



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.720040/2020-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.717 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de março de 2023  
**Recorrente** BANCO CITIBANK S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

### **AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO POR CARTÃO. NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PARECER AGU VINCULANTE**

O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991 - Parecer 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU.

### **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485.**

“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias gozadas”.

### **BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.**

Não há que se falar que a natureza salarial do Bônus de Contratação restou comprovada, quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

### **VERBAS ESPONTÂNEAS. NATUREZA SALARIAL.**

As verbas espontâneas pagas ao empregado pressupõem a contraprestação pelo trabalho, portanto tem natureza salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

### **VERBAS EVENTUAIS. REMUNERAÇÃO.**

A eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento. Assim, a eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito

### **PLR DESCUMPRIMENTO DE UM DOS REQUISITOS LEGAIS**

O descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta.

### **PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE RÉGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

**PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio.

A lei específica apenas faculta a compensação.

A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso, sendo o resultado: a) por unanimidade de votos, para exonerar a parte do lançamento relativa ao crédito tributário constituído referente ao pagamento de auxílio alimentação na forma de cartão; b) por voto de qualidade, previsto no § 9º, do art. 25, do Decreto nº 70.235, de 1972, c/c o art. 1º da MP nº 1.160, de 2023, em face do empate no julgamento, relativamente ao pagamento de PLR com base nas CCT. Os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Martin da Silva Gesto, votaram pela exclusão desse levantamento; e c) por maioria de votos, relativamente: c.1) aos valores de pagamentos a título de *hiring bonus* e de PLR baseada nas ACT. Os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Martin da Silva Gesto, votaram pela exclusão desses levantamentos; c.2) ao pagamento de alimentação em pecúnia. Os Conselheiros Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Martin da Silva Gesto, votaram pela exclusão desse levantamento; e c.3) aos pagamentos de prêmios relacionados à atividade por superação das expectativas, onde somente o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, votou pela exclusão desse levantamento. O Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila

Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha Medeiros, Sonia de Queiroz Accioly, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Christiano Rocha Pinheiro.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 5788 e ss) interposto contra decisão da 14ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 08 (fls. 5681 e ss) que manteve o lançamento lavrado em face do Recorrente, em virtude do descumprimento das seguintes obrigações tributárias:

- Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, no montante de R\$ 206.553.480,57 (duzentos e seis milhões, quinhentos e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta reais e cinquenta e sete centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 21/01/2020, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, relativas às competências 01/2015 a 12/2016; e
- Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, no montante de R\$ 21.745.454,40 (vinte e um milhões, setecentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e quarenta centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 21/01/2020, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO e INCRA), relativas às competências 01/2015 a 12/2016

Conforme Relatório Fiscal, constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas os pagamentos das seguintes remunerações aos segurados empregados:

- Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica (02/2015 a 04/2015, 11/2015, 02/2016, 04/2016, 06/2016, 10/2016 e 11/2016),
- Prêmios (01/2015 a 12/2016),
- Hiring Bônus (07/2015, 03/2016 e 08/2016),
- Terço de Férias (01/2015 a 12/2016) e
- Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Refeição (01/2015 a 12/2016);

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas e manteve a autuação.

### DA AUTUAÇÃO

1. São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização:

- (1) Auto de Infração de contribuição previdenciária da empresa e do empregador, no montante de R\$ 206.553.480,57 (duzentos e seis milhões, quinhentos e cinquenta e três mil, quatrocentos e oitenta reais e cinquenta e sete centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 21/01/2020, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social,

previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/1991, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, relativas às competências 01/2015 a 12/2016; e

(2) Auto de Infração de contribuição para outras entidades e fundos, no montante de R\$ 21.745.454,40 (vinte e um milhões, setecentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e quarenta centavos), incluindo juros e multa, lavrado em 21/01/2020, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos – Terceiros (SALÁRIO-EDUCAÇÃO e INCRA), relativas às competências 01/2015 a 12/2016.

2. O Relatório Fiscal, de fls. 2.429 a 2.558, comum aos 2 (dois) AI's, traz, em suma, as seguintes informações:

que o procedimento fiscal, relativo ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF n.º 08.1.66.00-2018-00203-3, teve início em 14/12/2018, com a averiguação de contribuições previdenciárias, tendo sido acrescido ao seu escopo, em 10/09/2019, o tributo Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ;

que, nos Autos de Infração, incorporados a este processo administrativo fiscal, foram lançadas contribuições previdenciárias da empresa, e para outras entidades, sobre remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica (02/2015 a 04/2015, 11/2015, 02/2016, 04/2016, 06/2016, 10/2016 e 11/2016), Prêmios (01/2015 a 12/2016), Hiring Bônus (07/2015, 03/2016 e 08/2016), Terço de Férias (01/2015 a 12/2016) e Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Refeição (01/2015 a 12/2016);

que foram examinados, durante a auditoria fiscal, documentos tais como Resumos de Folhas e Folhas de Pagamento; Escrituração Contábil Fiscal – ECF (entregue no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED); Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP; Guias da Previdência Social – GPS; Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Acordos/Planos Próprios de Participações nos Lucros ou Resultados; Contratos de Hiring Bônus; Contratos de Prestação de Serviço de Auxílio Alimentação Mediante Cartões e respectivas Notas Fiscais de Serviço; e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF;

que as alíquotas aplicadas na apuração dos créditos encontram-se informadas, por competência, nos anexos Demonstrativo de Apuração que integram os respectivos Autos de Infração;

que os créditos lançados encontram-se fundamentados na legislação constante dos anexos Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal e Demonstrativo de Multa e Juros de Mora, integrantes dos Autos de Infração, bem como nos dispositivos legais apontados neste relatório; e

que são documentos comprobatórios dos créditos em tela, entre outros: I) Arquivos Digitais das Folhas de Pagamento no formato Manad; II) Acordos Coletivos para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2014, 2015 e 2016; III) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017; IV) Avaliações da Gestão de Desempenho AC 2014 e AC 2015 (por amostragem); V) Demonstrativo PLR x Salário Anual 2015; VI) Demonstrativo PLR x Salário Anual 2016; VII) Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário em 2015; VIII) Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário em 2016; IX) Demonstrativo da Composição Mensal da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Acordo Utilizado; X) Regulamentos de Prêmios; XI) Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por Beneficiário em 2015; XII) Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por

Beneficiário em 2016; XIII) Propostas de Contratação com Cláusula de Hiring Bônus; XIV) Demonstrativo Mensal de Pagamentos de Hiring Bônus por Beneficiário em 2015 e 2016; XV) Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2015; XVI) Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2016; XVII) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) de 2014/2015, 2015/2016 e 2016/2018; XVIII) Contrato Cliente Ticket Alimentação - Eletrônico e Contrato Cliente Ticket Restaurante - Eletrônico; XIX) Notas Fiscais de Serviço relativas à prestação de serviços de Cartões Ticket Alimentação - Eletrônico e Cartões Ticket Restaurante - Eletrônico; XX) Resumos Gerais Mensais das Folhas de Pagamento; XXI) Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia por Beneficiário; XXII) Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação em Pecúnia; XXIII) Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Cartões Alimentação e Cartões Refeição por Beneficiário; XXIV) Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação Concedido Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição; XXV) Demonstrativo Consolidado de Auxílio Alimentação Concedido a Empregados.

2.1. No item “5. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados” do Relatório Fiscal, se informa:

- que a Constituição Federal, em seu art. 7º, XI, define como um dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”;
- que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito;
- que, no âmbito das contribuições previdenciárias, a regulamentação surgiu por intermédio da Lei n.º 8.212, em 24/07/1991;
- que, no que tange à Participação nos Lucros ou Resultados, a Lei n.º 8.212/1991, define, em seu art. 28, § 9º, alínea “j”, que não integra o salário-de-contribuição para os fins desta lei, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- que, de igual maneira, trata o tema o inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999;
- que as regras de isenção, nos termos do art. 150, § 6º da Constituição Federal de 1988, devem ser introduzidas no ordenamento jurídico através de leis específicas;
- que a isenção inclui-se nas modalidades de exclusão do crédito tributário, e, desse modo, a legislação que dispõe sobre o tema deve ser interpretada literalmente, em consonância com o art. 111 do Código Tributário Nacional – CTN;
- que a Participação nos Lucros ou Resultados como prevista constitucionalmente é, destarte, desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica;
- que a regulamentação do tema em apreço ocorreu com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29/12/1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, as quais foram finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, a qual disciplina a PLR da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da remuneração ocorra;
- que a Lei n.º 10.101/2000, por sua vez, sofreu algumas alterações por intermédio da Lei n.º 12.832, de 20/06/2013;
- que, diante do exposto, resta clara a necessidade de serem analisadas as condições em que a verba em comento é ajustada e paga para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei n.º 10.101/2000, excluída da tributação por força constitucional, bem como da legislação previdenciária;

- que a Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Citibank, cujos pagamentos ocorreram durante os exercícios de 2015 e 2016, é regida por diferentes instrumentos, quais sejam: (i) Acordos Coletivos para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2014, 2015 e 2016; e, (ii) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017;
- que os Acordos Coletivos para o Programa de Participação nos Resultados vigentes para os pagamentos realizados entre janeiro de 2015 e dezembro de 2016 são os seguintes: a) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2014, celebrado em 18/12/2014, entre Citibank N.A. e Banco Citibank S.A., de um lado, e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (Contraf), de outro; com vigência retroativa a 01/01/2014 e término em 31/12/2014; b) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2015, celebrado em 22/12/2015, entre Citibank N.A. e Banco Citibank S.A., de um lado, e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e Confederação Nacional de Trabalhadores do Ramo Financeiro (Contraf), de outro; com vigência retroativa a 01/01/2015 e término em 31/12/2015; e, c) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2016, celebrado em 27/12/2016, entre Citibank N.A. e Banco Citibank S.A., de um lado, e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e Confederação Nacional de Trabalhadores do Ramo Financeiro (Contraf), de outro; com vigência retroativa a 01/01/2016 e término em 31/12/2016;
- que é importante averiguar, preliminarmente, questões relacionadas às formalidades para a celebração e vigência dos acordos coletivos, sendo citados os arts. 611 a 615 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452/1943;
- que, solicitado a apresentar, durante a auditoria fiscal, os registros dos três Acordos Coletivos de PLR, anteriormente especificados (em 2014, 2015 e 2016), junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, o contribuinte exibiu dois requerimentos de registro, quais sejam: (i) Requerimento de Registro de Acordo Coletivo de Trabalho MR085168/2015, protocolado em 22/01/2016; e (ii) Requerimento de Registro de Acordo Coletivo de Trabalho MR030737/2017, protocolado em 20/06/2017;
- que foram apresentados somente dois "requerimentos de registro" e não os três "registros" referentes aos Acordos Coletivos de PLR em tela, sendo que: a) em nenhum dos dois "requerimentos de registro" enviados é citado para qual Acordo Coletivo se postula tal registro junto ao ministério competente – sabe-se somente que são acordos coletivos, mas não que são especificamente os Acordos Coletivos de PLR; b) as datas de protocolo dos dois "requerimentos" exibidos durante a auditoria fiscal encontram-se fora do prazo de até oito dias da data da celebração do acordo previsto pelo art. 614 da CLT;
- que, reentimado a apresentar os registros junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos três Acordos Coletivos de PLR utilizados para pagamentos de participação no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, o banco informa, por intermédio da Carta Protocolo, de 06/05/2019, que "Foram apresentados durante o processo de Fiscalização todos os documentos que a Empresa possui em relação a esse item.";
- que, intimado uma terceira vez sobre o mesmo propósito, o contribuinte esclarece, através da Carta Protocolo, de 02/07/2019, que "A Empresa não possui o documento arquivado internamente. Como é do conhecimento da Fiscalização, a Empresa empreendeu diversos esforços para a localização do referido documento internamente, porém, considerando o insucesso dessa busca, já está em tratativas com o Sindicato, nos termos do e-mail em anexo. Por tal razão, a Empresa permanecerá com suas diligências perante o Sindicato para envio do referido documento com a maior brevidade possível.", mas, até o término da ação fiscal, a empresa não exibiu os Registros junto ao Ministério de Trabalho dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016;
- que, diante do exposto, no caso concreto, não restou comprovado o registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e

2016, de acordo com requisito para entrada em vigor de acordos coletivos constante do art. 614 da CLT;

que, em continuidade, faz-se necessário verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação de Participação nos Lucros ou Resultados constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e critérios de avaliação objetivos, sendo que, para tanto, serão verificadas as disposições dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016, base para os pagamentos do benefício no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016;

que o conteúdo dos Acordos de PLR em comento são bastante parecidos, sendo transcritos, então, trechos do Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício 2014;

que, juntamente ao texto do referido acordo, foi apresentado, durante a auditoria, um complemento na forma de cópia de fichas, que se assemelham a uma cartilha explicativa e aparentemente constituem o anexo citado no corpo do acordo, mas não há notícia de como esse anexo foi elaborado e aprovado, e não existe qualquer referência no material que acompanha o Acordo Coletivo de PLR Exercício 2014 de que sejam tais fichas o Anexo citado no corpo desse;

que, em relação aos Acordos para o Programa de Participação nos Resultados Exercícios 2015 e 2016, foram citadas apenas algumas modificações;

que, iniciando a análise dos Acordos Coletivos de PLR utilizados para o pagamento da participação durante os exercícios de 2015 e 2016, se observa que o Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda de tais instrumentos de negociação institui um valor mínimo fixo de PLR a ser pago através de tais planos, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos e sobre a qual não se aplica qualquer eventual proporcionalidade pelo tempo de trabalho;

que, ademais, verifica-se que as Fichas n.ºs 7 que acompanham os Acordos de PLR em tela estabelecem que os funcionários de nível Citi R/C10 e abaixo com rating individual igual a 4 ou 5 (não atendeu os objetivos), bem como aqueles que obtiverem rating 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação), seriam igualmente elegíveis a receber a PLR da Convenção Coletiva acrescida do valor mínimo do programa próprio, sendo que estipulação idêntica se encontra nas Fichas n.º 17, no caso dos demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed, independentemente do nível Citi;

que o mesmo acontece com os empregados de nível Citi S/C11 e acima, os quais, de acordo com as Fichas n.º 09, se obtiverem o rating individual de 4 ou 5 (não atendeu os objetivos) ou ainda rating 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação), independentemente de suas notas relacionadas ao desempenho do Brasil e de suas áreas, seriam, da mesma forma, elegíveis à PLR da Convenção Coletiva acrescida do valor mínimo assegurado pelo plano próprio;

que os Acordos Coletivos de PLR em tela instituem um certo montante à guisa de piso mínimo a ser pago a todos os funcionários, independentemente dos resultados atingidos ao final dos períodos base, sendo que tal parcela mínima, composta de um valor fixo, possui caráter obrigatório e independente de esforço individual, sendo igual para todos os empregados e não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos ou produtividade pré-estabelecidos pelo Acordo de PLR, de modo que, independentemente do esforço individual, os empregados receberiam uma parcela fixa garantida a título de participação, igual para todos os beneficiários;

que, se o empregado jamais deixa de receber uma parcela referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba, na verdade, de uma gratificação, bonificação, prêmio ou outro nome que se queira, menos de Participação nos Lucros ou Resultados;

- que a existência de valores fixos pagos a título de PLR, representando uma espécie de "prêmio/gratificação", bem como o pagamento em montantes iguais e pré-determinados a todos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado, ferem o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei n.º 10.101/00, demonstrando, assim, a clara falta de critério de incentivo à produtividade;
- que esse tema já teria sido amplamente analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda, por intermédio de diversos acórdãos, sendo citados alguns;
- que, conhecendo os textos base dos Acordos Coletivos de PLR do banco, importa apurar, então, a existência de regras claras e objetivas que devam ser alcançadas pelos empregados para o recebimento do benefício;
- que é o próprio contribuinte que, durante a auditoria fiscal e por intermédio da Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I), esclarece com maiores detalhes o Programa de Participação nos Resultados do Citibank, instituído pelos Acordos Coletivos de PLR Exercícios 2014, 2015 e 2016, mencionando que seria dividido em 4 categorias;
- que a primeira categoria desse programa abrange os empregados dos grupos R/C10 e abaixo (em 2014 e 2015) ou C10/AO3 e abaixo (2016), sendo que, para esses funcionários, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme uma "matriz de desempenho", a qual leva em consideração o desempenho da área e o desempenho individual do empregado, definindo, ainda, os acordos que o valor da PLR a ser paga será uma porcentagem do salário base do beneficiário – as porcentagens a serem utilizadas, ou seja, o cálculo final da PLR, são apresentadas por uma tabela que faz a comparação entre as avaliações da área (acima meta, meta e abaixo da meta) e individual (eficaz, altamente eficaz e excepcional), para que se verifique o percentual do salário base mensal que corresponderá à participação de cada empregado;
- que o próprio contribuinte, através da Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I), explicita que "A avaliação individual está de acordo com o GTMS, que acompanha e precifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo. Nessa linha, o Scorecard é um grupo de indicadores definidos para todas as áreas: Consumer, Global Markets, CIB, TTS, SFS, CCB, ICB, Private, Finance, O&T, Legal e HR.";
- que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR, sendo que os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (matriz de desempenho conforme resultados de área e individuais de acordo com tabela comparativa que determina uma porcentagem de salário base), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais;
- que os acordos em tela não trazem igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base;
- que, intimado a elucidar detalhadamente os critérios de Scorecard específicos de cada área (desempenho da área), o contribuinte apresenta esclarecimentos, cartilhas e glossário, em acompanhamento à Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I, Docs 01 e 02 ao Anexo I e Anexo II), sendo que, de acordo com as Cartilhas Scorecard PPR 2015 e 2016 Resultados, os Scorecard das Áreas para 2015 e 2016 teriam sido compostos por alguns indicadores, que são relacionados;
- que as referidas cartilhas não são parte integrante dos Acordos de PLR em comento, tratando-se somente de material interno do banco, portanto, os indicadores e pesos nelas constantes não fazem parte dos instrumentos de negociação da PLR;
- que os Acordos Coletivos de PLR em comento, apesar de trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação, não estipulam as metas das áreas e as

metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR, sendo que não são estabelecidos igualmente nesses acordos os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação, lembrando que os indicadores de desempenho das áreas e seus pesos são determinados em documentos em separado (Cartilhas Storecard PPR), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria;

□ que tudo que foi dito até o presente momento para os empregados dos grupos R/C10 e abaixo (em 2014 e 2015) ou C10/AO3 e abaixo (2016), é aplicado talqualmente, incluindo os Scorecards acima elencados, para a categoria dos demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed independentemente do nível Citi, sendo que as únicas diferenças existentes entre essas duas categorias é que, para os empregados "não incluídos no Exceed", os percentuais do salário base mensal que corresponderão à participação de cada empregado são distintos daqueles empregados para a categoria analisada anteriormente, além de estarem atrelados a tetos máximos para o benefício;

