("Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e **objetivas** quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas", grifo nosso) vai de encontro ao acordado entre a fiscalizada e as entidades sindicais dos trabalhadores.

A fiscalização entende que a apuração de resultados (feita em conjunto pelo empregado e seu superior hierárquico imediato e validada pelo superior hierárquico de segundo nível) insere duplo grau de subjetividade (tanto na feitura como na validação) nas regras que regem o programa de PLR da fiscalizada e que,

na realidade, essa forma de remuneração tem caráter de bonificação, ou seja, um suplemento salarial dado ao empregado que atingir o desempenho individual esperado por seus superiores hierárquicos. Esses pagamentos integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, mesmo que pagos a título de PLR, posto que não estão atrelados a metas claras nem a critérios objetivos definidos e passíveis de mensurações e métodos para cálculo e apuração de seu valor. Tal bonificação paga ao empregado como reconhecimento pelo seu desempenho individual (pela forma de apuração de resultados definida pelos Acordos Coletivos acima referidos, em total desacordo com o determinado pelo § 1º. do Art 2º. da Lei 10.101/2010) tem caráter salarial, sendo irrelevante a nomenclatura que é dada à parcela ou a intenção do empregador.

(...)

(Destaque do Original)

Como se observa da autuação, resta configurada a divergência de interpretação sobre a natureza jurídica da parcela paga aos trabalhadores, a título de participação nos resultados, situação que não se confunde com ilicitude da empresa a fim de ocultar o conhecimento do fato gerador pela administração tributária.

A fiscalização tributária extraiu as informações sobre os pagamentos a título de PLR a partir dos acordos coletivos de trabalho celebrados pela empresa com as entidades sindicais dos trabalhadores, folhas de pagamento e planilhas eletrônicas acompanhadas de memórias de cálculos, documentos que foram disponibilizados pela empresa (fls. 241/254, 255/266, 267/280 e 284/291).

Segundo a cláusula sétima dos instrumentos de acordo coletivo, a participação nos resultados seria devida aos empregados: (i) ocupantes da posição “job grade 12 (JG12) e acima”, calculada com base em metas individuais e coletivas; e (ii) nível “job grade 11 e abaixo”, apenas nas metas pré-estabelecidas para os indicadores coletivos de desempenho.

Os pagamentos da participação aos empregados de nível “job grade 11 e abaixo”, incluídos no mesmo instrumento de negociação, sequer foram objeto de questionamentos quanto à inobservância dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, limitando-se a autoridade fiscal a contestar as regras de apuração dos resultados dos indicadores individualizados de desempenho dos trabalhadores ocupantes de posição “job grade 12 (JG12) e acima”.

Dessa feita, ausente a demonstração do dolo na conduta da autuada, elemento imprescindível para configurar as hipóteses normativas previstas nos artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, cabe afastar a qualificadora da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar básico de 75%.

Ao contrário do que defende a recorrente, é inaplicável a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, destinada ao pagamento espontâneo em atraso, e sim o

percentual da penalidade para os casos de lançamento de ofício, tal como descrito no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Os fatos geradores do auto de infração se referem às competências 04 a 06/2011 e 09 a 12/2011, isto é, na vigência do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (art. 144, do CTN).³

Na hipótese de lançamento de ofício, a limitação da multa ao percentual de 20%, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, se aplica aos fatos geradores até 11/2008, em face da retroatividade da legislação superveniente mais benéfica, conforme se verifica do enunciado sumulado abaixo:

Súmula CARF nº 196:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal, bem como de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, a retroatividade benigna deve ser aferida da seguinte forma: (i) em relação à obrigação principal, os valores lançados sob amparo da antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser comparados com o que seria devido nos termos da nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Medida Provisória nº 449/2008, sendo a multa limitada a 20%; e (ii) em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, os valores lançados nos termos do art. 32, IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212/1991, de forma isolada ou não, deverão ser comparados com o que seria devido nos termos do que dispõe o art. 32-A da mesma Lei nº 8.212/1991.

Prossegue-se.

Ausente também a conduta qualificada apta a alargar o prazo decadencial ao previsto no art. 173, inciso I, do CTN, a contagem do prazo de cinco anos se dará pelo art. 150, § 4º, do CTN, desde que comprovada a antecipação parcial do pagamento do tributo sujeito ao lançamento por homologação:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Acerca da regra de contagem do prazo decadencial, convém recordar o enunciado da Súmula CARF nº 99:

³ Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. (...)

Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Na impugnação, a empresa autuada juntou comprovantes de recolhimento, por intermédio de Guia da Previdência Social (fls. 417/443). Houve pagamento de contribuições previdenciárias, assim como contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), códigos 2100/2119, nas competências 04 a 06/2011 e 09 a 12/2011 (fls. 432/433, 434/435, 421, 426/427, 428, 429 e 417, respectivamente).

