



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº	14485.003262/2007-10
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	9202-005.512 – 2ª Turma
Sessão de	25 de maio de 2017
Matéria	67.643.4192 - CS - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PARA EMPREGADOS.
Recorrente	PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL
Interessado	ITAU SEGUROS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/08/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se incentivo à produtividade. Regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas quanto à anterioridade da assinatura do acordo. No mérito, na parte conhecida, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, com retorno dos autos ao colegiado de origem a fim de que seja discutida a apuração da base de cálculo, vencidos os conselheiros Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que não conheceram do recurso e negaram-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de Obrigação Principal - AIOP - DEBCAD nº 37.120.998-6, às e-fls. 02 a 26, cientificado à contribuinte em 27/12/2007 (e-fl. 02), com relatório fiscal da infração às e-fls. 45 a 51.

A autuação foi lavrada para exigir os créditos relativos a contribuições sociais destinadas ao custeio da Previdência Social, parcelas relativas à parte dos segurados empregados, da empresa, as destinadas ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e terceiros (INCRA e FNDE), relativas às remunerações dos seus empregados, rubrica participação nos lucros e resultados, sem atender a todos os requisitos exigidos pela legislação.

O crédito lançado atingiu o montante de R\$ 28.955.047,72, consolidado na data de 26/12/2007.

O lançamento de obrigação principal foi impugnado, às e-fls. 146 a 161, em 24/01/2008. Já a 21ª Turma da DRJ/SPI, em 22/04/2008, no acórdão nº 16-16.944, às e-fls. 184 a 202, por unanimidade, julgou o lançamento procedente, mantendo o crédito tributário exigido. Inconformada, em 04/12/2008, a contribuinte, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 212 a 228.

Esse recurso voluntário foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 15/10/2013, resultando no acórdão 2401-03.227, às e-fls. 469 a 479, que, por unanimidade de votos, anulou a decisão de primeira instância, por não ter esta apreciado questões da impugnação que levariam ao cerceamento de defesa da contribuinte.

Em face da nulidade do acórdão nº 16-16.944, a impugnação foi então apreciada pela 14ª Turma da DRJ/SPO, em 28/05/2014, tendo resultado no acórdão 16-58.203, às e-fls. 511 a 554, que considerou a impugnação procedente em parte, mantendo parcialmente o crédito tributário lançado. O acórdão reconheceu a decadência de competências que iam até 08/2001 implicando retificação dos valores da NFLD para R\$ 20.789.221,62.

Também em relação ao acórdão nº 16-16.944, em 24/07/2014, a contribuinte interpôs recurso voluntário, às e-fls. 560 a 587, que em apertada síntese traz os seguintes argumentos, extraídos do relatório do acórdão do recurso voluntário:

1. *Preliminarmente, a decadência dos créditos tributários até o período de 11/2002, nos termos do art.. 150, § 4º do CTN.*
2. *A Convenção Coletiva em favor dos bancários fixa participação nos resultados e não nos lucros, sendo isso admitido pela Lei nº 10.101/2000, tal fixação foi feita por simplicidade; esse tratamento é adequado, mormente em face de acordo entre as partes que há de ser respeitado; ainda que se considere tal parcela fixa como um abono anual, sobre ela tampouco incidiria a contribuição previdenciária, tendo em vista o disposto no art. 28, §9º, "e", 7, da Lei n. 8212/91.*

3. Atendidos as demais normas estabelecidas, não há impedimento legal à concomitância de mais de um plano de participação em lucros e resultados, principalmente sendo um em âmbito nacional, de uma determinada categoria e outro regional, dentro de determinada empresa.

4. A Lei nº 10.101/2000 tampouco prevê data limite para fins de ratificação por assinatura de acordo ou convenção; seu art. 2º, no § 1º, afirma que podem existir outros critérios a serem considerados, entre eles o pacto prévio do programa.