□ que o contribuinte, através da Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I), elucida que "Trata-se de um plano que visa atingir os empregados que atuam nas áreas de cobrança e call center, os quais, por algumas peculiaridades de sua atividade, se diferenciavam daqueles empregados da área comercial incluídos no programa exceed. Para esses empregados, novamente é seguido o critério da meritocracia, sendo considerados dois ratings, a avaliação da área e a avaliação individual, de forma semelhante aos critérios do programa referente ao R ou C/10 e Abaixo. A avaliação individual novamente é calculada de acordo com o GTMS, que acompanha e precifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo.";

□ que, em sequência, foram verificadas as disposições envolvendo os empregados dos grupos S/C11 e acima (em 2014 e 2015) ou C11/AO4 e acima (2016), sendo que, para esses funcionários, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme a "performance" e "valor de referência", levando-se em consideração o desempenho do país (Citi Brasil), o desempenho da área e o desempenho individual do empregado, definindo os acordos igualmente que o valor da PLR a ser paga seria o resultado do desempenho multiplicado pelo "valor de referência";

□ que, segundo a Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I e Docs), apresentada pelo contribuinte: "No tocante aos empregados enquadrados na categoria S ou C/11 e Acima, o cálculo do PPR leva em consideração 3 ratings, quais sejam, (i) avaliação individual; (ii) avaliação da área; e (iii) avaliação do país. As avaliações individual e da área são avaliadas de forma exatamente igual à categoria R ou C/10 e Abaixo. Por sua vez, a avaliação do país irá obedecer a um Scorecard, com as metas e os objetivos da organização, enquanto empresa multinacional global. Nessa linha, o Scorecard é um grupo de indicadores definidos o Citibank Brasil, de forma que o confronto do resultado atingido com as metas, faz com se chegue no rating do país, conforme apontam os documentos anexos (Docs. 01 e 02 - Anexo I) em sua página 4, que atestam justamente essa metodologia.";

□ que, da mesma forma que para as categorias anteriormente estudadas, nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR, sendo que os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (cálculo do fator multiplicador, pesos, fator multiplicador ajustado, resultado final em pontos), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas para o país, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais, não trazendo os acordos em tela igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base;

□ que, também para essa categoria de empregados, os Acordos Coletivos de PLR, apesar de trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação, não

estipulam as metas do país, as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR, não sendo estabelecidos igualmente nesses acordos os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação, lembrando que os indicadores do desempenho do país e das diversas áreas, assim como seus respectivos pesos, são determinados em documentos em separado (Cartilhas Storecard PPR), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria;

que, para os funcionários de vendas elegíveis ao programa Exceed independentemente do nível Citi, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme "regra própria", a qual inclui um grupo de indicadores/Scorecards (definidos em razão da função) para cada área de negócio contemplada pelo Exceed e seus respectivos pesos (quando houver), sendo que, segundo tais acordos, conhecidos os indicadores e pesos (quando houver), seria definida a meta de cada empregado individualmente, comunicada expressamente ao funcionário;

que os indicadores, pesos e metas poderiam ser reajustados em virtude do momento econômico local ou internacional, bem como em função da estratégia de negócios do banco;

que, de acordo com os esclarecimentos detalhados fornecidos durante a auditoria fiscal pelo contribuinte, por intermédio da Carta Protocolo, de 17/05/2019 (Anexo I, Docs 01 e 02 ao Anexo I e Anexo II), "O programa exceed é um programa desenvolvido para empregados de vendas/comercial, objetivando aferir o que está sendo realizado individualmente por cada empregado, em um sistema de recompensa pelo resultado atingido.";

que, uma vez que os indicadores, pesos, fórmulas e demais detalhes encontrados nos esclarecimentos fornecidos pelo contribuinte durante a ação fiscal, não são apontados nos Acordos Coletivos de PLR e Anexos, o banco foi intimado a apresentar os Regulamentos dos Programas RV Exceed que deram origem a pagamentos de PLR ao longo dos exercícios de 2015 e 2016;

que, foram, assim, apresentados durante a auditoria fiscal, trinta e dois Programas de Remuneração Variável Exceed;

que nenhum dos Programas de Remuneração Variável, acima citados, e segundo os quais seriam calculados os valores de PLR pagos aos funcionários elegíveis ao Exceed, são datados, rubricados ou assinados, não havendo igualmente nenhuma indicação de existência de negociação, nem da participação de um representante sindical, sendo apenas cartilhas internas do contribuinte, os quais não fazem parte integrante dos Acordos Coletivos de PLR;

que, ainda assim, ao se consultar os diferentes Programas de Remuneração Variável apresentados, observa-se que neles são determinados os scorecards, indicadores, pesos, targets, pontuações mínimas e máximas, fases, cálculo da pontuação, cálculo da participação, modificadores, limites, rankings, elegibilidade, etc, sendo trazidos igualmente alguns detalhes sobre os mecanismos de aferição dos resultados alcançados, tudo isso determinado unilateralmente e a posteriori pela empresa, fora dos Acordos de PLR, sem a existência de uma negociação com os empregados com a participação de um representante sindical;

que, inclusive, os programas estabelecem que "A empresa tem a liberdade e a faculdade de mudar o desenho do plano de PPR para ajustá-lo às mudanças estratégicas no negócio bem como para manter sua competitividade em relação ao mercado. Qualquer ajuste no plano será decidido pelo Comitê de PPR.", bem como que "O Banco se reserva o direito de, a qualquer tempo, terminar ou modificar este plano sem aviso prévio, em sua única discricção. Havendo mudanças na forma de cálculo, os funcionários serão comunicados.", e "A pontuação definida neste scorecard poderá sofrer alterações ao longo do ano por conta da estratégia do negócio. Caso isso ocorra os participantes deste programa serão comunicados.";

- que os próprios programas tratam, em diversos momentos, os pagamentos neles baseados como "premiação" e não como participação;
- que, da mesma forma que para as categorias anteriormente estudadas, nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deveriam ser atingidas para o recebimento da PLR, sendo que os acordos apontam de forma sintética a existência de "regra própria" para essa categoria baseada em um grupo de indicadores/Scorecards (definidos em razão da função) para cada área de negócio contemplada pelo Exceed e seus respectivos pesos (quando houver), mas não apresentam esses Scorecards, sendo os indicadores apontados somente nos Programas de Remuneração Variável Exceed (cartilhas internas do banco que não são parte integrante dos acordos coletivos);
- que, segundo os Acordos Coletivos de PLR, após a definição dos indicadores e pesos, seriam determinadas a posteriori as metas individuais, as quais seriam comunicadas posteriormente aos empregados, existindo ainda a possibilidade de reajuste unilateral pela empresa dos indicadores, pesos e metas, além da utilização de multiplicadores ou redutores sobre os resultados, tudo isso unilateralmente pelo banco, sendo mencionado que, sobre o resultado atingido no Scorecard seria aplicada uma "curva de performance" e um "valor de referência" para o cálculo da PLR, não sendo nenhum deles apontados nos Acordos Coletivos de PLR;
- que, para essa categoria de empregados, os Acordos Coletivos de PLR, apesar de citarem expressamente a existência de "regras próprias" para esse conjunto de funcionários, não estipulam as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR, não sendo estabelecidos igualmente nesses acordos os indicadores/scorecards nos quais se basearão as metas a serem posteriormente determinadas, nem a forma de cálculo da participação, nem os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação, lembrando que os indicadores do desempenho das diversas áreas, assim como seus respectivos pesos e formas de cálculo, são determinados em documentos em separado (Programas de Remuneração Variável Exceed), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria;
- que, diante da explanação acima realizada dos Acordos Coletivos de PLR, abrangendo suas quatro categorias, conclui-se estar diante de planos de remuneração variável ou planos de incentivo através da concessão de comissões ou prêmios, mas não diante de planos de distribuição de lucros ou resultados aos empregados, não existindo aqui qualquer negociação entre as partes com a participação sindical, sendo os objetivos fixados a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, não sendo negociados como exige o pagamento da PLR;
- que, ademais, os indicadores utilizados são critérios de pagamento de remuneração variável ou de prêmios, uma vez que se tratam de tarefas normais dessa área de atuação, estando diante simplesmente de remuneração calculada conforme o desempenho do empregado, de acordo com os planos de incentivo internos da empresa;
- que a Participação nos Lucros ou Resultados não pode ser confundida com um instrumento de gestão de operações da empresa e/ou com a remuneração de comissões ou prêmios a seus funcionários, sendo que o que se veria aqui é instituição de critérios a posteriori, unilateralmente pelo banco ou entre empregado e gestor, que são normalmente utilizados para o pagamento de outras verbas variáveis que não a Participação nos Lucros, sendo citados alguns acórdãos do CARF sobre o tema;
- que os valores pagos a título de PLR são efetivamente remuneração pelo trabalho realizado, vez que consistem contraprestação direta e vinculada a critérios relacionados à qualidade e quantidade dos negócios realizados pelo empregado;
- que se faz necessário questionar o momento do estabelecimento das regras para recebimento da PLR;

□ que os pagamentos de PLR tiveram suas regras, mecanismos de aferição e critérios de avaliação estabelecidos em documentos que não fazem parte dos Acordos Coletivos de PLR e seus Anexos, sendo que, para a sua elaboração, não houve a negociação prevista pela legislação pertinente com a participação do sindicato, tratando-se de planos unilaterais, elaborados por liberalidade da empresa;

que, diante da falta de estipulação das metas de área e individuais nos instrumentos de negociação da PLR em questão, o contribuinte foi intimado a explicar a forma de pactuação de tais objetivos, tendo apresentado, então, através da Carta Protocolo, de 16/09/2019, a cartilha “Ciclo de Gestão de Performance: Definição de Metas - Workshop para Funcionários”;

□ que os Acordos Coletivos de PLR em discussão não apontam em nenhum momento quais são as metas a serem alcançadas (país, área ou individual) para que os empregados possam fazer jus ao benefício, falando reiteradamente, em metas, indicadores, storecards, matrizes de desempenho, curvas de performance, avaliações de desempenho, etc., mas não apresentando, nos textos dos acordos, as regras que permeiam esses conceitos, sendo as metas/objetivos fixados a posteriori, fora dos instrumentos de negociação, sem que os empregados pudessem, dessa forma, conhecer previamente qual o esforço seria necessário empreenderem para receber a verba estipulada, bem como a forma como seriam aferidos e avaliados seus esforços;

□ que não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas pelos acordos que regulam o pagamento da Participação nos Lucros no caso presente, afrontando de modo viral a legislação sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação de um representante do sindicato da categoria, visando incentivar a produtividade;

□ que a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que metas sejam definidas a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em colaboração com seus gestores, fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical, sendo colacionadas, em seguida, algumas deliberações do CARF sobre o tema;

□ que, tendo sido intimado a apresentar as Avaliações de Desempenho que deram origem aos pagamentos de PLR realizados durante os exercícios de 2014 e 2015, citadas nos referidos Anexos aos Acordos Coletivos de PLR, o banco exibiu os originais e respectivas traduções juramentadas das Avaliações da Gestão de Desempenho (Avaliação do Gestor ou Avaliação Combinada) do final do ano de 2014 e do final do ano de 2015, conforme amostragem proposta pela auditoria fiscal;

□ que, verificando-se as Avaliações da Gestão de Desempenho apresentadas durante a auditoria, observa-se que nenhuma delas continha as assinaturas dos avaliados e dos avaliadores, nem as datas em que os objetivos foram propostos, as datas das avaliações ou as datas de conhecimento do resultado da avaliação pelos avaliados, de modo que não há comprovação das datas de fixação e de conhecimento das metas ou objetivos por parte dos beneficiários da PLR, não constando nelas, igualmente, o cálculo da PLR, nem o valor da PLR a ser recebida;

□ que nos Acordos Coletivos de PLR e seus Anexos, e nas Avaliações da Gestão de Desempenho apresentadas não são apontados os mecanismos de aferição a serem utilizados para o cumprimento de tais acordos e recebimento da referida participação;

□ que a legislação específica estipula que os instrumentos de negociação celebrados previamente devem conter os mecanismos de aferição e os critérios de avaliação do cumprimento das metas estabelecidas, sendo citados alguns acórdãos do CARF sobre o tema;

□ que os objetivos ou metas encontrados nas referidas Avaliações da Gestão de Desempenho, na maior parte das vezes, nada mais são do que encargos regulares,

rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho, além de serem em alguns casos de caráter bastante abstrato e/ou subjetivo;

que a Participação nos Lucros ou Resultados visa o alinhamento das estratégias organizacionais com atitudes e desempenho dos empregados, permitindo uma maior participação e empenho dos trabalhadores na produtividade da empresa, participação esta que deve estar além do seu esforço ordinário decorrente do contrato de trabalho, proporcionando, conseqüentemente, atração, retenção, motivação e comprometimento dos colaboradores na busca de melhores resultados empresariais;

que é necessário que a PLR retrate um objetivo extraordinário a ser atingido pelo trabalhador;

que o desempenho regular, rotineiro e ordinário do empregado, o qual é decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário, enquanto que o desempenho extraordinário, visando atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa e que excedam aos resultados históricos, é remunerado por intermédio da PLR, em valores anteriormente fixados nas negociações coletivas com participação sindical;

que o direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado, decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo no acordo de PLR qualquer viés de incentivo à produtividade;

que se estaria diante de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR;

que não foram encontrados, nos Acordos de PLR, a fixação de regras claras e objetivas, isto é, dos objetivos a serem atingidos pelos empregados para a percepção do benefício, nem a fixação dos mecanismos de aferição e critérios de avaliação do cumprimento destes, sendo que a única referência que se faz a tais objetivos, ainda que somente das metas individuais e sem a comprovação da data de conhecimento destas pelos empregados, encontra-se nas Avaliações de Gestão de Desempenho, com metas definidas sem a participação de um representante sindical, sendo que tais objetivos, ainda, restam adstritos a encargos habituais dos trabalhadores, ou seja, sem que haja a recompensa dos colaboradores pela superação e performance aplicada na busca dos resultados organizacionais, sendo citados, na sequência, acórdãos do CARF sobre o tema;

que, em alguns casos, as metas ou objetivos, apontados a posteriori por intermédio das Avaliações de Gestão Desempenho, são nitidamente abstratos, o mesmo podendo se dizer de alguns dos critérios de aferição identificados nas avaliações, os quais demonstram-se manifestamente subjetivos, além de carecerem de clareza na determinação, sendo colacionadas doutrina e jurisprudência acerca da matéria;

que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º, do art. 2º da Lei n.º 10.101/00, igualmente descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados;

que as metas são elaboradas pelos gestores e não pelos Acordos de PLR;

que, da leitura dos Acordos de PLR, é impossível a qualquer empregado conhecer de antemão não só as metas individuais necessárias ao recebimento da participação, bem como os critérios de sua avaliação individual, os mecanismos de aferição ou os valores a que terá direito, tamanha a carga discricionária prevista no processo, sendo que a falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais, não se podendo falar, aqui, da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas e dos critérios objetivos de avaliação e mecanismos de aferição que deverão ser utilizados;

- que a existência de uma Avaliação de Gestão de Desempenho apenas demonstra que foram estabelecidas metas, unilateralmente pela empresa ou ainda entre os empregados e seus gestores, e que foram realizadas avaliações individuais, mas não que os critérios mensurados foram negociados e pactuados previamente com os empregados, com a devida participação de um representante sindical, sendo que, ainda que houvessem sido fruto de negociação prévia, os objetivos expressos nas avaliações apresentadas demonstraram-se desadequados ao enquadramento dos acordos aos fundamentos legais, eis que restritos ao cumprimento de quesitos ordinários da relação laboral, além de compreenderem certos critérios de natureza claramente subjetiva;
- que os pagamentos em estudo afastaram-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, e, portanto, afastou-se o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário de contribuição;
- que não basta a existência de acordo prévio disciplinando a distribuição de lucros, havendo que se ter efetiva previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos empregados, evitando-se a adoção de critérios de índole subjetiva que levem em consideração aspectos que dependam de avaliação geral e não específica, e devendo a negociação de tais regras ser previamente acordada com a participação de um representante sindical e não determinada unilateral e discricionariamente pela empresa;
- que o contribuinte remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, posto que os Acordos Coletivos de PLR utilizados não incentivam a produtividade, vez que não prevêm de forma completa as regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários, nem seus mecanismos de aferição e critérios objetivos de avaliação, sendo que os objetivos são definidos a posteriori, unilateralmente pela empresa ou ainda pelos empregados e seus gestores, sem a participação do representante sindical, e sendo, em geral, compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos;
- que, dando prosseguimento ao estudo acerca dos pagamentos de PLR, necessário se faz explorar as Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR (CCT PLR) que embasaram os benefícios pagos durante os exercícios de 2015 e 2016, sendo elas: I) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, celebrada em 13/10/2014; II) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, celebrada em 03/11/2015; e, III) Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos - Exercícios 2016 e 2017, celebrada em 13/10/2016;
- que há similaridade dos textos das Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017, todas celebradas com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF e outras entidades;
- que o único critério adotado por tais Convenções Coletivas de PLR é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano, não servindo tal critério como incentivo à produtividade;
- que, nas Convenções Coletivas de PLR, não há qualquer determinação para os empregados, sendo apenas necessário que trabalhem na empresa e mantenham esse vínculo até o último dia do respectivo ano base, mesmo que se afastem durante todo o ano por doença ou acidente do trabalho, demonstrando-se, dessa forma, tratar-se, na realidade, do pagamento de uma gratificação ajustada e não de Participação nos Lucros ou Resultados;