A ciência dos autos de infração se deu em 14/12/2016 (fls. 354). Logo, com base na regra de contagem do art. 150, § 4º, do CTN, estão fulminadas pela decadência as competências até 11/2011, inclusive.

Quanto aos pagamentos realizados pela empresa no mês 12/2011, não há comprovação nos autos que ocorreram antes de 14/12/2011. Caberia à autuada a produção da prova documental hábil e idônea do pagamento em período decaído.

Aliás, os demonstrativos de pagamento a título de participação nos resultados juntados pela recorrente no apelo recursal sugerem que os valores foram pagos aos empregados nos últimos dias de cada mês (fls. 593/622).

Em suma, resta em discussão neste processo administrativo tão somente a competência 12/2011, cujos pagamentos aos empregados elegíveis ocupante do nível “job grade 12 (JG12) e acima” estão vinculados ao Acordo de PLR de 2011, conforme reconhece a empresa (fls. 241/254, 255/266, 267/280).

O recurso voluntário procura demonstrar que na elaboração dos acordos coletivos, assim como na sua execução, foram observados os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, notadamente sob o quesito da existência de regras claras e objetivas.

Pois bem.

Começamos por transcrever a Lei nº 10.101, de 2000, na parte que interessa ao deslinde do feito:

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:

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

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

(...)

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.

(...)

O art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, estipula requisitos a serem observados na pactuação para pagamento da participação nos lucros ou resultados, a fim de que produzam os efeitos tributários que a lei estabelece.

Compete aos empregadores e trabalhadores, com intervenção dos sindicatos de trabalhadores, estabelecerem em negociação as regras que melhor atendem a seus interesses, com base na autonomia de vontade e diversidade da realidade empresarial, desde que as regras sejam claras e objetivas.

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 por parte do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

O art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, reforça o caráter de parcela não integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária e, ao mesmo tempo, materializa a preocupação no sentido de que a participação nos lucros ou resultados não seja utilizado de maneira desvirtuada, como remuneração substitutiva ou complementar daquela devida ao empregado em retribuição ao trabalho prestado.

Os pagamentos devem representar um incentivo à produtividade e integração entre o capital e o trabalho, por meio do compromisso de atingir metas corporativas, coletivas e/ou individuais alinhadas com os objetivos da empresa.

Para melhor avaliação do programa de participação nos resultados, reproduzo a cláusula sétima dos acordos coletivos de trabalho, que trata dos indicadores e metas (fls. 224, por exemplo):

CLÁUSULA SÉTIMA - INDICADORES E METAS

O pagamento da participação nos resultados pela EMPRESA para os empregados elegíveis ocupando posição em job grade 12 (JG12) e acima, dependerá do atingimento de metas pré-estabelecidas para indicadores individualizados e coletivos de desempenho.

Para os empregados ocupando posição em job grade 11 (JG11) e abaixo, dependerá tão somente do atingimento das metas pré-estabelecidas para os indicadores coletivos de desempenho.

Parágrafo Primeiro: Indicadores Individualizados de Desempenho

O empregado ocupando posição em JG12 e acima e sua chefia imediata, definirão em conjunto indicadores individualizados de desempenho, seus pesos e as respectivas metas, para cada uma das etapas do PLR 2011, que serão registrados em formulários próprios, conforme modelo constante do ANEXO I — FORMULÁRIO DE ACORDO DE OBJETIVOS do presente.

Havendo alteração de funções no decorrer de uma das etapas do PLR 2011, poderão ser definidos novos indicadores individualizados de desempenho, seus pesos e as respectivas metas. Os resultados atingidos antes e após a alteração de cargo serão considerados "pro rata basis" para fins de apuração e pagamento da participação.

Parágrafo Segundo: Indicadores Coletivos de Desempenho

Os indicadores coletivos de desempenho, seus pesos e as respectivas metas para cada uma das etapas do PLR 2011 serão detalhados e divulgados pela EMPRESA em conformidade com o ANEXO II — BRM (MULTIPLICADOR DE RESULTADOS DO NEGÓCIO) do presente ACORDO COLETIVO DE TRABALHO.

(Destaquei)

O valor da participação individual dos ocupantes do nível “job grade 12 (JG12) e acima” não é fixo, tampouco equânime entre os integrantes do grupo. Aliás, nisso não há irregularidade, pois compatível com a proposta de avaliação individualizada, conforme o grau de contribuição e os resultados para a empresa.

Entretanto, os aspectos fundamentais devem ser previamente delimitados, de forma clara e objetiva no instrumento de negociação, a fim de concorrer para que não haja desvirtuamento do programa pela empresa, através de práticas unilaterais e discricionárias. Tais regras indispensáveis podem estar no próprio corpo do instrumento decorrente da negociação coletiva, em seus anexos ou, até mesmo, em documento apartado, desde que devidamente vinculado no acordo ou convenção coletiva, previamente ao período de aferição.