5. Diferentemente do que alega a fiscalização, há documentos que comprovam a participação dos empregados na elaboração de regras do programa de participação nos lucros, inclusive escritura pública de um funcionário da recorrente nesse sentido; constam também atas que demonstram a eleição de membros de comissão para elaboração de acordo.

6. O próprio CARF reconhece em acórdãos que a época do registro dos acordos pode ser flexibilizada, desde que as tratativas estejam em andamento e sejam conhecidas pelos empregados, não havendo limite ou sanção definidos em lei pelo inadimplemento, desde que atendidos os parâmetros substantivos do caput do art. 2º da Lei nº 10.100/2000; além disso, houve o arquivamento dos acordos de PLR de 2003 e 2006 com o SIndicato dos Securitários do Estado de São Paulo.

7. Uma vez mais, a existência de planos segregados e restritos a determinados empregados é admitida pela legislação, havendo isonomia formal na convenção coletiva, com regras objetivas quanto à diferenciação; além disso, a DRJ em sua decisão teria inovado, em relação ao relatório fiscal, ao tratar do pagamento de lucros e resultados a administradores, tratando-os como remuneração, o que levaria a vício insanável do acórdão.

8. Haveria erro na quantificação da base de cálculo pela soma de parcelas de antecipação da PLR ao total devido a esse título, erro esse não sanado por diligência que fora solicitada, e que agora importaria em nulidade por cerceamento do direito de defesa; caso não seja declarada a nulidade, pleiteia a realização de perícia para sanar o lançamento.

9. Seria inconstitucional a contribuição ao INCRA incluída na autuação, já tendo sido reconhecida no STF e agora exigida em sede de repercussão geral.

Esse recurso voluntário foi apreciado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento em 20/01/2015, resultando no acórdão 2402-004.478, às fls. 729 a 747, que tem a seguinte ementa:

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias,

devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN.

Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. Entende-se como pagamento parcial o recolhimento da contribuição previdenciária sobre outras parcelas remuneratórias que compõem a folha de pagamento da empresa (Súmula CARF nº 99).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Uma vez que os segurados tinham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante parte do período de apuração para o benefício, a data de assinatura do acordo não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.

Recurso Voluntário Provido.

O acórdão teve o seguinte teor:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

RE da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão, em 03/02/2015 (e-fl. 748), a Procuradoria da Fazenda Nacional, em 16/03/2015, manejou recurso especial de divergência (e-fls. 749 a 765) ao citado acórdão.

A Procuradora Indica duas matérias na divergência:

a) Necessidade de que o acordo seja celebrado no ano anterior ao exercício:

o paradigma entende que o acórdão deve ser sempre celebrado previamente ao exercício, para que haja atendimento à finalidade da lei de estimular a busca das metas e não criar uma remuneração indireta, enquanto o recorrido não vê mácula caso assim não se proceda;

b) ausência de regras claras e objetivas - pagamento de valor fixo:

o recorrido não vê irregularidade no acordo, pois admite o pagamento de valor fixo a todos os empregados, sem a fixação de qualquer meta, como se observa no Acordo Coletivo de 2004; já o paradigma, não admite a ausência de fixação de metas para que seja possível o pagamento de valores fixos, por desvincular os pagamentos aos resultados e lucros da empresa, que é a finalidade da legislação.

Foram indicados como paradigmas das divergências: o acórdão nº 2401-00.545 e nº 2401-02.251, para a matéria a), e nº 2803-003.689 e nº 2301-002.859, para matéria b).

Por fim, a Procuradora requer o conhecimento e o provimento do recurso especial de divergência para reformar o acórdão, restabelecendo-se a integralidade do lançamento.

O RE da Fazenda foi apreciado pela Presidente da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, nos termos dos arts. 67 e 68 Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, por meio do despacho às e-fls. 768 a 778, datado de 05/04/2016.

Nesse despacho, entendeu-se por ver reconhecida a divergência apenas em relação a necessidade de assinatura do acordo no ano anterior ao exercício e com relação a existência de pagamentos de valor fixo desnaturando a finalidade da legislação. Não conheceu de divergência relativamente à ausência de regras claras e objetivas, por inexistir similitude da situação fática e jurídica entre paradigmas e recorrido nesse ponto.