- que é assegurado aos empregados, a título de PLR, o pagamento de uma porcentagem fixa sobre o salário base individual acrescida de um valor fixo mínimo igual para todos os beneficiários, o que corrobora a ausência de nexos entre os valores recebidos e os lucros ou resultados da empresa;
- que a participação já aparece nas convenções como um fato consumado, ou seja, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, este receberá sua participação, frustrando assim qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a atuada;
- que o pagamento em estudo desviou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas, e afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário de contribuição;
- que seriam analisados os problemas gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam, Acordos Coletivos e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados;
- que, com relação à celebração dos instrumentos de negociação, tem-se que os Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016, bem como as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base, sendo um dos pontos importantes a ser tratado exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação;
- que o acordo entre empresa e empregados deveria estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR, sendo que os objetivos ou metas deveriam ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento;
- que cada um dos instrumentos de negociação deveria ser prévio, isto é, deveria ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados;
- que o art. 614 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 01/05/1943, dispõe a respeito da vigência das Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho;
- que os Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016 foram celebrados, respectivamente, em 18/12/2014, 22/12/2015 e 27/12/2016, e não foram depositados junto ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, não tendo, portanto, entrado em vigor, conforme dispõe o art. 614 da CLT;
- que as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017 foram assinadas, respectivamente, em 13/10/2014, 03/11/2015 e 13/10/2016;
- que todos os instrumentos de negociação foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base, se vendo claramente, portanto, que os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais, vez que, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados, são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são estas e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada;
- que a estipulação de objetivos após o início do ano base retira do pagamento qualquer possibilidade de adequação à legislação específica;
- que os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados,

prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração;

que é pacífico, no Tribunal Superior do Trabalho, o entendimento segundo o qual não é possível emprestar eficácia retroativa aos Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho;

que, para que os acordos coletivos entrem em vigor necessário se faz que os mesmos sejam depositados para registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, o que não aconteceu no caso em apreço;

que, não tendo sido os instrumentos de acordo em questão celebrados previamente, nem os acordos coletivos registrados junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, não atendem aos critérios da legislação específica, uma vez que não objetivaram incentivar a produtividade, sendo que, ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram, não podendo ser mais modificados, por melhor que se esforcem os empregados, apontando, em seguida, entendimento do CARF ao julgar casos relacionados ao contribuinte, e outros, sobre essa matéria;

que, em continuidade, deve-se verificar se o contribuinte em apreço utiliza ou não múltiplos instrumentos de negociação de Participação nos Lucros e se efetua o pagamento relativamente a todos esses planos;

que, de acordo com a Convenção Coletiva PLR, apesar das especificações estabelecidas para "Regra Básica" possibilitarem a compensação dos valores de PLR pagos conforme a CCT PLR com montantes de participação decorrentes de planos próprios, os mandamentos atinentes à "Parcela Adicional", inclusive seu adiantamento, obstam a realização de compensação nesses casos  que, em concomitância, sobre o mesmo tema, se tem a vigência dos Acordos Coletivos de PLR, os quais determinam, em suas Cláusulas Segunda, que "Nenhum empregado receberá valor inferior a este mínimo, que não será compensado da PLR prevista na convenção coletiva, muito menos será aplicada à proporcionalidade pelo tempo de trabalho.", bem como que "Acordam as partes que a PLR definida na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não será compensada do programa próprio de PLR dos Bancos, sendo o pagamento efetuado em folha com rubrica distinta.";

que, durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa ao Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016 com àquela decorrente das Convenções Coletivas em 2014, 2015 e 2016/2017, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 17/06/2019: "Conforme descrito na apresentação que regulamenta os planos de PPR próprios da empresa, não há compensação com o plano previsto em convenção coletiva.";

que o contribuinte utiliza diversos planos, quais sejam, Acordos Próprios de PLR e Convenções Coletivas de PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes, sendo que somente uma das formas especificadas deveria ser escolhida em comum acordo, de modo que ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Acordo Próprio;

que a própria Lei n.º 10.101/00 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, sendo transcritas, em seguida, manifestações do CARF sobre o tema;

que a Lei n.º 10.101/00 não deixa margem a dúvidas e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, contribuição previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados;

que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a Participação nos Lucros ou Resultados não deve substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado, demonstrando a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial;

- que foram apontados, por amostragem, no Demonstrativo PLR x Salário Anual 2015 e no Demonstrativo PLR x Salário Anual 2016, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR, devido a uma grande diferença de valores recebidos;
- que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o exercício de 2015, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 1,25% a 202,39%, e, no que tange aos pagamentos realizados ao longo do ano de 2016, nota-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,67% a 436,84%;
- que são nítidos o caráter retributivo e a substituição salarial, uma vez que muitos empregados recebem, na forma de PLR, valores bastante elevados em relação à sua remuneração anual, sem a incidência de contribuições previdenciárias, restando evidente que tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário "oficial" que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados;
- que o art. 1º da Lei n.º 10.101/00 estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e deve servir como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI da Constituição;
- que não se evidencia base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes, sendo que a PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição, citando jurisprudência;
- que, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica e foram incluídos no lançamento;
- que os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados não baseados em instrumentos de negociação que apresentem os requisitos legais, fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário-de-contribuição;
- que o benefício da Participação nos Lucros, para ser considerado de acordo com a lei, deve ser respaldado em acordo prévio e os desembolsos realizados em seu decorrer devem estar em conformidade com as regras estabelecidas tanto em termos de valor, como no prazo de distribuição;
- que os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente dos instrumentos de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo da PLR, qual seja, o de ser um instrumento de integração entre capital e o trabalho e incentivo à produtividade;
- que a PLR é verba aleatória, é variável, não é fixa, não é garantida, sendo que o seu caráter condicional está relacionado ao cumprimento de metas, resultados ou limites diretamente ligados à ação dos empregados com vistas à integração destes na empresa por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado;
- que a empresa é livre para determinar sua política de pagamentos, ficando obrigada, no entanto, a se submeter às consequências legais que tal política possa vir a ter, sendo que, caso não obedeça aos critérios legais, os pagamentos de PLR efetuados perdem as características de desoneração e, assim, entram no conceito de salário-de-contribuição, não estando dentre as exceções previstas no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91;
- que, em resumo, o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados não observou o conjunto das regras estabelecidas pela Lei n.º 10.101/00, tendo sido verificado pela auditoria: I) Ausência de Incentivo à Produtividade (garantia de parcela

mínima fixa; não pactuação prévia de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação; objetivos definidos a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados e seus gestores, fora dos acordos e sem a participação sindical, constituídos de encargos ordinários decorrentes do contrato de trabalho, utilização de critérios de avaliação de caráter subjetivo; distribuição altamente desigual entre beneficiários); II) Ausência dos Requisitos para Celebração dos Acordos Coletivos (ausência de registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos acordos coletivos de PLR); III) Ausência de Pactuação Prévia (retroatividade dos instrumentos de negociação; não pactuação prévia e completa das metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, fora dos acordos e sem participação sindical); IV) Ausência de Regras Claras e Objetivas (não estipulação detalhada e completa de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, fora dos acordos e sem participação sindical; utilização de objetivos rotineiros e ordinários e/ou abstratos na definição de metas; presença de critérios subjetivos de avaliação; utilização de instrumentos internos de gerenciamento profissional como avaliações de desempenho; utilização de critérios de pagamento de comissões ou prêmios; garantia de parcela mínima fixa); V) Substituição ou Complementação dos Salários (distribuição de participação em valores relevantes em relação à remuneração dos trabalhadores, chegando mesmo a sobrepujá-la); VI) Pagamento por Múltiplos Instrumentos (utilização de diversos instrumentos de negociação sem que haja compensação);

que, no caso em tela, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas contribuições previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente;

que os montantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário em 2015 e no Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário em 2016, tendo sido obtidos a partir de informações constantes em planilhas fornecidas pela empresa;

que as rubricas de pagamento das participações e as contas contábeis nas quais encontram-se escrituradas são apresentadas no Demonstrativo de Rubricas e Contas Contábeis Utilizadas para Pagamento de Verbas de Participação nos Lucros ou Resultados em 2015 e 2016, sendo que tais dados foram extraídos e confirmados através das folhas de pagamento e da contabilidade do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos digitais;

que os montantes mensais de participação conforme o tipo de acordo no qual se baseiam são exibidos no Demonstrativo da Composição Mensal da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Acordo Utilizado;

que, devendo ser o cálculo da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, devidamente majorada pelo FAP, calculada, a partir do exercício de 2016, por estabelecimento, apresenta-se o valor mensal de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por estabelecimento através do Demonstrativo Mensal da Participação nos Lucros ou Resultados em 2016 por CNPJ; e

que o cálculo pormenorizado do RAT Ajustado pelo FAP por estabelecimento é retratado por intermédio do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Participação nos Lucros ou Resultados em 2016 por CNPJ, sendo que os valores, assim calculados, relativos a todos os estabelecimentos foram lançados mensalmente em conjunto no estabelecimento Matriz, de forma separada, e encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

2.2. No item “6. Dos Prêmios” do Relatório Fiscal, se registra:

- que a definição legal de salário-de-contribuição, para o empregado, é dada pela Lei n.º 8.212/1991, em seu art. 28, inciso I;
- que o § 9º do citado artigo, por sua vez, define expressamente as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, para os fins desta lei;
- que o fato gerador das contribuições previdenciárias é a remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua;
- que salário-de-contribuição é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao empregado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades habituais, sendo que esse pagamento pode assumir diversas formas, como, por exemplo, salário-base, comissões, gratificações, prêmios, abonos, ajudas de custo, verba de representação, etc.
- que a regra geral é a de que todos os valores pagos integram o salário-de-contribuição, salvo as exceções legalmente previstas;
- que os prêmios concedidos aos empregados estão diretamente relacionados a fatores de ordem pessoal deste, tais como produção, eficiência, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade, etc., sendo uma espécie de salário vinculado a uma condição, ou seja, são considerados salário condição, da mesma forma que os adicionais (insalubridade, hora extra, etc.), e dependem de certas circunstâncias, subjetivas ou objetivas, sendo valores totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo e constituindo-se, conseqüentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial;
- que não há dúvidas sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a esse título, vez que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção, sendo citados entendimentos do CARF ao julgar casos relacionados ao contribuinte, e outras deliberações;
- que, no caso em tela, foram encontrados pagamentos a título de Prêmios nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, nas rubricas n.º (i) 1081 Premiação, (ii) 1426 Programa de Reconhecimento, (iii) 1427 Programa de Reconhecimento Gross-Up e (iv) 1487 Premiação Dazzle, os quais foram todos contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 Prov. Pagto ao Pessoal - Outras Compensações (conta subsidiária n.º 600500006073);
- que, intimado para esclarecer a natureza dos pagamentos realizados nas rubricas retro mencionadas, o contribuinte informa, através de Cartas Protocolo, de 27/03/2019 e 17/07/2019: a) que a rubrica "1426 Programa de Reconhecimento" se refere ao prêmio de reconhecimento do programa Citi Anniversary, se tratando de prêmio de reconhecimento pelo tempo de casa; b) que a rubrica "1427 Programa de Reconhecimento Gross-up" se refere ao valor do IR (gross-up) do Citi Anniversary para que o valor pago no item 1426 seja o valor líquido recebido; c) que, nas rubricas 1081 e 1487 eram registrados os pagamentos a título de "premiação", excepcionalmente para aqueles funcionários que apresentassem e/ou entregassem um resultado que superou as expectativas, como, por exemplo, o funcionário que contribuiu de forma significativa para redução de custos ou que foi reconhecido por um cliente pelo ótimo atendimento;
- que, acompanhando os esclarecimentos acima, o banco apresentou os Regulamentos de Prêmios;
- que a parcela denominada pelo contribuinte de "prêmio" possui nítida feição salarial, vinculando-se a um fator de ordem pessoal do empregado, incluindo-se, portanto, no campo de incidência das contribuições previdenciárias, o qual abrange todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente;
- que a expectativa criada aos trabalhadores pela premiação, segundo os dizeres dos próprios regulamentos destes, confere-lhes propriedades retributivas e, conseqüentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho, importando

ressaltar que os prêmios não coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, sendo devidos quando da implementação da condição estipulada pelo empregador, compondo a remuneração e integrando a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sempre que as condições previamente estabelecidas forem implementadas pelo trabalhador;

que se trata de parcela salarial sob condição suspensiva, cuja aquisição depende do adimplemento das circunstâncias objetivas ou subjetivas previamente conhecidas por ambas as partes;

que os valores referentes a tais verbas não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente;

que os montantes detalhados por beneficiário encontram-se no Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por Beneficiário em 2015 (discriminado mensalmente) e no Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por beneficiário em 2016 (discriminado mensalmente por estabelecimento), tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa;

que, devendo ser a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, majorada pelo FAP, e calculada, a partir do exercício de 2016, por estabelecimento, apresenta-se o valor mensal de pagamento de Prêmios por estabelecimento através do Demonstrativo Mensal dos Pagamentos de Prêmios em 2016 por CNPJ; e

que o cálculo pormenorizado do RAT Ajustado pelo FAP por estabelecimento é retratado por intermédio do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Prêmios em 2016 por CNPJ, sendo que os valores, assim calculados, relativos a todos os estabelecimentos foram lançados mensalmente em conjunto no estabelecimento Matriz, de forma separada, e encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

2.3. No item “7. Dos Hiring Bônus” do Relatório Fiscal, se menciona:

que, ao estabelecer a forma de financiamento da Seguridade Social, a Constituição Federal, em seu art. 195, define a base impositiva das contribuições previdenciárias e para outras entidades;

que, em consonância com o dispositivo constitucional, a Lei n.º 8.212/1991, apresenta a definição legal de salário-de-contribuição para segurados empregados e contribuintes individuais, no art. 28, incisos I e III;

que, não obstante a amplitude do conceito de salário-de-contribuição, o próprio art. 28, em seu § 9º, prevê os limites dessa definição legal ao delimitar situações especiais nas quais, mesmo ocorrendo o pagamento direto ao empregado ou contribuinte individual, não haverá a incidência da contribuição previdenciária, isto é, determina expressamente as parcelas que não integram a base de cálculo previdenciária;

que o fato gerador das contribuições em apreço não se restringe apenas ao salário base do empregado ou contribuinte individual, mas tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título, sendo vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais;

que a incidência de contribuições somente resta afastada nas hipóteses previstas pelo § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91;

que o principal aspecto para se definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários é a contraprestação pelo trabalho prestado, ou seja, se a verba foi paga com o objetivo de retribuir o segurado pelo serviço realizado, independentemente da forma como esse pagamento foi realizado;

- que o salário-de-contribuição conceitua-se como todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao empregado ou contribuinte individual em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades habituais, sendo que tal pagamento pode assumir diversas formas, como, por exemplo, salário-base, comissões, gratificações, bônus, prêmios, abonos, ajudas de custo, verbas de representação, etc.;
- que, na configuração da hipótese de incidência das contribuições, houve um intuito ampliativo e abrangente de abarcar todos os ganhos percebidos pelos segurados em função da relação laboral, salvo quando a própria lei comina as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, isto é, as que estão fora da base de cálculo do tributo;
- que a regra geral é a de que todos os valores pagos integram o salário-de-contribuição, salvo as exceções legalmente previstas, de modo que as únicas exclusões possíveis são aquelas estabelecidas expressamente pelo § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91;
- que a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade com que deve ser interpretada, conforme determina o inciso II do art 111 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966;
- que, num contexto de forte concorrência, as empresas do ramo financeiro vêm implementando diversas metodologias visando fazer face à crescente demanda por profissionais qualificados, aptos estes à realização das metas desejadas e à expansão dos negócios;
- que, no intuito de atrair novos colaboradores, manter talentos existentes, ou, ainda, fazer com que estes se abstenham de praticar no mercado as atividades que exerciam na companhia, as empresas vêm criando instrumentos para que seu capital humano se alinhe às suas pretensões, sendo um desses instrumentos os denominados Hiring Bônus, Bônus de Contratação ou Bônus de Retenção;
- que o expediente de pagamento de bônus ou gratificações a profissionais especializados, reconhecidos por suas qualidades no mercado de trabalho, ou com uma boa carteira de clientes, ou ainda a altos executivos, é parte da estratégia de retenção de talentos, dentro de pacotes de incentivo de médio e longo prazo, visando incentivar o empregado ou diretor a manter seu vínculo profissional com a empresa;
- que objetiva a retenção, ou seja, oferecer condições para que o profissional continue na sociedade pelo maior tempo possível, evitando assim a saída de pessoal estratégico para a concorrência, sendo que a contrapartida é o trabalho oferecido pelo colaborador, sua continuidade durante um período mínimo, devendo seu pagamento estar atrelado a uma cláusula de permanência do trabalhador na empresa pelo prazo estipulado entre as partes;
- que o Hiring Bônus, por vezes denominado de Bônus ou Gratificação de Retenção/Contratação, consiste em um valor oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na empresa por determinado período de tempo, se tratando de um pagamento condicionado: verificada a condição de que resulta, deve ser pago;
- que, se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado passa a ter direito a ficar com o bônus/gratificação em valor integral, sendo que, caso peça demissão antes desse período, terá de devolver parte do valor recebido, ou seja, restituir a parte correspondente ao tempo que faltava para completar o período pré-estabelecido, e que, caso o empregador demita o segurado, antes do término do período, não poderá pedir a restituição de nenhum valor adiantado e tampouco se negar a pagar o valor integral do bônus/gratificação, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa;
- que a contrapartida aqui é a prestação de serviços, sendo que a própria previsão de devolução dos valores recebidos em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa

causa antes de decorrido o prazo estabelecido mutuamente, determina que, em qualquer das hipóteses de ressarcimento do bônus/gratificação recebido, os montantes devolvidos serão proporcionais ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido inicialmente;

que tal verba é negociada expressamente entre a empresa e o empregado, sendo paga durante e em virtude do contrato de trabalho, e condicionada ao cumprimento de um tempo mínimo de permanência na companhia, possuindo, assim, natureza de gratificação ajustada;

que, a propósito, o entendimento da legislação trabalhista sobre o tema segue em igual sentido, consoante o art. 457, § 1º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

que o referido bônus/gratificação, que possui natureza de gratificação ajustada, encontra-se contido na definição legal de salário-de-contribuição, não constando do rol das exceções legais;

que, se o pagamento da verba é obrigatório por força de cláusula contratual, como no caso em apreço, a mesma faz parte da remuneração paga ao segurado, integrando, conseqüentemente, o salário-de-contribuição, sendo o único requisito previsto pela legislação previdenciária para que uma parcela integre o salário-de-contribuição a sua natureza de contraprestação pela prestação de serviços;

que o Hiring Bônus é revestido de caráter remuneratório, possuindo, portanto, natureza salarial, sendo citado entendimento do CARF, ao julgar caso relacionado ao contribuinte, e ao apreciar situações análogas;

que, no caso do Banco Citibank S.A., o pagamento do Hiring Bônus foi formalizado por intermédio da chamada "Concessão de Inscrição em Dinheiro" constante das Propostas de Contratação negociadas entre os empregados e o banco, sendo o conteúdo e parâmetros das mencionadas propostas de teor bastante parecido, havendo a transcrição de duas delas a título de exemplo;

que as traduções juramentadas apresentadas durante a auditoria vertem a expressão "Cash Sign-On Award" por "Concessão de Inscrição em Dinheiro", mas poderiam tê-lo feito por "Prêmio de Assinatura de Contrato de Trabalho em Dinheiro";

que alguns empregados receberam parcelas a título de Hiring Bônus em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego, sendo que, desta feita, tal verba integra a remuneração e compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

que, durante a auditoria, foram encontrados, nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, pagamentos a segurados empregados a título de Hiring Bônus através da rubrica n.º 1416 Gratificação Não Ajustada, os quais foram contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 Prov. Pagto ao Pessoal - Outras Compensações (conta subsidiária n.º 600500006073);

que, intimado para esclarecer a natureza dos pagamentos realizados na rubrica retro mencionada, o contribuinte informa, por intermédio de Cartas Protocolo, de 27/03/2019 e 06/05/2019, que se tratavam de pagamento único referente a gratificação de contratação;

que os valores pagos aos segurados empregados a título de Hiring Bônus não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente;

que os montantes discriminados individualmente são apontados por estabelecimento no Demonstrativo Mensal de Pagamentos de Hiring Bônus por Beneficiário em 2015 e 2016, tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa, sendo que os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração; e

que, devendo ser a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos

riscos ambientais do trabalho - GILRAT, majorada pelo FAP, calculada, a partir do exercício de 2016, por estabelecimento, apresenta-se o valor mensal de pagamento de Hiring Bônus por estabelecimento através do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Hiring Bônus em 2016 por CNPJ, sendo que os valores, assim calculados, relativos a todos os estabelecimentos foram lançados mensalmente em conjunto no estabelecimento Matriz, de forma separada, e encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