O instrumento decorrente da negociação coletiva, incluindo seus quatro anexos, deixam integralmente para o trabalhador e sua chefia, em conjunto, a definição dos “indicadores individualizados de desempenho, seus pesos e as respectivas metas”. O formulário do Anexo I se destina apenas a padronizar o registro das informações.

Ainda que, através desse formulário, a proposta seja definir os objetivos individuais do empregado, critérios de avaliação e medidas de desempenho, a partir do alinhamento do gestor e o trabalhador, o acordo coletivo não contém qualquer diretriz, parâmetro ou critério como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, alinhados à disciplina da Lei nº 10.101, de 2000.

Ora, os critérios e as condições devem estar estipulados de forma prévia, escrita, clara e objetiva no documento fruto da negociação. No presente caso, os valores devidos restam indetermináveis a partir das regras dispostas no acordo coletivo, estimulando a discricionariedade e subjetivismo.

Não há pretensão de mitigar a garantia legal de autonomia das partes contratantes para fixar as regras que melhor atendam a seus interesses. Longe disso, o propósito é reforçar que da negociação devem resultar regras claras e objetivas, conforme dicção do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Além do mais, a Lei nº 10.101, de 2000, impõe que os instrumentos decorrentes de negociação coletiva devam conter regras claras e objetivas de forma a afastar dúvidas ou incertezas que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto à sua participação na distribuição de lucros, ou mesmo beneficiá-lo disfarçadamente, como substituição ou complemento salarial, independentemente se os beneficiários sejam empregados hipersuficientes, profissionalmente qualificados e esclarecidos sobre seus direitos trabalhistas e previdenciários.

Como ressaltou a decisão recorrida (fls. 543):

(...)

Entretanto, extrai-se dos referidos Acordos Coletivos que a apuração dos resultados dos indicadores individualizados de desempenho dos empregados ocupantes de posição em Job grade 12 - JG12 e acima não se submete a **regras claras e objetivas**, ficando por conta de avaliação subjetiva feita em conjunto pelo empregado e seu superior hierárquico imediato.

(...)

(Destaque do Original)

Tal percepção dos fatos é um resumo das ponderações da autoridade lançadora, segundo a qual (fls. 326):

(...) A fiscalização entende que a apuração de resultados (feita em conjunto pelo empregado e seu superior hierárquico imediato e validada pelo superior hierárquico de segundo nível) insere duplo grau de subjetividade (tanto na feitura como na validação) nas regras que regem o programa de PLR da fiscalizada (...)

As lacunas no instrumento de negociação são relevantes, fundamentais para a disciplina do programa de participação nos resultados, possibilitando à empresa recompensar seus empregados ocupantes de cargos mais elevados de forma discricionária, inclusive com quaisquer ajustes nos objetivos, pesos e metas durante o semestre de avaliação dos resultados, ainda que o acordo coletivo se refira a “metas pré-estabelecidas”.

Claramente, na sua concepção, a empresa autuada falha na transparência/objetividade de seu programa de participação nos resultados.

Enfim, os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando o acordo coletivo, e seus anexos, deixam lacunas importantes, fundamentais para a disciplina do programa, possibilitando ao trabalhador e chefia imediata, em conjunto, determinar quais os indicadores de desempenho, pesos e as respectivas metas.

Tal arranjo permite ao empregador recompensar os trabalhadores de forma discricionária e subjetiva, em desconformidade com a legislação de regência que impõe como requisito a existência de regras claras e objetivas no instrumento decorrente da negociação.

Por último, cabe registrar que a base de cálculo utilizada pela fiscalização no lançamento de ofício corresponde aos valores informados pela empresa, para a respectiva competência (fls. 310).

Caso o valor, relativamente ao mês 12/2011, inclua quantia relativa à participação nos resultados calculada com base nos indicadores coletivos, incumbiria à empresa detalhar objetivamente as parcelas correspondentes, individual e coletiva. Ao contrário disso, optou por defender a nulidade da autuação fiscal, como um todo, o que não se sustenta.

Ao não se desincumbir do ônus probatório, inviável avaliar a procedência da reclamação do apelo recursal (art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil).⁴

Acompanho a I. Relatora nas demais matérias decididas.

Conclusão

Em face do exposto, voto para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para: (i) reconhecer a decadência do crédito tributário até a competência 11/2011, inclusive; e (ii) excluir a qualificadora da multa de ofício, reduzindo a penalidade ao patamar de 75%.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

⁴ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

ACÓRDÃO 2102-004.223 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720732/2016-13

DOCUMENTO VALIDADO