Na mesma data, houve despacho do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em reexame de admissibilidade do recurso especial, às e-fls. 779 e 780, que manteve na íntegra ao despacho da Presidente da 4ª Câmara.

Contrarrazões da contribuinte

Em 05/05/2016 (e-fl. 789), a contribuinte foi intimada (e-fl. 787) do acórdão de recurso voluntário nº 2402-004.478, do recurso especial de divergência da Fazenda Nacional e dos despachos de exame e reexame da admissibilidade do recurso especial, apresentando contrarrazões, em 13/05/2016, às e-fls. 792 a 803.

Em relação às duas matérias admitidas no recurso especial, contra-argumenta em relativamente à admissibilidade e ao mérito.

- a) Necessidade de assinatura do acordo no ano anterior ao exercício
 - a.1) Admissibilidade

O acórdão paradigma nº 2401-000.245 não trata de simples ausência de assinatura do acordo em período anterior ao exercício, mas de inexistência de acordo prévio ao exercício, omissão absoluta em estabelecer o direito substantivo e regras adjetivas em acordo, sendo a questão formal (assinatura) aspecto secundário, *obter dictum* na decisão.

No acórdão paradigma 2401-002.251, não se aceita os acordos por inexistir até mesmo menção a datas de formalização do plano de participação, não sendo o caso do acórdão *a quo*, para o qual há regras previamente definidas e conhecidas, reproduções de acordos passados, que seriam simplesmente formalizados.

- a.2) Mérito

No tocante ao mérito, reafirma que a formalização com assinatura prévia não é exigência legal, a complexidade do processo das negociações e a falta de controle sobre ele tirariam a efetividade da lei se houvesse tal limitação e, além disso, a assinatura é anterior aos pagamentos das parcelas finais. Ao final da apuração do resultado, constatada a existência de lucro, pagava-se a última parcela da PLR convencionada, com base no critério convencionado.

- b) Pagamento de valor fixo
 - b.1) Admissibilidade

O acórdão paradigma nº 2803-003.689 afirma que valores fixos de lucros e resultados configuram verba salarial, sem que interprete a legislação, fundamente ou justifique minimamente a tese, para que se saiba a razão desse entendimento.

Relativamente ao acórdão 2301-002.859, o argumento é de que apesar de tratar de pagamentos de valores fixos, esses seriam possíveis se houvesse metas claramente definidas a serem atingidas. Já no recorrido também se admitiria a existência de pagamentos fixos, como elemento do programa, na forma de antecipação, sujeito a ajuste após avaliação final, com existência de regra adjetiva claramente fixada. Ambos teriam o mesmo sentido, admitir o pagamento fixo em face de regras adjetivas que estipulem metas; ausente a divergência.

b.2) Mérito

Não haveria impedimento legal a pagamento de parcela fixa. Além disso, quando a lei admite os planos de participação por meio de convenções coletivas, permitiria também regras adjetivas mais gerais, flexíveis, com universalidade suficiente para atender todas as empresas do ramo. Se assim não for, com exigências de maior detalhamento se estará inviabilizando a convenção coletiva como meio adequado para atendimento aos programas de participação em lucros e resultados.

Ao final, expõe a necessidade de, em caso de reforma do acórdão recorrido, que lhe seja dado o ensejo interpor recurso, tendo em vista que entende existente duplicidade no lançamento, que geraria nulidade da decisão de primeira instância, não acatada no acórdão *a quo*, e como o resultado do acórdão recorrido lhe fora favorável, não havia porque manifestar-se em recurso naquela oportunidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo.

De pronto há que se desconsiderar a solicitação do sujeito passivo de que, em caso de reforma do acórdão recorrido, fosse aberto novo prazo para interpor novo recurso acerca de eventual duplicidade no lançamento, que - no entendimento do recorrido - geraria nulidade da decisão de primeira instância, não acatada no acórdão *a quo*. Em que pese o resultado do acórdão recorrido ter-lhe sido favorável, caso fosse do interesse da parte que esta Câmara Superior conhecesse da matéria, deveria ter trazido comprovação de divergência, o que não ocorreu no caso.