2.4. No item “8. Do Terço Constitucional de Férias” do Relatório Fiscal, se informa:

- que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), em seu art. 195, prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre uma base econômica bastante ampla, uma vez que incidente sobre os rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física;
- que, com fundamento na Carta Magna, o art. 22, inciso I e o art. 28, inciso I da Lei n.º 8.212/1991, estabeleceram as bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa, para o segurado empregado;
- que, dadas as diferentes denominações das verbas que compõem os rendimentos dos segurados, o legislador optou em enumerar exaustivamente no § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, as parcelas da remuneração que não integram o salário-de-contribuição e sobre as quais a contribuição previdenciária não incide;
- que, por se tratar de renúncia fiscal, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção, em atenção às disposições tatuadas no art. 111, II, do CTN
- que, com relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a verba recebida a título de férias acrescida do terço constitucional, cabe recordar que o inciso XVII do art. 7º da CF/1988 diz que o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal, é direito dos trabalhadores urbanos ou rurais;
- que a alínea "d" e item 6 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 dispõem que somente as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e seu respectivo adicional constitucional, e as parcelas recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT são parcelas que não integram o salário de contribuição para os fins de incidência da contribuição previdenciária, não havendo referência sobre as férias usufruídas acrescidas do seu terço constitucional;
- que o elemento essencial para a inclusão de uma parcela como tributável é sua vinculação à atividade laboral desenvolvida;
- que o valor pago ao empregado a título de férias gozadas é devido em razão do exercício laboral, a fim de se retribuir o trabalho prestado, conforme determina o art. 130 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452/1943;
- que a incidência da contribuição previdenciária sobre as férias gozadas e seu adicional constitucional acha-se expressamente fixada no art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999;
- que as Soluções de Consulta Cosit n.º 143, de 28/03/2019, n.º 99.101, de 18/08/2017, e n.º 362, de 10/08/2017, corroboram tal entendimento;
- que o § 2º do art. 130 da CLT determina que o período das férias será computado, para todos os efeitos, como tempo de serviço;
- que, se a legislação determina que o período de férias seja computado como tempo de serviço, também o será para fins do tempo de contribuição na previdência social, e, para isso, é necessária a incidência da contribuição previdenciária em face do art. 201 da Constituição Federal estabelecer que o Regime Geral de Previdência Social terá caráter contributivo;
- que o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador;

- que a doutrina mais balizada interpreta remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho;
- que diversas rubricas foram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado;
- que toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição;
- que, nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, integrará a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- que tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no § 11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência da base de incidência das contribuições previdenciárias aos ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título;
- que o conceito jurídico de salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho;
- que o valor pago pelo empregador a título de férias acrescidas do terço constitucional, possui natureza salarial e integra o salário de contribuição do segurado empregado, sendo apontado, ainda, o entendimento do CARF ao julgar caso relacionado ao contribuinte, além de outras manifestações do referido Conselho;
- que, durante a auditoria foram encontrados, nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, pagamentos a segurados empregados a título de Terço de Férias através das rubricas (i) n.º 1290 - Diferença de 1/3 de Férias Retroativo, (ii) n.º 1292 -1/3 Férias - Manual, (iii) n.º 1293 - 1/3 Férias Mês Atual, (iv) n.º 1294 - 1/3 Férias Mês Seguinte, (v) n.º 1481 - Dif. 1/3 Férias Mês Atual, e (vi) n.º 1482 -Dif. 1/3 Férias Mês Seguinte, os quais foram contabilizados nas contas Cosif (i) n.º 4.99.30.10.0 Pessoal - Provisão de Férias - Br (conta subsidiária n.º 30570109450.8) e (ii) n.º 8.17.33.00.4 Pessoal - Desp c/ Provisão de Férias - Br (conta subsidiária n.º 60050000620.0);
- que os valores pagos aos segurados empregados a título de Terço de Férias não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação pertinente;
- que os montantes detalhados por beneficiário encontram-se no Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2015 (discriminado mensalmente) e no Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2016 (discriminado mensalmente por estabelecimento), tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa;
- que, devendo ser a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, majorada pelo FAP, calculada, a partir do exercício de 2016, por estabelecimento, apresenta-se o valor mensal de pagamento de Prêmios por estabelecimento através do Demonstrativo Mensal dos Pagamentos do Terço Constitucional de Férias em 2016 por CNPJ; e
- que o cálculo pormenorizado do RAT Ajustado pelo FAP por estabelecimento é retratado por intermédio do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo

FAP sobre Terço Constitucional de Férias em 2016 por CNPJ, sendo que os valores, assim calculados, relativos a todos os estabelecimentos foram lançados mensalmente em conjunto no estabelecimento Matriz, de forma separada, e encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

2.5. E, no item “9. Do Auxílio Alimentação” do Relatório Fiscal, se registra:

- que, ao estabelecer a forma de financiamento da Seguridade Social, a Constituição Federal, em seu art. 195, define a base impositiva das contribuições previdenciárias e para outras entidades;
- que, em consonância com o dispositivo constitucional, a Lei n.º 8.212/1991, apresenta a definição legal de salário-de-contribuição para segurados empregados e contribuintes individuais, sendo citados os arts. 20, 22, incisos I e II e III, e parágrafo 2º, e 28, incisos I e III;
- que a legislação previdenciária, ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário de contribuição, um critério amplo, uma vez que entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma;
- que, quando o legislador entendeu que certa verba devesse ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, ele, expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, sendo destacada a sua alínea “c”;
- que, no mesmo sentido, o art. 58 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 detalhava as parcelas não-integrantes da base de cálculo para fins de incidência de tais contribuições, sendo transcrito o seu inciso III, referente à “parcela in natura do auxílio alimentação”;
- que o fato gerador das contribuições previdenciárias é a remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua;
- que a regra geral é a de que todos os valores pagos integram o salário de contribuição, salvo as exceções legalmente previstas;
- que a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade com que deve ser interpretada, conforme determina o inciso II do art 111 do Código Tributário Nacional - CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25/10/1966;
- que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o Auxílio Alimentação que for pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa, de modo que, a contrario sensu, quando o Auxílio Alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter in natura, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias;
- que, quando a legislação diz que é “a parcela in natura do auxílio alimentação” que não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, depreende-se que ela objetiva restringir o alcance da expressão “auxílio alimentação” à literalidade do vocábulo que representa a ideia principal - alimentação - de modo a compreender somente o auxílio que se dê mediante o fornecimento de alimentação na forma de refeição ou de cesta básica;
- que a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias não é aplicável às parcelas destinadas ao custeio da alimentação pagas em pecúnia ou mediante vales, tíquetes ou cartões, mas tão somente a que for paga in natura, isto é, quando o próprio empregador fornece a alimentação ou cesta básica aos trabalhadores, independentemente de inscrição no Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT;

- que, na hipótese de o Auxílio Alimentação ser pago em pecúnia ou mediante vales, tíquetes ou cartões, a parcela a ele correspondente possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- que, corroborando tal entendimento, se tem a Solução de Consulta COSIT n.º 288, de 26/12/2018;
- que a nova redação do § 2º do art. 457 da CLT, dada pela Lei n.º 13.467/2017, veda apenas o pagamento em dinheiro do Auxílio Alimentação e estabelece que para todas as outras formas de pagamento dessa verba não haverá incidência da contribuição previdenciária ou de qualquer outro encargo trabalhista;
- que, porém, conforme disposto no art. 6º da referida lei, sua vigência dá-se após decorridos 120 (cento e vinte) dias de sua publicação, a qual ocorreu em 14/07/2017, de modo que os dispositivos da CLT alterados por ela somente passaram a ter validade a partir de 11/11/2017;
- que o art. 58 da Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, visto anteriormente em sua redação original, foi atualizado pela Instrução Normativa RFB n.º 1.867, de 25/01/2019, passando a estabelecer que não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º;
- que, sendo o Auxílio Alimentação pago aos empregados e administradores mediante vales, tíquetes ou cartões, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a partir de 11/11/2017, mas, antes dessa data, somente não haverá incidência de contribuições previdenciárias sobre o Auxílio Alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa;
- que, nesse sentido, se tem a Solução de Consulta COSIT n.º 35, de 23/01/2019;
- que, através da leitura das Convenções Coletivas de Trabalho - CCT, relativas aos períodos de 2014/2015, 2015/2016 e 2016/2018, todas obtidas no endereço eletrônico [www.contrafcut.org.br](http://www.contrafcut.org.br) (CONTRAF - Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro), observa-se que o fornecimento, pelo contribuinte, de Auxílio Alimentação aos trabalhadores é pactuado através de negociação coletiva;
- que, sendo o teor das citadas Convenções Coletivas de Trabalho bastante parecido, foram transcritas partes do acordo relativo ao período de 2014/2015 (vigente de 01/09/2014 a 31/08/2015);
- que, comparativamente à Convenção Coletiva de Trabalho 2014/2015, a CCT 2015/2016 (vigente de 01/09/2015 a 31/08/2016) mantém as disposições constantes das cláusulas reproduzidas, com alterações nos valores da alimentação fornecida;
- que, de igual forma, a Convenção Coletiva de Trabalho 2016/2018 (vigente de 01/09/2016 a 31/08/2018) perpetua as condições encontradas nas CCT anteriores, com alterações nos valores;
- que, intimado a prestar esclarecimentos acerca da concessão de Auxílio Alimentação a seus colaboradores, o contribuinte informa, através de Cartas Protocolo, de 27/03/2019, 06/05/2019 e 17/05/2019, que: "Os funcionários do Citicenter (Av. Paulista 1111) eram elegíveis ao restaurante, localizado no próprio edifício, enquanto os funcionários das demais localidades recebiam vale refeição."; "... os valores de alimentação pagos em dinheiro se referem às hipóteses específicas e excepcionais, como o empregado recém contratado (ainda não havia chegado seu ticket), o empregado que trabalhou no final de semana, o empregado que retornou após período de afastamento, entre outros.";
- que, durante a auditoria foram apresentados ainda o Contrato Cliente Ticket Alimentação - Eletrônico e o Contrato Cliente Ticket Restaurante - Eletrônico, ambos celebrados, em 02/01/2011, pelo prazo de vigência de doze meses contados a partir de sua assinatura e renovando-se automaticamente por iguais e sucessivos períodos, salvo

manifestação expressa de qualquer das partes, entre o banco e a Ticket Serviços S.A. (CNPJ n.º 47.866.934/0001-74) com o objeto de prestação de serviços de implantação, organização, gerenciamento e administração do: (a) Sistema Ticket Alimentação - Eletrônico, consistente em sistema de gerenciamento de transações realizadas entre usuário (pessoa física portadora do Cartão Ticket Alimentação - Eletrônico, emitido pela contratada, habilitado a realizar transação na rede de estabelecimentos credenciada) e estabelecimentos credenciados, através de cartão eletrônico; e, (b) Sistema Ticket Restaurante - Eletrônico, consistente em sistema de gerenciamento de transações realizadas entre usuário (pessoa física portadora do Cartão Ticket Restaurante - Eletrônico, emitido pela contratada, habilitado a realizar transação na rede de estabelecimentos credenciada) e estabelecimentos credenciados, através de cartão eletrônico;

que, em relação ao Cartão Ticket Alimentação - Eletrônico e ao Cartão Ticket Restaurante - Eletrônico, estipula-se nos contratos acima citados: que a contratada deveria fornecer os cartões à contratante (a qual promoverá a entrega dos mesmos aos usuários), na quantidade requisitada, juntamente com a respectiva senha e guia de utilização, no prazo de sete dias da data de recebimento do pedido; que a contratada se comprometeria a disponibilizar os valores determinados pela contratante a título de benefício alimentação-convênio, a cada cartão para a utilização pelos usuários, na data determinada pela contratante; que a contratada, em conjunto com a contratante, deveria desenvolver esforços de conscientização dos trabalhadores para a adequada utilização do sistema, em atendimento às exigências do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT;

que, juntamente aos retro mencionados Contratos de Prestação de Serviço, foram apresentadas, durante a auditoria, as respectivas Notas Fiscais relativas aos exercícios de 2015 e 2016;

que os valores em reais, equivalentes à concessão de Auxílio Alimentação mediante fornecimento de Cartões Ticket Alimentação - Eletrônico e Cartões Ticket Restaurante - Eletrônico, foram consignados pelo contribuinte em seus Resumos de Folha de Pagamento, do período em apreço, nas seguintes rubricas: 4130 - Pedido Vale Alimentação; 4131 - Pedido 13º Vale Alimentação; e 4132 - Pedido Vale Refeição;

que, ademais, constatou-se a existência de despesas do contribuinte com Auxílio Alimentação, mediante fornecimento dos cartões acima descritos contabilizadas nas contas Cosif: (i) n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação Alimentação (conta subsidiária n.º 600500006316) para as rubricas n.º 4130 e 4131 e (ii) n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação (Supermercado) NTE e Tickets - CSG (conta subsidiária n.º 600810001410) para a rubrica n.º 4132;

que, além da concessão de Auxílio Alimentação através do fornecimento de cartões, verificou-se nas Folhas de Pagamento do contribuinte o pagamento em pecúnia a título desse auxílio nas seguintes rubricas: 1075 - Compl. Vale/Ref./Alim.; 1256 - Vale Alimentação Mês; 1260 - Vale Refeição Mês; 1261 - Vale Alimentação Mês Seguinte; 1263 - Vale Refeição Mês Seguinte; 1264 - Vale Alimentação; 1267 - 13º Cesta Alimentação; 1286 - Vale Refeição Meses Anteriores; 1287 - Vale Alimentação Meses Anteriores;

que as despesas com o Auxílio Alimentação em Pecúnia pagas através das rubricas (i) n.º 1256 Vale Refeição Mês, (ii) n.º 1261 Vale Alimentação Mês Seguinte, (iii) n.º 1264 Vale Alimentação, (iv) n.º 1267 13º Cesta Alimentação e (v) n.º 1287 Vale Alimentação Meses Anteriores foram escriturados na Conta Cosif n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação Alimentação (conta subsidiária n.º 600500006316), e, que as despesas com o Auxílio Alimentação em Pecúnia pagas por intermédio das rubricas (i) n.º 1075 Compl. Vale/Ref./Alim., (ii) n.º 1260 Vale Refeição Mês, (iii) n.º 1263 Vale Refeição Mês Seguinte e (iv) Vale Refeição Meses Anteriores foram escriturados na Conta Cosif n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação (Supermercado) NTE e Tickets - CSG (conta subsidiária n.º 600810001410);

- que os valores referentes a todas essas verbas (em pecúnia ou mediante cartões) não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente;
  - que, diante do exposto, os valores pagos pelo contribuinte a seus empregados a título de Auxílio Alimentação, em pecúnia ou mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição, devem ser considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição, estando sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias correspondentes;
  - que os montantes individualizados de Auxílio Alimentação concedido em pecúnia no período auditado foram discriminados no Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia por Beneficiário, apresentado pelo contribuinte durante a auditoria fiscal e verificado através dos Resumos Gerais Mensais das Folhas de Pagamento e respectivos Lançamentos Contábeis;
  - que os montantes individualizados de Auxílio Alimentação concedido mediante fornecimento de Cartões Vale Alimentação e Cartões Vale Refeição no período auditado foram discriminados no Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Cartões Alimentação e Cartões Refeição por Beneficiário, apresentado pelo contribuinte durante a auditoria fiscal e verificado através dos Resumos Mensais das Folhas de Pagamento, das Notas Fiscais de Serviço e respectivos Lançamentos Contábeis;
  - que, por sua vez, os valores consolidados mensais do Auxílio Alimentação são apontados no Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação em Pecúnia e no Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação Concedido Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição;
  - que os valores globais de Auxílio Alimentação concedido aos segurados empregados são apresentados no Demonstrativo Consolidado de Auxílio Alimentação Concedido a Empregados;
  - que, devendo ser a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, majorada pelo FAP, calculada, a partir do exercício de 2016, por estabelecimento, apresenta-se o valor mensal de pagamento de Auxílio Alimentação por estabelecimento através do Demonstrativo Mensal de Auxílio Alimentação em Pecúnia em 2016 por CNPJ e do Demonstrativo Mensal de Auxílio Alimentação em Cartões Alimentação e Cartões Refeição em 2016 por CNPJ; e
  - que o cálculo pormenorizado do RAT Ajustado pelo FAP por estabelecimento é retratado por intermédio do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação em Pecúnia em 2016 por CNPJ e do Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação Concedido Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição em 2016 por CNPJ, sendo que os valores, assim calculados, relativos a todos os estabelecimentos foram lançados mensalmente em conjunto no estabelecimento Matriz, de forma separada, de acordo com o Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação a Empregados em 2016 por CNPJ, e encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.
3. Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: folhas de rosto dos Autos; Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal; Demonstrativo de Apuração; Demonstrativo de Multa e Juros de Mora; Orientações ao Sujeito Passivo; Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal; Termo de Início do Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Parcial do Procedimento Fiscal.
4. Foram anexadas aos autos, também, pela fiscalização, as seguintes planilhas demonstrativas:
- PLR: I) Demonstrativo PLR x Salário Anual 2015; II) Demonstrativo PLR x Salário Anual 2016; III) Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados por Beneficiário em 2015; IV) Demonstrativo de Pagamentos de

Participação nos Lucros ou Resultados por Beneficiário em 2016; V) Demonstrativo de Rubricas e Contas Contábeis Utilizadas para Pagamento de Verbas de Participação nos Lucros ou Resultados em 2015 e 2016; VI) Demonstrativo da Composição Mensal da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Acordo Utilizado; VII) Demonstrativo Mensal da Participação nos Lucros ou Resultados em 2016 por CNPJ; VIII) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre a Participação nos Lucros ou Resultados em 2016 por CNPJ;

Prêmios: I) Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por Beneficiário em 2015; II) Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios por Beneficiário em 2016; III) Demonstrativo Mensal dos Pagamentos de Prêmios em 2016 por CNPJ; IV) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Prêmios em 2016 por CNPJ;

Hiring Bônus: I) Demonstrativo Mensal de Pagamentos de Hiring Bônus por Beneficiário em 2015 e 2016; II) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Hiring Bônus em 2016 por CNPJ;

Terço Constitucional de Férias: I) Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2015; II) Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias por Beneficiário em 2016; III) Demonstrativo Mensal dos Pagamentos do Terço Constitucional de Férias em 2016 por CNPJ; IV) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Terço Constitucional de Férias em 2016 por CNPJ; e

Auxílio Alimentação: I) Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia por Beneficiário; II) Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação em Pecúnia; III) Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Cartões Alimentação e Cartões Refeição por Beneficiário; IV) Demonstrativo Consolidado Mensal de Auxílio Alimentação Concedido Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição; V) Demonstrativo Consolidado de Auxílio Alimentação Concedido a Empregados; VI) Demonstrativo Mensal de Auxílio Alimentação em Pecúnia em 2016 por CNPJ; VII) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação em Pecúnia em 2016 por CNPJ; VIII) Demonstrativo Mensal de Auxílio Alimentação em Cartões Alimentação e Cartões Refeição em 2016 por CNPJ; IX) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação Concedido Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição em 2016 por CNPJ; X) Demonstrativo do Cálculo Mensal do RAT Ajustado pelo FAP sobre Auxílio Alimentação a Empregados em 2016 por CNPJ.

#### DA IMPUGNAÇÃO

5. Inconformada com as autuações em tela, das quais foi cientificada em 28/01/2020 (fls. 5.396 a 5.400, 5.669 e 5.673), a empresa apresentou, em 27/02/2020 (fls. 5.409 e 5.669), a impugnação de fls. 5.410 a 5.479, com documentos anexos às fls. 5.480 a 5.588 (cópias de documento de identificação do subscritor da impugnação e do Sr. Mateus Porto de Almeida, qualificado como diretor responsável por assuntos financeiros do banco, de Procuração, de Atas de Assembleias Gerais, de documentação relativa à comunicação interna pertinente à divulgação de informações sobre o plano de PPR, e às avaliações individuais e de área, de peças relativas ao Agravo de Instrumento n.º 5000582-89.2020.4.03.0000, de recibo referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador), pugnando por sua tempestividade, fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

I. Dos pagamentos a título de PLR:

6. Discorre, aqui, a impugnante, acerca dos pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

I.1 – Da questão da imunidade dos pagamentos efetuados a título de PLR:

6.1. Informa que o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal asseguraria a todos os trabalhadores o direito de participação nos lucros e resultados das empresas de forma desvinculada da remuneração.

6.2. Explica que, por tratar-se de norma de hierarquia constitucional, ao garantir tal direito, acabou o constituinte por assegurar a imunidade tributária a todo e qualquer pagamento realizado a título de participação nos lucros e resultados pelos empregadores.

6.3. Nota que essa verba não se confundiria com qualquer espécie de remuneração por ser nítida forma de incentivo à produtividade e não pagamento realizado pelo exercício das funções ordinárias de um cargo de trabalho.

6.4. Segundo ela, tendo a Constituição Federal garantido a imunidade incondicional dos pagamentos efetuados pelos empregadores a título de PLR, caberia ao legislador infra-constitucional apenas a tarefa de regulamentar a questão na parte que efetivamente demandasse regulamentação, obviamente sem o poder de estabelecer qualquer inovação, tanto para limitar como para estender o seu alcance.

6.5. Cita julgado do CSRF, e afirma que não poderia prevalecer o entendimento do fiscal autuante constante dos itens 5.9 e 5.10 do Relatório Fiscal no sentido de que deveriam ser aplicados às regras que regem a PLR os critérios interpretativos do artigo 111 do CTN, o que o levou a sustentar indevidamente a aplicação de diversas restrições aos planos de PLR que não existem na lei.

6.6. Menciona que, assentada tal premissa, caberia demonstrar que as disposições estabelecidas pela legislação, ainda que constitucionais fossem, foram devidamente observadas por ela, inexistindo qualquer preceito capaz de configurar a ocorrência do fato gerador das contribuições autuadas.

I.2 - Da questão da ausência de requisito para a celebração de acordo coletivo (registro junto ao Ministério do Trabalho):

6.7. Faz referência, aqui, inicialmente, aos itens 5.19 a 5.23 do Relatório Fiscal, segundo os quais não teria restado comprovado o registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016.

6.8. Assevera que não procederiam as alegações fiscais, primeiramente pelo fato de que a Lei n.º 10.101/00 simplesmente não importaria o registro do instrumento de acordo junto ao Ministério do Trabalho, mas tão somente que ele fosse "arquivado na entidade sindical dos trabalhadores" (§ 2º do artigo 2º).

6.9. Para a empresa, considerando-se que, no caso concreto, trata-se de Acordos Coletivos celebrados entre ela, por um lado, e, por outro, pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF), vinculada à Central Única de Trabalhadores (CUT), todos eles subscritos pelos presidentes ou representantes legais do sindicato em questão e da CONTRAF (fls. 116, 139 e 160), se revelaria absurda a acusação fiscal, já que encontra-se atendida a exigência constante do § 2º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00.

6.10. Afirma que, além disso, ao contrário do que alega a fiscalização, os acordos foram devidamente registrados perante o Ministério do Trabalho (fl. 213/215) por meio de petições conjuntas das partes acordantes, não tendo logrado êxito tão somente em localizar nos seus arquivos o registro de um dos acordos.

6.11. Salaria que o artigo 2º da Lei 10.101/00 não teria estabelecido, em momento algum, que o descumprimento de qualquer formalidade estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos, em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal.

6.12. Consigna que, nesse sentido, a 1ª Turma do STJ já teria decidido, no Recurso Especial n.º 865.489/RS, que, desde que cumpridas as demais exigências legais que caracterizam os pagamentos efetuados pelas empresas como participação nos lucros e resultados, eventual desrespeito quanto ao registro/homologação de acordos firmados teria o condão exclusivamente de afetar os interesses dos trabalhadores que poderiam eventualmente ser prejudicados pela falta de assistência sindical, não interferindo na

natureza dos pagamentos, mas apenas na forma de participação e no montante a ser distribuído, sendo irrelevante para a tributação sobre a folha de salários.

□ I.3 – Da questão da existência de valor mínimo a ser pago:

6.13. Faz referência, aqui, ao item 5.36 do Relatório Fiscal, segundo o qual a existência de valores fixos a título de PLR feriria o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei n.º 10.101/2000, demonstrando falta de critério de incentivo à produtividade.

6.14. Alega que não procederia a objeção suscitada pela fiscalização, como reconhecido pelo CARF em acórdãos proferidos em favor dela, relativos ao mesmo plano – Acórdãos n.º 2202-005.193 e n.º 2401-004.795 – nos quais se entendeu que a previsão de valor mínimo, em patamar fixo, não descaracterizaria o Plano de Participação nos Lucros e Resultados, segundo a Lei n.º 10.101/2000.

6.15. Para ela, além disso, ainda que para argumentar se admitisse que o valor mínimo (no pequeno montante anual de R\$ 1.100,00 quanto ao exercício de 2015 e R\$ 1.500,00 quanto ao exercício de 2016) representasse "uma espécie de prêmio", como sustenta a fiscalização, tal fato só possibilitaria descaracterizar os pagamentos de PLR nas poucas situações em que foi pago ao empregado apenas o valor mínimo no âmbito dos acordos próprios firmados entre ela e o Sindicato, já que, nos termos do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda dos acordos, este se soma não ao valor pago nos termos destes acordos, mas "à PLR definida na convenção coletiva da categoria bancária".

6.16. Explica que, sendo o valor mínimo simplesmente um piso a ser recebido, os empregados dela que, no âmbito dos seus acordos específicos, receberam mais do que o valor mínimo não receberam o valor mínimo "acrescido" de um valor variável (correspondente à diferença entre o valor recebido e valor mínimo), mas sim apenas valores variáveis, que não poderiam ser descaracterizados como "prêmios" pela fiscalização, já que efetivamente decorrem do atingimento das metas (individual, da área e da empresa em âmbito nacional) objeto das avaliações de performance.

6.17. Observa que, no caso, o que se verifica é a previsão a respeito de um valor mínimo de pagamento, e não a simples retribuição ao trabalhador de uma parcela fixa, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, de forma integralmente apartada do alcance de qualquer esforço individual ou coletivo, em valores pré-determinados a todos.

6.18. Por fim, destaca que a Lei n.º 10.101/00 em momento algum vedaria o pagamento de valores mínimos a título de PLR, tendo por outro lado os trechos isolados de jurisprudência transcritos pela fiscalização sido pinçados de seus contextos, cuja exame demonstraria serem totalmente inaplicáveis ao caso concreto.

□ I.4 – Da questão das regras claras e objetivas:

6.19. Menciona que, intimada pela fiscalização a explicar as regras do plano de PLR pertinente ao Acordo Coletivo celebrado, teria exposto que o programa de PPR era dividido em 4 categorias, as quais representavam, em conjunto, 100% dos empregados, e que essas categorias eram divididas em duas subcategorias, sendo que, na subcategoria geral, estavam enquadrados os empregados das categorias R ou C/10 e Abaixo e S ou C/11 e Acima, enquanto na subcategoria específica estavam enquadrados os funcionários elegíveis ao programa exceed e aqueles não incluídos nesse programa, passando a tratar delas individualmente.

6.20. Afirma que, além dessa explicação, teria fornecido à fiscalização: i) os acordos coletivos celebrados por ela, bem como os anexos que os integram para todos os efeitos legais, nos termos da cláusula segunda, segundo a qual "as partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados, nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos" (fls. 112/181); ii) toda a documentação prevista nos acordos coletivos relativa à aplicação da metodologia de avaliação para o período autuado, que foi denominado pela fiscalização "Cartilhas Scorecard PPR" (fls. 231/1167); e, iii) exemplos, por amostragem, de avaliações relativas ao período autuado (fls. 1.168/1.671).

6.21. Relata que, apesar de todos os elementos e as explicações fornecidos, entendeu a fiscalização que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, traziam as metas de área e as metas individuais que deveriam ser atingidas para o recebimento da PLR, e que estas seriam fixadas a posteriori, fora dos instrumentos de negociação.

6.22. Observa que, tendo a fiscalização em procedimentos anteriores lançado mão dos mesmos argumentos acima, alegando, sem ter sequer buscado compreender o programa de PLR objeto do Acordo Coletivo, que nele não existiriam regras claras, teve sua alegação firmemente rechaçada pelo CARF.

6.23. Faz referência ao acórdão n.º 2401.004.987 proferido pela 1ª Turma da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em processo de interesse dela, versando sobre o mesmo programa de PLR (relativo a fatos geradores de 01.01.2010 a 31.12.2012, enquanto o presente trata de fatos geradores de 01.01.2015 a 31.12.2016), no qual se reconheceu, de forma minuciosa e inequívoca, a improcedência das alegações fiscais quanto à suposta não existência de regras claras, sendo entendido que a lei de regência não seria impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deveria figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados.

6.24. Assevera que, nesse mesmo sentido foi o acórdão n.º 2202-005.193 proferido pela 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, também em processo de interesse dela, versando sobre o mesmo programa de PLR (relativo a fatos geradores de 01.01.2013 a 31.12.2013, enquanto o presente trata de fatos geradores de 01.01.2015 a 31.12.2016), no qual também se reconheceu a improcedência das alegações fiscais quanto à suposta não existência de regras claras.

6.25. Nota que, no caso concreto, embora tenha admitido o fato de os Acordos Coletivos "trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação", a fiscalização manteria outras objeções já rechaçadas pelo CARF nos acórdãos acima, que revelariam que a fiscalização não compreendeu o plano estabelecido por ela.

6.26. Salienta que não procederá a alegação de que aquilo que a fiscalização denominou "Cartilhas Scorecard PPR", da qual constam "os indicadores do desempenho das áreas e seus pesos", "não são parte integrante dos Acordos de PLR", pois são expressamente previstas nos anexos aos Acordos Coletivos, quando se referem às regras próprias de cada uma das 4 (quatro) categorias de funcionários, bem como aos formulários internos de avaliação relativos aos funcionários, citando jurisprudência do CSRF.

6.27. Sustenta que a alegação de que a Lei n.º 10.101/01 exigiria que as regras claras e objetivas constassem necessariamente do corpo do acordo coletivo não procederá.

6.28. Explica que, para que procedesse a tese sustentada pela Fazenda, deveria constar do § 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00 que "Dos instrumentos da negociação deverão constar regras claras e objetivas", e não, como efetivamente consta, que "Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas", sendo certo que o emprego da palavra "decorrentes" pelo legislador revelaria sua intenção de atribuir maior amplitude à norma para que as regras claras e objetivas não devessem necessariamente constar do texto dos acordos coletivos, bastando que constassem de outros instrumentos que dele decorressem.

6.29. Nesse ponto, se refere a decisão do STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 627815/PR, no qual, interpretando a redação do artigo 149, § 2º, I da CF/88 que determina a não incidência de contribuições sociais e interventivas "sobre as receitas decorrentes de exportação", concluiu pela não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de variação cambial ativa, que obviamente não são receitas de exportação, mas delas decorrentes.

6.30. Afirma, também, que não procederá a alegação de que os critérios seriam "estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria", pois, como constatado pelo CARF no acórdão n.º 2202-005.193, "a própria

participação sindical é assegurada ao longo da execução e operação de todo o programa".

6.31. Observa que, além disso, tratando-se, no caso, de milhares de funcionários distribuídos em quatro categorias em quatorze áreas distintas, cada uma com suas peculiaridades, seria impossível que os requisitos específicos para cada categoria e área fossem estabelecidos a cada ano no corpo do Acordo Coletivo, sobretudo quando se considera que são levados em conta os desempenhos e metas individuais, regionais e nacionais, que também variam de ano para ano.

6.32. Informa que, por tal motivo, concluiu o CARF, no acórdão n.º 2202-005.193 que "a recorrente possuía mais de seis mil empregados, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte", e no acórdão n.º 2401-004.987, que "A preocupação em coibir a utilização de parâmetros subjetivos para a concessão da Participação nos Lucros ou Resultados, bem como a criação de regras unilaterais pelo empregador, não pode chegar ao nível de inviabilizar o instituto da negociação coletiva, com desprezo a realidade do mundo real e extrapolando os limites estabelecidos pela lei de regência".

6.33. Para ela, a total incompreensão da fiscalização quanto ao plano em questão poderia ser constatada no parágrafo 5.71 do Relatório Fiscal.

6.34. Menciona que seria da essência do método de avaliação adotado por ela que só se possa saber com exatidão como e quanto a performance do funcionário em cada quesito influirá o recebimento do PPR depois de todos os demais funcionários da respectiva área serem avaliados, o que ficaria claro com a explicação dada à fiscalização, no sentido de que o cálculo final do PPR seria efetuado com base no desempenho individual, da área e do país, sendo a pontuação final de cada empregado comparada à soma de todas as pontuações obtidas, de modo que a proporção gerada representaria a parte do valor a ser pago como PPR ao empregado.

6.35. Nota que, dessa forma, supondo-se, por exemplo, que um funcionário seja muito bem avaliado em determinado quesito no qual os outros integrantes da área sejam igualmente muito bem avaliados, eventual impacto positivo desse fato na PLR final será menor do que uma avaliação meramente boa do funcionário caso os outros integrantes da área sejam mal avaliados.

6.36. Registra que não haveria lugar, portanto, para uma visão simplista que supõe a possibilidade (inexistente) de que o funcionário de antemão conclua que "se atingir tal meta ganharei tanto", sendo o método dos "scorecards" não um método linear, mas sim matricial, que leva em conta simultaneamente diversos fatores do funcionário e da área ao qual pertence.

6.37. Consigna que se revelaria contraditória a afirmação da fiscalização de que "Os objetivos são fixados a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, não sendo negociados como exige o pagamento da PLR", pois, se os objetivos individuais são fixados "pelos empregados em conjunto com seus gestores", não haveria que se falar em fixação unilateral das metas.

6.38. Segundo ela, a análise de qualquer um dos formulários de avaliações individuais apresentados exemplificativamente (fls. 1168/1671) revelaria claramente que cada funcionário sabe de antemão o que se espera dele, ou seja, quais condutas deveria adotar para obter a melhor avaliação possível. 6.39. Cita, como exemplo, a avaliação do funcionário Antônio Rubens de Almeida Neto (fls. 1213/1215), cuja competência avaliada no caso era justamente a de gerenciar o estabelecimento de metas de seus subordinados.

6.40. Assevera que não poderia ser maior a prova de que as metas são conhecidas e negociadas previamente pelos funcionários com seus superiores imediatos, e não impostas posteriormente por ela, como afirmaria equivocadamente a fiscalização.

6.41. Alega, ainda, que não procederia a conclusão do item 5.84 do Relatório Fiscal, em que consta que o desempenho regular, rotineiro e ordinário do empregado é remunerado mediante salário, enquanto que o desempenho extraordinário, visando atingir objetivos de excelência fixados previamente e que excedam aos resultados históricos, é remunerado por intermédio da PLR.

6.42. Para ela, seria justamente o exercício altamente eficaz e acima da média das tarefas regulares, rotineiras e ordinárias do empregado que caracterizaria o desempenho extraordinário que justificaria o pagamento de PLR, não tendo, portanto, sentido a distinção proposta pela fiscalização entre o "desempenho regular, rotineiro e ordinário" do empregado e seu "desempenho extraordinário".

6.43. Defende que, sendo a distinção entre o "desempenho regular, rotineiro e ordinário" do empregado e seu "desempenho extraordinário" apenas de grau de excelência dos resultados e não da natureza das atividades, não procederia a alegação de que os critérios de avaliação adotados por ela, por se referirem a "tarefas decorrentes do contrato de trabalho", não justificariam o pagamento da PLR.

6.44. Sustenta que seria igualmente improcedente a alegação da fiscalização, explicitada no item 5.65 do Relatório Fiscal, no sentido de que se estaria diante de planos de remuneração variável ou planos de incentivo através da concessão de comissões ou prêmios.

6.46. Explica que a comissão consistiria essencialmente na parte de um valor recebido pelo comitente que é pago ao comissário em razão da prática de determinado ato mercantil, como, por exemplo, uma porcentagem sobre o valor de um imóvel paga pelo dono da agência imobiliária ao corretor que efetuou a venda.