Admissibilidade

No que tange a admissibilidade questionada em contrarrazões, vejamos, em separado cada uma das matérias.

a) Necessidade de que o acordo seja celebrado no ano anterior ao exercício

Quanto à primeira divergência, que era, na verdade, a necessidade de que o acordo seja celebrado no ano anterior ao exercício e não apenas a falta de assinatura nos acordos, como entendeu a contribuinte.

Me parece evidente que a celebração do acordo em ano anterior depende não apenas da existência de tais assinaturas, mas do conhecimento e tratativa prévios que devem ocorrer. Todavia, sem as assinaturas, não há acordo celebrado e, assim, a divergência resta suficientemente comprovada.

Portanto, conheço do recurso especial da Fazenda Nacional quanto a esta matéria.

b) Pagamento de valor fixo

Com relação à desnaturação da natureza da verba, por determinação do pagamento de um valor fixo, previsto na convenção coletiva, há questão de conhecimento a ser discutida.

No acórdão paradigma nº 2301-002.859, o pagamento do valor fixo era independente de haver, ou não, lucro, conforme se extrai da leitura de seu relatório:

No caso dos autos, os valores autuados referem-se à parcela fixa, prevista no valor de R\$ 950,00 paga a todos os empregados da empresa, tendo como único critério estar o empregado em efetivo exercício em 31/12/2003.

Ora, esse valor fixo foi previsto independentemente do alcance de qualquer meta individual ou coletiva. Ainda que seja possível a previsão de pagamento de PLR sem que haja lucro, com vinculação apenas em resultados determinados, deveriam estes ter sido dispostos no PLR como critério para pagamento do valor fixo de R\$ 950,00, o que não ocorreu no caso. Não existe vinculação com qualquer meta, lucro ou resultado, o que impede o reconhecimento de que aquela verba teria feição de participação nos lucros e resultados da empresa.

(grifos na transcrição)

De forma semelhante, no acórdão paradigma nº 2803-003.689, o pagamento do valor fixo também era independente de haver, ou não, lucro, conforme se extrai da leitura do excerto abaixo:

No tangente aos critérios serem claros ou não há várias nuances [SIC].

Efetivamente, a pactuação de valores fixos de pagamento aos funcionários, desnatura a finalidade da legislação, que vincula tais pagamentos aos resultados e lucros da empresa. A determinação de valores fixos, desnatura a forma definida em lei, que determina no art. 2º, da Lei n. 10.101/2001 e art. 28, §9º, j, da Lei n. 8.212/1991, que são claros a vinculação dos valores aos lucros ou ao resultado. Assim, tais valores fixos efetivamente são remuneração (contraprestação) pelos serviços, na forma do art. 28, I, da Lei n. 8.212/1991, constituindo hipótese de incidência das contribuições previdenciárias em questão.

Contudo, no acórdão recorrido, o pagamento estava determinado por um valor padrão, fixado em 40% do salário-base, adicionado à quantia de R\$ 304,00, porém limitado a dez por cento do lucro da pessoa jurídica. Vejamos o excerto da convenção coletiva, que estava reproduzido na decisão recorrida:

*CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO ESPECÍFICA
SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS
OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DE SEGUROS PRIVADOS

E DE CAPITALIZAÇÃO EM 2004.*

...

Independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31/12/2004, todos os empregadores pagarão aos empregados, em efetivo, exercício em 31/12/2004, de uma única vez, até a data do pagamento da remuneração de janeiro de 2005, a importância de R\$ 750,00 (setecentos e cinqüenta reais).

...