6.47. Nota que as comissões têm lugar em um universo muito restrito de atos, em que deve ser possível não só quantificar com precisão o benefício econômico decorrente do ato do comissário (no exemplo acima o recebimento pela imobiliária de um percentual sobre o preço de venda do imóvel), mas também identificar com clareza o nexo causal entre o ato do comissário e o benefício obtido (no exemplo acima o fato de aquele corretor específico ter efetuado a venda).

6.48. Segundo ela, nesse contexto, foge à realidade supor, por exemplo, que o desempenho de um funcionário no gerenciamento do estabelecimento de metas (como visto acima em relação ao funcionário Antônio Rubens de Almeida Neto), possa ser remunerado por meio de comissão, já que tal indicador, embora de grande importância para ela, não lhe traz um benefício econômico imediatamente quantificável em termos matemáticos, não sendo assim objeto de comissão.

6.49. Menciona que também não poderia ser acolhida a alegação que consta no item 5.76 do Relatório Fiscal, quanto às Avaliações da Gestão de Desempenho apresentadas durante a auditoria, no sentido de que não haveria comprovação das datas de fixação e de conhecimento das metas ou objetivos por parte dos beneficiários da PLR, de que não existiria a confirmação da data de conhecimento do resultado da avaliação pelo avaliado, de que não constariam o cálculo da PLR, nem o valor da PLR a ser recebida, e nem as assinaturas do avaliado e do avaliador.

6.50. Entende que não faria sentido a fiscalização exigir dela que a documentação atinente à avaliação de seus funcionários fosse assinada e dela constassem datas, já que o processo de avaliação dos milhares de funcionários dela seria feito por meio de rede interna ou "intranet", sendo que a mera leitura das avaliações de desempenho evidencia que elas foram produzidas exatamente no período em que ocorreram os fatos (2015 e 2016), o que se poderia constatar pelas inúmeras e constantes referências dos avaliados a datas em 2015 e 2016 em relação às quais não poderia a fiscalização, sem qualquer justificativa ou indício de falsidade, supor não corresponderem ao período em questão, como expressamente reconhecido pelo CARF nas decisões proferidas em seu favor já referidas.

6.51. E conclui que, por essas razões, não procederiam as alegações fiscais quanto às regras claras e objetivas.

□ I.5 – Da questão da ausência de pactuação prévia:

6.52. Faz referência, aqui, inicialmente, ao item 5.121 do Relatório Fiscal, no qual constam as datas de assinatura dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016, e das Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017, e se informa que os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação.

6.53. Observa que, muito embora as CCT acima referidas tenham sido assinadas respectivamente em 13.10.2014, 03.11.2015 e 13.10.2016, suas respectivas vigências vão de 01.09.2014 a 31.08.2015 (cláusula 5ª da CCT de 2014), 01.09.2015 a 31.08.2016 (cláusula 5ª da CCT de 2015) e 01.09.2016 a 31.08.2018 (cláusula 7ª da CCT de 2017 e 2018), não se podendo assim afirmar quanto às CCT que "foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base", devendo-se esse lapso temporal de um ou no máximo dois meses entre a celebração e a vigência das CCT à notória e habitual intensidade na negociação entre os Sindicatos/CONTRAF e a FENABAN, razão pelas quais a alegação da fiscalização não se aplicaria às CCT.

6.54. Segundo ela, além disso, não procederia a alegação fiscal de que "os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR", pois a data da assinatura dos instrumentos em questão seria totalmente irrelevante no caso concreto, já que, como reconhecido pela própria fiscalização, tanto os Acordos Coletivos quanto as Convenções Coletivas de Trabalho eram essencialmente idênticos uns aos outros, o que levou o Relatório Fiscal a tratá-los conjuntamente para efeito da análise fiscal, sendo citados seus itens 5.26 e 5.108.

6.55. Enfatiza, em seguida, que não só os Acordos Coletivos de 2014, 2015 e 2016 eram "bastante parecidos" entre si, como também eram "bastante parecidos" com os acordos celebrados nos anos anteriores, tendo já na autuação referente aos anos de 2010 a 2012 (processo n.º 16327.721021/2014-23) a fiscalização destacado tal fato.

6.56. Informa que, da mesma forma, também o teor das Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF vem se mantendo essencialmente o mesmo ao longo dos anos, como se pode constatar pela consulta a seus textos no endereço eletrônico da CONTRAF (<https://contrafcut.com.br/convencoes-coletivas>).

6.57. Para ela, nesse contexto, seria evidente que, independentemente da data da assinatura dos instrumentos em questão, os seus funcionários, ao longo de todo o período autuado, sabiam exatamente "os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR", não tendo sido, assim, violada a Lei n.º 10.101/00, que jamais previu a necessidade da assinatura dos acordos de PLR antes do início do período base.

6.58. Menciona que, além disso, tratando-se de instituição bancária, está submetida às Convenções Coletivas de Trabalho celebrada pela FEBRABAN com a CONTRAF a respeito da PLR, que são celebradas sempre no segundo semestre de cada ano, exatamente na mesma data em que subscreitas as Convenções Coletivas de Trabalho que tratam de todos os demais aspectos das relações entre os bancos e seus funcionários.

6.59. Nota que, se "a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 foi assinada em 13 de outubro de 2014", como constatado pela fiscalização, tal fato ocorreu justamente porque foi nessa data que se deu a assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho reproduzida às fls. 1773/1801, com todas as 68 cláusulas que disciplinam os mais variados aspectos das relações entre Bancos e seus funcionários (exceto obviamente quanto à PLR).

6.60. Afirma que, nesse contexto, seria natural que aguardasse a concretização das negociações anuais entre a FENABAN e a CONTRAF (que notoriamente ocorrem

apenas no segundo semestre de cada ano) para então celebrar os Acordos Coletivos próprios, sem que daí decorra qualquer prejuízo a seus funcionários quanto ao conhecimento dos "requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR", como equivocadamente alegado pela fiscalização.

6.61. Destaca que, na verdade, como demonstrariam diversos e-mails dela para seus funcionários (doc. 02), em janeiro de cada ano já se deflagrava o processo de avaliação com a discussão das metas ao longo de fevereiro e sua escolha pelo próprio funcionário de acordo com os critérios SMART, que deveria ser feita até final de fevereiro, sendo concluído em início de outubro com a avaliação em si e o posterior "feed back" ao funcionário.

6.62. Por fim, observa que os pagamentos, tanto relativos às CCT quanto aos Acordos Coletivos, ocorriam em datas coincidentes, nos termos da cláusula terceira dos acordos coletivos, e duas vezes por ano, sempre depois da assinatura dos instrumentos, a saber: i) primeiramente uma antecipação a ser paga até dez dias depois da assinatura da CCT (geralmente em outubro, no máximo início de novembro) nos termos da cláusula 2ª da CCT; e, ii) depois, o saldo remanescente até o primeiro dia útil de março do ano seguinte, nos termos da cláusula 1ª da CCT.

6.63. Assevera que, nesse contexto, em todos os períodos autuados restaram atendidas as condições constantes do § 7º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/00, introduzido pela Medida Provisória n.º 905, de 11.11.2019, segundo o qual consideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado: I) anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista; e, II) com antecedência de, no mínimo, noventa dias da data do pagamento da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento de antecipação.

6.64. Para ela, seja em razão do caráter nitidamente interpretativo (artigo 106, I do CTN) da regra em questão indicado pelo emprego da palavra "considera-se", seja por deixar de considerar infração algo que a fiscalização entendia como tal (artigo 106, II, "a" do CTN), no caso, a assinatura do instrumento quando já em curso o período base, se aplicaria a regra em questão ao caso concreto.

□ I.6 – Da questão do pagamento de PLR em montantes superiores aos salários:

6.65. Faz referência, aqui, inicialmente, aos itens 5.141 a 5.147 do Relatório Fiscal, nos quais se informa o recebimento de valores bastante elevados, na forma de PLR, por muitos empregados.

6.66. Destaca, então, que, aparentemente encantada com a própria tese da impossibilidade do pagamento de PLR em montante superior ao salário, a fiscalização não atentou para o fato de que os dados por ela mesma levantados nas fls. 2.559/2.648 demonstrariam a incorreção da tese.

6.67. Nota que, embora seja correta a constatação fiscal de que "Em relação aos pagamentos ocorridos durante o exercício de 2015, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 1,25% a 202,39%. No que tange aos pagamentos realizados ao longo do ano de 2016, nota-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,67% a 436,84%" (como de fato demonstra a planilha de fls. 2559/2648), não atentou o fiscal autuante para o fato de que, entre os milhares de funcionários dela arrolados pela fiscalização na referida planilha, somente 22 (vinte e dois) receberam PLR em montante superior ao salário, configurando apenas nesses casos a hipótese em que a "suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa" (item 5.145 do Relatório Fiscal), sendo certo que, mesmo que prevalecesse a "tese" fiscal, somente nesses casos específicos poder-se-ia concluir pelo suposto caráter salarial dos pagamentos.

6.68. Lembra que semelhante alegação formulada pela fiscalização em autos de infração lavrados contra ela referentes ao ano de 2013 foi expressamente rechaçada pelo CARF, no Acórdão n.º 2202-005.193.

6.69. Observa que as conclusões acima aplicam-se com perfeição também ao caso concreto, bastando o simples passar de olhos nas planilhas de fls. 2.559/2.648 para constatar-se que de fato "os planos de participação nos lucros da recorrente são fidedignos existindo, dentro de suas bases estruturantes, avaliações que variam caso a caso e espelham diversos percentuais por apontar diversos desempenhos próprios", afirmando:

□ que o funcionário André Guerreiro, que em 2015 recebeu salário de R\$ 124.404,29 e PLR de R\$ 247.998,38 (fl. 2.601), tendo assim obtido o segundo maior "percentual PLR x Salário" (199,35%), em 2016, tendo recebido salário de R\$ 149.531,88 (fl. 2.646), recebeu PLR de R\$ 60.303,07 (40,33%), a demonstrar claramente que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano, que no caso foi extraordinário em 2015 e bom em 2016;

□ que o funcionário Wilmar Cabral de Souza, que em 2015 recebeu salário de R\$ 141.933,29 (fl. 2.559), maior, portanto, do que o salário recebido por André Guerreiro naquele mesmo ano, recebeu em 2015 PLR de apenas R\$ 1.778,66, que no caso foi o menor "percentual PLR x Salário" (1,25%), o que também evidencia que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano, sendo certo ainda que provavelmente em função do fraco desempenho em 2015 já não era mais funcionário dela em 2016, como demonstra a planilha de fls. 2.602/2.648, relativa ao período, da qual não consta; e

□ que a expressiva maioria dos cerca de 3.500 (três mil e quinhentos) funcionários que recebeu PLR ocupou a faixa de 10% a 25% do salário anual, tendo sido pouquíssimos os casos de funcionários que receberam menos de 5% de PLR ou mais de 90%, tudo de acordo com o que se denomina, em ciência estatística, "distribuição normal padrão", representada por uma curva em forma de sino ou curva de Gauss, inerente ao método de avaliação utilizado por ela, que, por si só, revelaria a inexistência da suposta "substituição de parcela salarial" imaginada pela fiscalização, sobretudo quando se considera que dentre os (apenas) 22 casos de PLR superiores aos salários (entre os mais de 7000 - sete mil - somados em 2005 e 2016), o maior salário anual foi de R\$ 257.686,78, inserido portanto na faixa mediana dos salários pagos por ela, e não em sua faixa mais alta, como demandaria a "tese" da fiscalização.

6.70. Registra que tudo isso evidenciaria a absoluta higidez do seu plano de PLR, também constatada em processo de seu interesse relativo aos anos de 2010 a 2012, se afirmando, no Acórdão n.º 2401-004.987, que a Lei n.º 10.101, de 2000, não teria contemplado a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinado um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

6.71. Cita, ainda, julgado da 2ª Turma da CSRF, segundo o qual a exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, seria de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício.

□ I.7 – Da questão da possibilidade de pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação

6.72. A empresa remete, aqui, aos itens 5.132 a 5.139 do Relatório Fiscal, referentes à questão dos múltiplos instrumentos de negociação de PLR, nos quais consta a informação de que não haveria compensação entre a PLR relativa aos Acordos Coletivos com àquela decorrente das Convenções Coletivas.

6.73. Menciona que, embora a fiscalização admita expressamente a possibilidade da existência concomitante dos dois tipos de instrumento em questão, a saber, os Acordos Coletivos celebrados por ela e as Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF, alega que ela não teria obedecido as determinações legais pelo fato de que no caso "não há compensação com o plano previsto em convenção coletiva".

6.74. Defende, no caso, que se trataria de interpretação equivocada do artigo 3º da Lei n.º 10.101/00.

6.75. Ressalta que o legislador distingue com precisão nos 11 (onze) parágrafos do artigo 3º da Lei n.º 10.101/00 as situações em que obriga (§§ 5º, 6º, 7º 8º e 11), permite (§§ 1º, 3º, 4º e 9º), proíbe (§ 2º), ou interpreta (9º), não podendo, assim, prevalecer a interpretação da fiscalização no sentido de que o § 3º, ao prever que "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 trabalhos atinentes à participação nos lucros ou resultados", estaria a obrigar tal compensação.

6.76. Nota que, a prevalecer a interpretação fiscal, estaria sendo "punida" por não exercer uma faculdade que lhe é legalmente concedida.

6.77. Informa, ainda, que, no caso concreto, as Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF, transcritas no próprio Relatório Fiscal, preveriam expressamente, que "No pagamento da "REGRA BASICA" da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2014, em razão de planos próprios." e que "A PARCELA ADICIONAL NÃO SERÁ COMPENSÁVEL com valores devidos em razão de planos próprios."

6.78. Para ela, nesse contexto, a prevalecer a interpretação fiscal, estaria sendo "punida" pela segunda vez por cumprir uma determinação imposta pelas Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF, o que reforça o seu absurdo, sobretudo quando se considera que, de acordo com o artigo 611 da CLT, a Convenção Coletiva de Trabalho tem "caráter normativo", e de acordo com seu artigo 611-A, "A convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho têm prevalência sobre a lei quando, entre outros, dispuserem sobre: (...) XV - participação nos lucros ou resultados da empresa".

6.79. Saliencia que, ainda que prevalecesse a interpretação fiscal, jamais poderia ser aplicada à parcela adicional do PLR em razão da expressa determinação das Convenções Coletivas de Trabalho.

6.80. Por fim, afirma que, ainda que prevalecesse o entendimento da fiscalização, é evidente que ele só poderia se aplicar aos Acordos Coletivos celebrados por ela, mas não às Convenções Coletivas de Trabalho celebradas em datas anteriores, sob pena de ser "punida" ainda uma terceira vez pelo fato de ter celebrado os Acordos Coletivos, que, caso não existissem, não poderiam justificar o lançamento quanto ao PLR pago com base nas referidas Convenções.

6.81. E conclui no sentido de que não remanesceria dúvida quanto à improcedência do lançamento relativamente ao PLR.

## II – Dos pagamentos a título de prêmio:

7. Faz referência, aqui, a empresa, aos itens 6.15 a 6.19 do Relatório Fiscal, e alega que se afiguraria improcedente a acusação fiscal, já que os prêmios em questão não são habituais.

7.1. Explica que, nos termos do artigo 201, parágrafo 11 da Constituição Federal de 1998, somente os ganhos habituais do empregado se incorporariam ao salário para efeito das contribuições previdenciárias.

7.2. Observa que, nesse contexto, se aplicaria ao caso concreto a regra prevista no artigo 28, § 9º, "e", 7 da Lei n.º 8.212/91, segundo o qual não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais.

7.3. Menciona que a regra acima da Lei n.º 8.212/91 foi regulamentada pelo artigo 214, parágrafo 9º, inciso V, letra "j" do Decreto n.º 3.048/99, que praticamente repetiu os seus termos.

7.4. Destaca que, da análise da legislação supra, se verificaria que a verba em questão – prêmio – não deve integrar o salário-contribuição, porque não é toda e qualquer quantia paga ao empregado que se encarta no conceito de salário ou mesmo de remuneração, nem tampouco a expressão "a qualquer título" (art. 201 da CF/88 e 28 da Lei 8.212/91) é abrangente o suficiente para albergar toda e qualquer quantia recebida pelo empregado e paga pelo empregador, pois se assim fosse bastaria que a dicção dos textos legais se reportasse às quantias recebidas e pagas, descartando-se, por despicendo, o referencial a remuneração ou salário.

7.5. Consigna que, quando os dispositivos em questão falam em "remuneração" e "folha de salários", estão se referindo a pagamentos à guisa de contraprestação de serviços prestados, a qualquer título.

7.6. Para ela, se os pagamentos e recebimentos se fazem a qualquer título, mas com escopo remuneratório, evidencia-se que integram eles tal base de cálculo, mas, se não, restam alheios a ela.

7.7. Entende que, para que algum valor seja considerado salário ou mesmo tenha a natureza salarial, deveria conjugar dois fatores: 1) a contraprestação de serviços; e, 2) a habitualidade, não havendo como se incluir o prêmio em questão no salário-contribuição, eis que se trata de verba absolutamente desvinculada do salário ou da remuneração.

7.8. Sustenta que, no caso concreto, seria evidente o caráter eventual e não contraprestacional dos prêmios em questão.

7.9. Quanto aos prêmios relativos ao programa denominado "Reconhecimento" ou "City Anniversary" (rubrica 1426), informa que o seu caráter eventual seria evidente, já que é concedido ao funcionário que atinge 5 (cinco) anos de trabalho na empresa, evento que, por óbvio, só ocorre uma única vez.

7.10. Com relação ao prêmio denominado "Reconhecimento de Gross-Up" (rubrica 1427), registra que se trata tão somente do gross-up (reajustamento) efetuado para recompor o IRF relativo ao programa de "Reconhecimento", o que se poderia constatar pela planilha de fls. 2.848/2.942, pelo fato de tais prêmios aparecerem aos pares e pelo fato do "Reconhecimento de Gross-Up" (rubrica 1427) corresponder exatamente ao montante do IRF devido no pagamento do prêmio "Reconhecimento" ou "City Anniversary" (rubrica 1426), daí seu caráter eventual.

7.11. Registra que o mesmo se aplicaria quanto ao prêmio relativo ao programa "R.A.V.E." (rubricas 1081 e 1487), que, por ser devido "excepcionalmente para aqueles funcionários que apresentassem e/ou entregassem um resultado que superou as expectativas", ostentaria nítido caráter eventual, tratando-se, além disso, de prêmio variável em função do desempenho do funcionário, como se pode constatar pela planilha de fls. 2.848/2.942.

7.12. Nota que, bastaria o simples passar de olhos sobre a planilha de fls. 2.848/2.942, para se constatar que os nomes dos funcionários simplesmente não se repetem (exceto obviamente quanto aos "pares" formados pelo "Reconhecimento" e o "Reconhecimento de Gross-Up").

7.13. Frisa que não restaria dúvida de que se trataria de prêmio desvinculado do salário, pois o prêmio em questão não teria o caráter de habitualidade.

7.14. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Trabalhistas e do CARF sobre a matéria.

7.14. Segundo ela, ante o exposto, dúvida não remanesceria quanto à violação ao artigo 28, § 9º, letra "e", item 7 da Lei nº 8.212/91, § 1º do art. 457 da CLT e artigo 201, § 11 da Constituição Federal, perpetrada pela fiscalização, ao pretender considerar os prêmios pagos por ela a seus empregados como remuneração sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

7.15. Por fim, observa que, embora tenha o CARF mantido por voto de qualidade o lançamento efetuado contra ela de prêmio não habitual pago a seus funcionários no

Acórdão n.º 2401-004.987 (proferido nos autos do processo n.º 16327.721021/2014-23, que foi desdobrado no processo n.º 16327.721074/2019-59 quanto à parte do lançamento relativo ao prêmio), o crédito em questão teve sua exigibilidade suspensa pelo TRF da 3ª Região, em razão de seu caráter não remuneratório, até o julgamento definitivo da Ação Ordinária n.º 5026984-80.2019.4.03.6100 (doc. 03 - Agravo de instrumento n.º 5000582-89.2020.4.03.0000).

### III – Dos pagamentos a título de hiring bônus:

8. Faz referência, aqui, a empresa, aos itens 7.15 a 7.21 do Relatório Fiscal, os quais tratam do Hiring Bônus, que objetivaria a retenção do profissional na sociedade pelo maior tempo possível, evitando a saída de pessoal estratégico para a concorrência, consistindo em um valor oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na empresa por determinado período de tempo.

8.1. Esclarece, inicialmente, que, no caso concreto, como demonstrariam as próprias transcrições das Propostas de Contratação constantes do Relatório Fiscal, ao contrário do que supõe a fiscalização, o empregado que não permanecer trabalhando para ela no prazo acordado pertinente à cláusula de hiring bônus deverá restituir a totalidade do valor recebido, e não apenas parte, o que confirma sua natureza não remuneratória, pois, ainda que o funcionário trabalhe 23 meses, nada receberá a título de hiring bônus, caso se desligue antes de completados os 24 meses contratados.

8.2. Destaca, ademais, que ainda que se atribuisse ao hiring bônus natureza salarial, a fiscalização ocorreu em erro quanto ao momento de ocorrência do suposto fato gerador, aplicando-se ao caso o artigo 117 do CTN.

8.3. Nota que, como reconheceria a própria fiscalização, "se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado passa a ter direito a ficar com o bônus/gratificação", se tratando, portanto de condição suspensiva, sendo evidente que somente se poderia considerar ocorrido o fato gerador das contribuições exigidas no momento em que tal condição se perfizesse, o que, no caso dos hiring bônus concedidos por ela, se daria a depender do contrato no 24º mês subsequente à contratação (fls. 1.708/1.741), a revelar, no caso, o erro quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador.

8.4. Afirma que, ainda que assim não fosse, porém, tratando-se o hiring bônus de verba paga por ela a seu funcionário somente uma única vez, haveria de ser considerado ganho eventual, excluído da tributação das contribuições exigidas, por força do artigo 28, § 9º, "e", 7 da Lei n.º 8.212/91.

8.5. Registra, além disso, que não se trataria o hiring bônus de verba remuneratória, mas sim indenizatória, nos termos do que já teria sido decidido pelo CARF no Acórdão n.º 2301-003.392.

### IV – Do terço constitucional de férias:

9. Menciona, aqui, a impugnante que a fiscalização pretendia exigir dela o pagamento de contribuições previdenciárias sobre o pagamento do terço constitucional de férias aos seus empregados, por entender que tal verba teria natureza remuneratória.

9.1. Salienta, no entanto, que, ao contrário do que sustenta a fiscalização, o terço constitucional de férias não teria natureza remuneratória, o que já foi reconhecido pela 1ª Seção do STJ, em sede de recurso repetitivo (art. 543-C do CPC), no Recurso Especial n.º 1.230.957.

9.2. Observa que o entendimento do STJ já vem sendo adotado pela jurisprudência administrativa, mencionando, a título exemplificativo, as ementas de algumas decisões.

9.3. E conclui que, por essa razão, não mereceria ser mantida a exigência das contribuições sobre o terço constitucional de férias.

### V – Dos pagamentos de vale alimentação e refeição:

10. Faz referência, aqui, inicialmente, aos itens 9.3 a 9.5, 9.12 a 9.15, 9.17 a 9.21, 9.24, 9.25, 9.29 a 9.31, e 9.37 do Relatório Fiscal, que tratam do Auxílio Alimentação, nos

quais se informa que a exclusão da base de cálculo das contribuições previdenciárias não seria aplicável às parcelas destinadas ao custeio da alimentação pagas em pecúnia, ou mediante vales, tíquetes ou cartões até 10/11/2017.

10.1. Esclarece que, embora tenha a fiscalização se referido, no Relatório Fiscal, a "valores pagos (...) em pecúnia", é fato incontroverso que ela, em momento algum, efetuou qualquer pagamento em dinheiro para seus funcionários a título de auxílio alimentação, o que poderia ser constatado pela simples leitura da planilha de fls. 3.547/3.739, na qual ficaria claro que a totalidade dos valores pagos por ela deu-se sob a forma de vale alimentação ou vale refeição, cujo somatório a fiscalização designa equivocadamente "Total Auxílio Alimentação em Pecúnia".

10.2. Para a empresa, ao contrário do que supõe a fiscalização, o auxílio alimentação concedido por ela a seus funcionários sob a forma de auxílio refeição e cesta alimentação por meio de cartões magnéticos não se equipararia ao pagamento em dinheiro, mas sim ao pagamento "in natura", sobretudo quando se considera que, no caso concreto: i) os auxílios em questão se dão sob a égide do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT instituído pela Lei n.º 6.321/76 (doc. 04), tendo apresentado à fiscalização a prova de sua adesão ao programa (conforme petição protocolada em 23.04.2019 - fls. 1.647/1.648, documento que, além de desconsiderado pela fiscalização, sequer foi juntado aos autos); e, ii) os cartões magnéticos fornecidos por ela só podem ser utilizados na aquisição de refeição ou na compra de comida.

10.3. Observa que os pagamentos em cartão magnético ou ticket para aquisição de refeição ou alimentação efetuados no âmbito do PAT não teria natureza salarial, de acordo com a legislação de regência, citando o art. 28, § 9º, "c" da Lei n.º 8.212/91.

10.4. Faz menção, ainda, ao disposto pela Portaria da Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho n.º 3, de 01.03.2002, que "Baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT)", destacando o seu art. 17, inciso VI.

10.5. Assevera que, além do fornecimento de refeição ou alimentação por meio de cartões magnéticos ou tickets serem expressamente previstos no âmbito do PAT, o fato de serem válidos somente para o pagamento de refeições ou alimentações (artigo 17, VI) evidentemente lhes conferiria o caráter "in natura" referido pela regra isentiva da alínea "c" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91.

10.6. Cita, ainda, os arts. 499, e 503, § 2º da IN RFB n.º 971/09, segundo os quais não integraria a remuneração, a parcela in natura, sob forma de utilidade alimentação, fornecida pela empresa regularmente inscrita no PAT aos trabalhadores por ela diretamente contratados, de conformidade com os requisitos estabelecidos pelo órgão gestor competente, sendo que, para a execução do PAT, a empresa inscrita poderia firmar convênios com entidades que fornecessem ou prestassem serviços de alimentação coletiva, considerando-se esta última a administradora de documentos de legitimação para aquisição de refeições e gêneros alimentícios.

10.7. Nota que, considerando-se que os "documentos de legitimação" em questão, que já foram referidos na Portaria 3/2002, seriam justamente os tickets e cartões magnéticos válidos somente para o pagamento de refeições e alimentação, restaria evidente sua caracterização como pagamento "in natura" efetuado no âmbito das regras do PAT.

10.8. Explica que, embora tais dispositivos tenham sido revogados pela IN/RFB n.º 1867/2019, tal se deu tão somente porque, com as alterações promovidas no § 2º do artigo 457 da CLT pela Lei n.º 13.467/17, apenas o pagamento efetuado em dinheiro ficou excluído da natureza não remuneratória do auxílio alimentação, razão pela qual as regras anteriormente previstas nos artigos 499 a 504 da IN/RFB n.º 971/09 tornaram-se desnecessárias em razão da nova redação do artigo 58 desta mesma IN, dada pela IN/RFB n.º 1867/2019, que desvinculou da obrigatoriedade da inscrição no PAT a isenção previdenciária de todo o qualquer auxílio alimentação que não seja pago em dinheiro.

10.9. Registra que a jurisprudência da 2ª Turma da CSRF seria inequívoca no sentido de que o fornecimento de alimentação por meio de cartão alimentação no âmbito do PAT é isento da incidência de contribuições previdenciárias, sendo referido o acórdão n.º 9202-007.701, proferido em 27.03.2019, afirmando que, embora, nesse caso, o recurso especial da Fazenda Nacional tenha sido provido (e mesmo assim por voto de qualidade) para restabelecer a exigência da contribuição previdenciária, isso somente ocorreu porque a empresa em questão não havia aderido ao PAT, diferentemente do caso concreto, em que ela inscreveu-se no PAT em 2004 (doc. 04), muito antes dos fatos considerados no presente lançamento, sendo certo que está até hoje inscrita no referido programa, conforme informação obtida em "<http://trabalho.gov.br/pat/relacao-de-empresas-beneficiarias-ativas-no-pat>" (doc. 04).

10.10. Consigna que foi no âmbito do PAT que ela celebrou contrato de prestação de serviços de administração de cartões alimentação e restaurante com a Ticket Serviços S.A., transcrevendo algumas de suas cláusulas.

10.11. Destaca que o auxílio alimentação vem sendo fornecido por ela com base nas regras do PAT, o que por si só garantiria a isenção previdenciária, nos termos da pacífica jurisprudência da 2ª Turma da CSRF (acórdão n.º 9202-007.701).

10.12. Afirma que, não obstante, ainda que assim não fosse, no caso concreto, todos os fatos acima mencionados atestariam a absoluta impossibilidade de que os cartões em questão fossem utilizados para aquisição de quaisquer outras coisas que não refeições ou alimento, o que por si só garantiria seu caráter de prestação "in natura" independentemente da inscrição no PAT, referindo, nesse sentido, jurisprudência da 2ª Turma da CSRF.

10.13. Menciona, ainda, que as CCT's transcritas no próprio Relatório Fiscal deixariam bem clara a natureza não remuneratória do auxílio alimentação, fornecido para o trabalho e não pelo trabalho, como por exemplo o fato dos cartões serem fornecidos antecipadamente, bem como nos períodos de gozo de férias, de afastamento por doença ou acidente de trabalho, e nos períodos de licença maternidade.

10.14. Observa, ademais, a absoluta irrelevância para o caso concreto das ponderações da fiscalização referentes à nova redação do § 2º do artigo 457 da CLT e sua aplicabilidade apenas para os fatos posteriores a novembro de 2017, pois, muito embora tenha de fato passado a reconhecer que "As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário", o que levou a própria Receita Federal a reconhecer que a partir daí o auxílio alimentação fornecido mediante cartão ou ticket não teria natureza remuneratória, tal alteração seria absolutamente irrelevante para as empresas inscritas no PAT e sujeitas ao seu regime, que mesmo antes eram isentas das contribuições previdenciárias, como reconhecido pela CSRF, bem como para o caso de cartões que somente poderiam ser utilizados para a aquisição de alimentos, que não podem ser equiparados a pagamento em dinheiro.

10.15. Por fim, afirma que, ainda que todo o acima exposto não fosse suficiente para demonstrar a natureza não remuneratória dos fornecimentos de refeição e alimentação por meio de cartões magnéticos efetuados por ela, o mero fato da Portaria Secretaria de Inspeção do Trabalho/Departamento de Segurança e Saúde no Trabalho n.º 3, de 01.03.2002, e da IN/RFB n.º 971/09 a preverem, por si só, já asseguraria a improcedência do presente lançamento, seja de sua totalidade em função da impossibilidade de modificação do critério jurídico (artigo 146 do CTN), seja quando menos da multa e dos juros em razão da aplicação da regra do parágrafo único do artigo 100 do CTN.

10.16. E conclui que, por essas razões, não poderia prevalecer, no caso concreto, a exigência de contribuições sobre o auxílio alimentação prestado por ela.

VI – Do pedido:

11. Diante do exposto, requer seja acolhida a impugnação, para o fim de se reconhecer a insubsistência dos Autos de Infração que integram o presente processo administrativo.

#### DO TERMO DE INTIMAÇÃO

12. Por meio do Termo de Intimação n.º 207/2020, emitido pela Divisão de Controle e Acompanhamento Tributário (DICAT) da Delegacia Especial da RFB de Instituições Financeiras (DEINF), de fl. 5.589, o contribuinte foi intimado a, reapresentar, no prazo de 20 (vinte) dias a contar do recebimento deste, a impugnação juntada aos autos do processo em 27/02/2020, assinada por 2 (dois) procuradores, tendo em vista que tal impugnação tinha sido assinada apenas por 1 (um) procurador, estando em desacordo com o disposto na procuração outorgada, que dispunha que os poderes conferidos aos seus bastantes procuradores eram para agirem em conjunto de 2 (dois).

12.1. O contribuinte foi cientificado do referido Termo de Intimação em 06/03/2020, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, de fl. 5.592.

#### DA REAPRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO

13. A empresa, em cumprimento ao Termo de Intimação n.º 207/2020, reapresentou, em 11/03/2020 (fl. 5.594), a impugnação que havia sido juntada aos autos, em 27/02/2020, assinada por dois procuradores, sendo esta anexada às fls. 5.597 a 5.666, e as cópias dos documentos de identificação dos referidos subscritores anexados às fls. 5.667 a 5.668.

É o relatório.

A Autoridade Julgadora considerou o lançamento procedente, em decisão com a seguinte ementa:

#### ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

#### CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições previdenciárias a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. PRÊMIOS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. ADICIONAL DE 1/3 (UM TERÇO) DE FÉRIAS.**

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive aqueles recebidos a título de prêmios ou bônus, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

As parcelas pagas/creditadas aos segurados empregados a título de adicional de férias de que trata o inciso XVII do artigo 7º da Constituição Federal integram o salário-de-contribuição.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991 não integram o salário-de-contribuição.

#### AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA.

Para que o auxílio alimentação das empresas não sofra a incidência de contribuições previdenciárias, conforme a legislação vigente à época dos fatos geradores, é necessário que o mesmo seja fornecido "in natura". O auxílio alimentação fornecido pelo empregador em espécie, ou mediante cartões até 10/11/2017, integra o salário-de-contribuição.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA DE OFÍCIO. JUROS. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

No lançamento do crédito tributário, é correta a incidência da multa de ofício de 75% sobre o valor das contribuições apuradas, capitulada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/1996, ao qual remete o artigo 35-A da Lei n.º 8.212/1991, incluído pela Medida Provisória n.º 449/2008, bem como a aplicação de juros moratórios, previstos na legislação.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO. LANÇAMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento alusivo às contribuições destinadas a terceiros o que restar decidido no lançamento das contribuições previdenciárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 02/06/2020 (fls. 5785), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 03/07/2020 (fls. 5786, 5.788 e ss)[período em que houve prorrogação de prazos por conta da pandemia Portaria CARF 10199/2020], insurgindo-se contra o lançamento ao enfoque de que:

- 1 – os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;
- 2 – inexistente obrigatoriedade legal ao registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho os pagamentos de PLR;
- 3 – a existência de valores mínimos a serem pagos não retira a natureza de PLR dos pagamentos;
- 4 – restaram comprovadas as regras claras e objetivas insertas nos Acordos Coletivos;

Assinala que:

Além dessa explicação, o Recorrente forneceu à fiscalização:

- i) os acordos coletivos celebrados pelo Recorrente, bem como os anexos que os integram para todos os efeitos legais, nos termos da cláusula segunda, segundo a qual “as partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados, nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos” (fls. 112/181);
- ii) toda a documentação prevista nos acordos coletivos relativa à aplicação da metodologia de avaliação nos termos acima descritos para o período autuado, que foi denominada pela fiscalização “Cartilhas Scorecard PPR” (fls. 231/1167); e,
- iii) exemplos, por amostragem, de avaliações relativas ao período autuado (fls. 1168/1671).

(...)

De início, com a devida vênia não procede a alegação de que aquilo que a fiscalização denominou “Cartilhas Scorecard PPR”, da qual constam “os indicadores do desempenho das áreas e seus pesos”, “não são parte integrante dos Acordos de PLR” (fl. 2452), pois são expressamente previstas nos anexos aos Acordos Coletivos quando se

referem às regras próprias de cada uma das 4 (quatro) categorias de funcionários, bem como aos formulários internos de avaliação relativos aos funcionários.

(...)

Exemplo deveras interessante é a avaliação do funcionário Antônio Rubens de Almeida Neto (fls. 1213/1215), cuja competência avaliada no caso era justamente a de gerenciar o estabelecimento de metas de seus subordinados, “*verbis*”:

(...)

Dessa forma, sendo a distinção entre o “desempenho regular, rotineiro e ordinário” do empregado e seu “desempenho extraordinário” apenas de grau de excelência dos resultados e não da natureza das atividades, com renovada vênia não procede a alegação de que os critérios de avaliação adotados pelo Recorrente, por se referirem a “tarefas decorrentes do contrato de trabalho”, não justificam o pagamento da PLR.

(...)