Cláusula terceira

As Empresas que em seus balanços de 31/12/2004 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuarão até 31/07/2005, o pagamento, de uma única vez, de uma segunda parcela equivalente a 40% (quarenta por cento) do salário-base resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2005, acrescido do valor fixo de R\$ 304,00 (trezentos e quatro reais) aos empregados admitidos até 31/12/03 e em efetivo exercício em 31/12/2004, valor total esse limitado ao máximo de R\$ 3.689,00 (três mil, seiscentos e oitenta e nove reais).

Parágrafo 1º O total do pagamento previsto no "caput" fica limitado a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício de 2004. Desse total serão deduzidos os R\$ 750,00 (setecentos e cinqüenta reais) concedidos a título de antecipação em janeiro de 2005.

Parágrafo 2º As Empresas que apresentarem prejuízo demonstrado no seu balanço anual encerrado em 31/12/2004 estão isentas do pagamento da PLR prevista neste "caput".

(Grifos na transcrição)

No entender deste conselheiro, há diferença fática essencial entre o recorrido e os paradigmas:

- enquanto, no recorrido, temos um valor máximo definido, que pode ser reduzido a zero, mas nunca ultrapassar 10% do lucro da pessoa jurídica, nem a quantia correspondente a 40% do salário-base acrescida de R\$ 304,00;

- nos paradigmas, temos um valor fixo determinado que não está limitado ou vinculado a qualquer parâmetro, tampouco ao lucro da pessoa jurídica.

Por esses motivos, voto por não conhecer do recurso, quanto a esta matéria.

Pelas razões expostas conheço em parte do recurso especial de divergência da Fazenda com relação apenas à primeira matéria admitida pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, qual seja, a data da celebração do acordo, em face do período de apuração dos resultados.

Mérito

a) Necessidade de que o acordo seja celebrado no ano anterior ao exercício

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos pagos, a qualquer título, conforme a seguir reproduzido:

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

I para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

(Grifei.).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas, relacionadas em *numerus clausus*, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. Repara-se que, nos termos a seguir colocados, a participação nos lucros ou resultados somente não integra o salário-de-contribuição, quando paga ou creditada de acordo com lei específica:

Art. 28 (...)

§ 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; (Grifei.)

Pois bem, a referida lei específica é a Lei nº 10.101, de 2000, e o procedimento descrito em seu art. 2º, abaixo reproduzido, estabelece que: (a) os instrumentos decorrentes da negociação devem conter regras claras e (b) serem pactuados previamente.

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;

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)

(Produção de efeito)

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.

(Grifei.)

Em vista da legislação acima, com relação à formalização do PLR, considero que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, já é suficiente para dar-lhe natureza tributável. Isso porque retira da verba paga uma de suas características essenciais: a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas; o que traria competitividade à empresa e, em última análise, ao país.

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conheedores de todas as regras a cumprirem.

Essa interpretação, além de estar em consonância com a teleologia da Participação nos Lucros ou Resultados, é totalmente adstrita às normas de hermenêutica em Direito Tributário. Ora, para que se afaste a tributação de pagamentos havidos em face da existência de prestação de serviços, mormente da relação decorrente de contrato de trabalho e seus acessórios, a interpretação das normas tributárias há que ser literal, ou seja, restritiva. Isso decorre da orientação que se tira do art. 111 do Código Tributário Nacional CTN.

Assim, não vejo como afastar a exigência de que o pacto prévio deva ser comprovado de forma inequívoca e não é o que se descortina no presente processo.

No caso concreto, a formalização ocorreu em pactos firmados até meses após o início da vigência dos acordos, conforme destacado no relatório fiscal (e-fls. 47 e 48):

10. Em relação aos programas próprios, embora definam metas a serem cumpridas, estas metas também não foram pactuadas previamente entre empresa e empregados. Trata-se apenas de formalização de decisões tomadas pela empresa relativas ao pagamento de gratificações aos empregados, como se conclui a partir dos seguintes fatos:

a) Os acordos não são pactuados previamente, pois a assinatura e o conhecimento das regras por parte dos empregados ocorrem no decorrer do ano, muitas vezes meses após o início de vigência dos mesmos. Por exemplo: o programa de 1998 só foi conhecido dos empregados em julho/1998, conforme folhas de assinaturas; o programa de 1999 foi assinado em 13/09/1999; para 2003, a empresa apresentou cinco programas, assinados em 10/04/03, 29/08/03, 31/10/03 e dois em 06/11/03. Desta forma, como seria possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer praticamente no final do ano?

b) Em razão de serem retroativos, os programas criam um paradoxo: estabelecem metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram, e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados. Exemplificando: em e-mail de 25/06/04, o Gerente de Emissão e Aceitação informa os indicadores e os resultados até maio 2004, para a elaboração das metas relativas ao período de janeiro a dezembro/2004, formalizadas nos programas assinados em julho e agosto daquele ano.

c) A empresa não apresentou atas de reuniões de negociação e acompanhamento, nem tampouco comprovou a eleição dos membros da comissão de empregados que assinaram o acordo. No entanto, encontramos evidências de que não é feita nenhuma negociação entre empresa e empregados, mas a simples apresentação e formalização do programa previamente preparado pela empresa, como segue;

- *Em e-mail de 28/06/04, o Gerente acima citado apresenta os nomes dos funcionários para compor a comissão que assinará o programa de 2004, solicitando a validação dos mesmos. Sendo indicados pela gerência e aprovados por seu superior, estes funcionários deveriam compor a comissão de representantes da empresa e não a dos empregados, que, afinal, ficam sem representação efetiva neste suposto acordo.*
- *Em e-mail de 12/07/04, a Gerente de Desenvolvimento Organizacional solicita a formalização de mudanças de metas para apresentação e assinatura do Regulamento da PPR de 2004 e em 19/07/04, o Gerente de Emissão e Aceitação informa: "Amanhã estaremos apresentando os indicadores do PPR 2004 para comissão interna que assinaram o acordo". Portanto, fica claro que o*

programa é apenas apresentado pronto para uma comissão indicada pela própria empresa para formalizar o programa.

d) A empresa também não comprovou o arquivamento dos programas no sindicato na época própria. Embora contenham assinatura do diretor sindical, há evidências de que o programa sofre alterações sem a participação dos empregados e sem o conhecimento do sindicato, como verificamos neste e-mail de 04/08/04, da Gerência de Call Center: "Conforme nossos entendimentos, seguem abaixo os indicadores com METAS ANUAIS dos Áreas Atendimento a Clientes e Televendas, a serem confirmadas junto ao Sindicato. Internamente, estaremos alinhando nosso discurso para reunião com os representantes das áreas." Esta comunicação resulta de outra anterior, de 07/07/04, em que a Gerente solicita alteração das metas, mesmo sem anuênciā do sindicato, que ""ao autoriza o estabelecimento de meta semestral", porque os resultados do primeiro semestre não tinham sido satisfatórios. A Gerente solicita uma avaliação do jurídico e informa que "temos o precedente de em 2003 termos assumido avaliação de resultados semestral".

(Negritos e sublinha do original)

Por fim, não há que se falar em conhecimento prévio do pacto como um atenuante na norma legalmente posta, visto que, na norma, não há previsão dessa possibilidade.

Por essas razões, discordo da decisão do acórdão recorrido e considero acertado o lançamento das contribuições sobre os valores a título de PLR que não se cingiram às disposições legais.

Por fim, em que pese não caber nova discussão do colegiado a quo quanto à eventual nulidade, como ele ainda não se manifestou quanto à apuração da base de cálculo em face de alegada duplicidade do valor considerado no lançamento, entendo ser necessário que os autos retornem para discussão quanto à apuração da base de cálculo.

Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer em parte do recurso especial de divergência da Procuradora da Fazenda Nacional, apenas no que tange à necessidade de que o acordo seja celebrado anteriormente ao período de aferição dos resultados, para dar-lhe provimento na parte conhecida, com retorno ao colegiado *a quo*, para apreciação das alegações quanto à apuração da base de cálculo.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