Com a devida vênia, não faz sentido a fiscalização exigir do Recorrente que a documentação atinente à avaliação de seus funcionários fosse assinada e dela constassem datas, já que o processo de avaliação dos milhares de funcionários do Recorrente é feito por meio de rede interna ou “intranet”, sendo que a mera leitura das avaliações de desempenho evidencia que elas foram produzidas exatamente no período em que ocorreram os fatos (2015 e 2016), o que se pode constatar pelas inúmeras e constantes referências dos avaliados a datas em 2015 e 2016 em relação às quais não pode a fiscalização sem qualquer justificativa ou indício de falsidade supor não corresponderem ao período em questão, como expressamente reconhecido pelo CARF nas decisões proferidas em favor do Recorrente já referidas, “*verbis*”:

5 – os Acordos foram assinados *em 13.10.2014, 03.11.2015 e 13.10.2016, suas respectivas vigências vão de 01.09.2014 a 31.08.2015 (cláusula 5ª da CCT de 2014), 01.09.2015 a 31.08.2016 (cláusula 5ª da CCT de 2015) e 01.09.2016 a 31.08.2018 (cláusula 7ª da CCT de 2017 e 2018), não se podendo assim afirmar quanto às CCT que “foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base”, devendo-se esse lapso temporal de um ou no máximo dois meses entre a celebração e a vigência das CCT à notória e habitual intensidade na negociação entre os Sindicatos/CONTRAF e a FENABAN (...)* Além disso, não procede a alegação fiscal de que “os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR”, pois a data da assinatura dos instrumentos em questão é totalmente irrelevante no caso concreto, já que, como reconhecido pela própria fiscalização, tanto os Acordos Coletivos quanto as Convenções Coletivas de Trabalho eram essencialmente idênticos uns aos outros, o que levou o Relatório Fiscal a trata-los conjuntamente para efeito da análise fiscal, (...) Na verdade, não só os Acordos Coletivos de 2014, 2015 e 2016 eram “bastante parecidos” entre si, como também eram “bastante parecidos” com os acordos celebrados nos anos anteriores, tendo já na autuação referente aos anos de 2010 a 2012 (processo nº 16327.721021/2014-23) a fiscalização destacado tal fato (...) o simples fato de que no período autuado NÃO FORAM “introduzidas mudanças em seu teor” por si só revela a im procedência da conclusão da r. decisão recorrida, que de forma abstrata e dissociada da realidade indevidamente desconsiderou os fatos efetivamente ocorridos no período autuado. (...) como demonstram diversos e-mails do Recorrente para seus funcionários (doc. 02 da impugnação), em janeiro de cada ano já se deflagrava o processo de avaliação com a discussão das metas ao longo de fevereiro e sua escolha pelo próprio funcionário de acordo com os critérios SMART (acrônimo em inglês para “specif”/específico, “mensurable”/mensurável, “assignable”/atribuível, “realistic”/realístico, e “time based”/baseado no tempo), que deveria

*ser feita até final de fevereiro, sendo concluído em início de outubro com a avaliação em si e o posterior “feed back” ao funcionário.*

*6 –entre os milhares de funcionários do Recorrente arrolados pela fiscalização na referida planilha, somente 22 (vinte e dois) receberam PLR em montante superior ao salário, configurando apenas nesses casos a hipótese em que a “suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa” (item 5.145 do Relatório Fiscal), sendo certo que mesmo que prevalecesse a “tese” fiscal somente nesses casos específicos poder-se-ia concluir pelo suposto caráter salarial dos pagamentos.*

- que o funcionário André Guerreiro, que em 2015 recebeu salário de R\$124.404,29 e PLR de R\$247.998,38 (fl. 2601), tendo assim obtido o segundo maior “percentual PLR x Salário” (199,35%), em 2016, tendo recebido salário de R\$149.531,88 (fl. 2646), recebeu PLR de R\$60.303,07 (40,33%), a demonstrar claramente que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano, que no caso foi extraordinário em 2015 e bom em 2016;
- que o funcionário Wilmar Cabral de Souza, que em 2015 recebeu salário de R\$141.933,29 (fl. 2559), maior, portanto, do que o salário recebido por AndréGuerreiro naquele mesmo ano, recebeu em 2015 PLR de apenas R\$1.778,66, que no caso foi o menor “percentual PLR x Salário” (1,25%), o que também evidencia que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano sendo certo ainda que provavelmente em função do fraco desempenho em 2015 já não era mais funcionário do Recorrente em 2016, como demonstra a planilha de fls. 2602/2648, relativa ao período, da qual não consta;
- que a expressiva maioria dos cerca de 3.500 (três mil e quinhentos) funcionários que recebeu PLR ocupou a faixa de 10% a 25% do salário anual, tendo sido pouquíssimos os casos de funcionários que receberam menos de 5% de PLR ou mais de 90%, tudo de acordo com o que se denomina, em ciência estatística, “distribuição normal padrão”, representada por uma curva em forma de sino ou curva de Gauss, inerente ao método de avaliação utilizado pelo Impugnante, que por si só revela a inexistência da suposta “substituição de parcela salarial” imaginada pela fiscalização, sobretudo quando se considera que dentre os (apenas) 22 casos de PLR superiores aos salários (entre os mais de 7000 – sete mil – somados em 2005 e 2016), o maior salário anual foi de R\$257.686,78, inserido portanto na faixa mediana dos salários pagos pelo Recorrente, e não em sua faixa mais alta, como demandaria a “tese” da fiscalização.

7 – é possível pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação. Que inexistente obrigatoriedade de compensação;

8 – os prêmios pagos não eram habituais, de forma a não haver incidência tributária;

Quanto aos prêmios relativos ao programa denominado “Reconhecimento” ou “City Anniversary” (rubrica 1426), seu caráter eventual é evidente, já que é concedido ao funcionário que atinge 5 (cinco) anos de trabalho na empresa, evento que por óbvio só ocorre uma única vez.

Já quanto ao prêmio denominado “Reconhecimento de Gross-Up” (rubrica 1427), trata-se tão somente do gross-up (reajustamento) efetuado para recompor o IRF relativo ao programa de “Reconhecimento”, o que se pode constatar inclusive pela planilha de fls. 2848/2942, pelo fato de tais prêmios aparecerem aos pares e pelo fato do “Reconhecimento de Gross-Up” (rubrica 1427) corresponder exatamente ao montante do IRF devido no pagamento do prêmio “Reconhecimento” ou “City Anniversary” (rubrica 1426), daí seu caráter eventual.

Por fim, o mesmo se aplica quanto ao prêmio relativo ao programa “R.A.V.E.” (rubricas 1081 e 1487), que, por ser devido “excepcionalmente para aqueles funcionários que

apresentassem e/ou entregassem um resultado que superou as expectativas”, ostenta nítido caráter eventual, tratando-se além disso de prêmio variável em função do desempenho do funcionário, como se pode constatar pela planilha de fls. 2848/2942.

Com efeito, basta o simples passar de olhos sobre a planilha de fls. 2848/2942 para se constatar que os nomes dos funcionários simplesmente não se repetem (exceto obviamente quanto aos “pares” formados pelo “Reconhecimento” e o “Reconhecimento de Gross-Up”).

Assim, não resta dúvida de que se trata de prêmio desvinculado do salário, pois o prêmio em questão não tem o caráter de habitualidade

#### 9 – o pagamento de *hiring bonus* não integra o salário de contribuição.

Logo de início, cabe esclarecer que no caso concreto, como demonstram as próprias transcrições das Propostas de Contratação constantes do Relatório Fiscal, ao contrário do que supõe a fiscalização, o empregado que não permanecer trabalhando para o Recorrente no prazo acordado pertinente à cláusula de “hiring bonus” deverá restituir a TOTALIDADE do valor recebido, e não apenas “parte”, o que confirma sua natureza não remuneratória, pois AINDA QUE O FUNCIONÁRIO TRABALHE 23 MESES NADA RECEBERÁ A TÍTULO DE HIRING BÔNUS CASO SE DESLIGUE ANTES DE COMPLETADOS OS 24 MESES CONTRATADOS

(...)

“se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado PASSA A TER DIREITO a ficar com o bônus/gratificação”. Trata-se, portanto de condição suspensiva, sendo evidente assim que somente se poderia considerar ocorrido o fato gerador das contribuições ora exigidas no momento em que tal condição se perfizesse, o que, no caso dos “hiring bonus” concedidos pelo Recorrente, se daria a depender do contrato no 24º mês subsequente à contratação (fls. 1708/1741), a revelar no caso o erro quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador.

Nesse contexto, “data maxima venia” não procede a alegação da r. decisão recorrida de que “o hiring bônus foi pago sob condição resolutória” (fl. 5765), pois o valor a ele correspondente somente será integrado definitivamente ao patrimônio do empregado se e quando cumprida a condição temporal contratada.

Por fim, que assim não fosse, tratando-se o “hiring bonus” de verba paga pelo Recorrente a seu funcionário somente uma única vez, há de ser considerado ganho eventual, excluído da tributação das contribuições ora exigidas por força do artigo 28, § 9º, “e”, 7 da Lei nº 8.212/91, já examinado no item II acima, ao qual o Recorrente se reporta, no qual demonstrou a improcedência da alegação da r. decisão recorrida de que “a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, prevista no dispositivo citado, diz respeito a ocorrência de caso fortuito” (fl. 5765).

10 – o terço constitucional de férias gozadas não tem natureza remuneratória, consoante jurisprudência do STJ;

11 – os pagamentos de vale alimentação e refeição, pagos por meio de cartão magnético, equiparam-se ao pagamento *in natura*, não alcançados pela incidência tributária;

12 – descabe lançamento incidente sobre os valores de alimentação pagos em pecúnia.

Busca o cancelamento da autuação.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

Fl. 48 do Acórdão n.º 2202-009.717 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.720040/2020-81

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### Do Mérito

O Recorrente insurge-se contra a incidência de contribuições sociais e destinadas a terceiros sobre:

- 1 – os valores pagos como auxílio alimentação (cartão e pecúnia);**
- 2 – pagamento do terço constitucional de férias gozadas;**
- 3 - pagamento de *hiring bônus*;**
- 4 – pagamento de prêmios;**
- 5 – o pagamento de verbas a título de PLR, previstas em acordo coletivo de trabalho. A respeito das verbas de PLR, assinala que:**
  - a. os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;**
  - b. inexistente obrigatoriedade legal ao registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho dos pagamentos de PLR;**
  - c. a existência de valores mínimos a serem pagos não retira a natureza de PLR dos pagamentos;**
  - d. restaram comprovadas as regras claras e objetivas insertas nos Acordos Coletivos;**
  - e. os Acordos foram celebrados previamente**
  - f. o fato de alguns poucos funcionários receberem valores de PLR superiores à remuneração não desnatura a verba de ser indenizatória;**
  - g. é possível pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação. Que inexistente obrigatoriedade de compensação;**

Vejamos cada uma das temáticas abordadas no Recurso:

### 1 – Auxílio Alimentação por cartão e pago em pecúnia

Da instrução processual, observa-se que o auxílio alimentação foi pago em pecúnia e por cartão (Relatório Fiscal fls. 2.429 e ss).

Segundo o documento:

Este Relatório é parte integrante dos Autos de Infração lavrados, correspondendo a diferenças de contribuições sociais apuradas pela fiscalização, abaixo relacionadas, correspondentes respectivamente:

(i) Contribuição Previdenciária da Empresa: à parte patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, Prêmios, Hiring Bônus, Terço de Férias e Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Refeição; e

(...)

3.1 Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados – fevereiro a abril de 2015; novembro de 2015; fevereiro de 2016; abril de 2016; junho de 2016; e outubro a novembro de 2016;

3.2 Prêmios – janeiro de 2015 a dezembro de 2016;

3.3 Hiring Bônus – julho de 2015; março de 2016; e agosto de 2016;

3.4 Terço de Férias – janeiro de 2015 a dezembro de 2016;

3.5 Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia e/ou Mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição – janeiro de 2015 a dezembro de 2016.

(...)

4.2 Foram examinados durante a auditoria fiscal documentos tais como Resumos de Folhas e Folhas de Pagamento; Escrituração Contábil Fiscal – ECF (entregue no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED); Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP; Guias da Previdência Social – GPS; Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Acordos/Planos Próprios de Participações nos Lucros ou Resultados; Contratos de Hiring Bônus; Contratos de Prestação de Serviço de Auxílio Alimentação Mediante Cartões e respectivas Notas Fiscais de Serviço; e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF.

(...)

9.12 Especificamente no que tange ao Auxílio Alimentação, conclui-se, diante do exposto até o momento, que somente não há incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o Auxílio Alimentação que for pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa. A contrario sensu, quando o Auxílio Alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter in natura, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as Contribuições Sociais Previdenciárias.

(...)

9.15 Destarte, na hipótese de o Auxílio Alimentação ser pago em pecúnia ou mediante vales, tíquetes ou cartões, a parcela a ele correspondente possui natureza salarial e, desse modo, deve integrar a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

(...)

9.21 Assim, sendo o Auxílio Alimentação pago aos empregados e administradores mediante vales, tíquetes ou cartões, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias a partir de 11 de novembro de 2017. Antes dessa data, porém, somente não haverá incidência de Contribuições Previdenciárias sobre o Auxílio Alimentação pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa.

(...)

9.24 Através da leitura das Convenções Coletivas de Trabalho – CCT, relativas aos períodos de 2014/2015, 2015/2016 e 2016/2018, todas obtidas no endereço eletrônico [www.contrafcut.org.br](http://www.contrafcut.org.br) (CONTRAF – Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro), observa-se que o fornecimento pelo contribuinte de Auxílio Alimentação aos trabalhadores é pactuado através de negociação coletiva.

9.25 Sendo o teor das citadas Convenções Coletivas de Trabalho bastante parecido, transcreveremos aqui partes do acordo relativo ao período de 2014/2015 (vigente de 01/09/2014 a 31/08/2015), ipisis litteris

**CLÁUSULA 14ª AUXÍLIO REFEIÇÃO**

*Os bancos concederão aos seus empregados auxílio refeição no valor de R\$ 26,00 (vinte e seis reais), sem descontos, por dia de trabalho, sob a forma de tíquetes refeição ou tíquetes alimentação, facultado, excepcionalmente, o seu pagamento em dinheiro, ressalvadas as situações mais favoráveis relacionadas às disposições da cláusula e seus parágrafos, inclusive quanto à época de pagamento.*

*Parágrafo Primeiro*

*Os tíquetes refeição referidos no caput poderão ser, também, substituídos por cartão eletrônico, com a disponibilidade mensal na forma prevista no caput desta cláusula, nas localidades em que esse meio de pagamento seja normalmente aceito pelos estabelecimentos comerciais conveniados. Entretanto, havendo dificuldade de aceitação normal pelos estabelecimentos conveniados, o cartão será revertido para tíquetes refeição.*

(...)

**CLÁUSULA 15ª AUXÍLIO CESTA ALIMENTAÇÃO**

*Os bancos concederão aos seus empregados, cumulativamente com o benefício da cláusula anterior, Auxílio Cesta Alimentação, no valor mensal de R\$ 431,16 (quatrocentos e trinta e um reais e dezesseis centavos) sob a forma de 4 (quatro) tíquetes, no valor de R\$ 107,79 (cento e sete reais e setenta e nove centavos) cada um, junto com a entrega do Auxílio Refeição previsto na cláusula anterior, observadas as mesmas condições estabelecidas no seu caput e §§ 2º e 6º.*

(...)

9.29 Durante a auditoria foram apresentados ainda o Contrato Cliente Ticket Alimentação – Eletrônico e o Contrato Cliente Ticket Restaurante - Eletrônico, ambos celebrados, em 02 de janeiro de 2011, pelo prazo de vigência de doze meses contados a partir de sua assinatura e renovando-se automaticamente por iguais e sucessivos períodos, salvo manifestação expressa de qualquer das partes, entre o banco e a Ticket Serviços S.A. (CNPJ nº 47.866.934/0001-74) com o objeto de prestação de serviços de implantação, organização, gerenciamento e administração do:

(a) Sistema Ticket Alimentação – Eletrônico, consistente em sistema de gerenciamento de transações realizadas entre usuário (pessoa física portadora do Cartão Ticket Alimentação – Eletrônico, emitido pela contratada, habilitado a realizar transação na rede de estabelecimentos credenciada) e estabelecimentos credenciados (estabelecimentos comerciais voltados ao segmento de alimentação, tais como, supermercados, mercados, mercearias, açougues, padarias e similares), através de cartão eletrônico (de emissão e propriedade da contratada, cedido à contratante e entregue ao usuário para a realização de transações na rede de estabelecimentos credenciada); e

(b) Sistema Ticket Restaurante – Eletrônico, consistente em sistema de gerenciamento de transações realizadas entre usuário (pessoa física portadora do Cartão Ticket Restaurante – Eletrônico, emitido pela contratada, habilitado a realizar transação na rede de estabelecimentos credenciada) e estabelecimentos credenciados (estabelecimentos comerciais voltados ao segmento de restaurante, tais como, restaurantes, lanchonetes, padarias e similares), através de cartão eletrônico (de emissão e propriedade da contratada, cedido à contratante e entregue ao usuário para a realização de transações na rede de estabelecimentos credenciada).

9.30 Em relação ao Cartão Ticket Alimentação – Eletrônico e ao Cartão Ticket Restaurante - Eletrônico, estipula-se nos contratos acima citados que a contratada deverá fornecer os cartões à contratante (a qual promoverá a entrega dos mesmos aos usuários), na quantidade requisitada, juntamente com a respectiva senha e guia de utilização, no prazo de sete dias da data de recebimento do pedido. Ademais, a contratada compromete-se a disponibilizar os valores determinados pela contratante a título de benefício alimentação-convênio, a cada cartão para a utilização pelos usuários, na data determinada pela contratante. Deverá ainda a contratada, em conjunto com a contratante, desenvolver esforços de conscientização dos trabalhadores para a adequada

utilização do sistema, em atendimento às exigências do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT.

9.31 Juntamente aos retromencionados Contratos de Prestação de Serviço, foram apresentadas durante a auditoria as respectivas Notas Fiscais relativas aos exercícios de 2015 e 2016.

9.32 Os valores em reais, equivalentes à concessão de Auxílio Alimentação mediante fornecimento de Cartões Ticket Alimentação – Eletrônico e Cartões Ticket Restaurante - Eletrônico, foram consignados pelo contribuinte em seus Resumos de Folha de Pagamento, do período em apreço, nas seguintes rubricas:

- 4130 – Pedido Vale Alimentação;
- 4131 – Pedido 13º Vale Alimentação; e
- 4132 – Pedido Vale Refeição.

9.33 Ademais, constatou-se a existência de despesas do contribuinte com Auxílio Alimentação, mediante fornecimento dos cartões acima descritos contabilizadas nas contas Cosif: (i) n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação Alimentação (conta subsidiária n.º 600500006316) para as rubricas n.º 4130 e 4131 e (ii) n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação (Supermercado) NTE e Tickets – CSG (conta subsidiária n.º 600810001410) para a rubrica n.º 4132.

9.34 De mais a mais, além da concessão de Auxílio Alimentação através do fornecimento de cartões vista acima, verificou-se nas Folhas de Pagamento do contribuinte o pagamento em pecúnia a título desse auxílio nas rubricas n.º:

- 1075 – Compl. Vale/Ref./Alim.;
- 1256 – Vale Alimentação Mês;
- 1260 – Vale Refeição Mês;
- 1261 – Vale Alimentação Mês Seguinte;
- 1263 – Vale Refeição Mês Seguinte;
- 1264 – Vale Alimentação;
- 1267 – 13º Cesta Alimentação;
- 1286 – Vale Refeição Meses Anteriores;
- 1287 – Vale Alimentação Meses Anteriores.

9.35 As despesas com o Auxílio Alimentação em Pecúnia pagas através das rubricas (i) n.º 1256 Vale Refeição Mês, (ii) n.º 1261 Vale Alimentação Mês Seguinte, (iii) n.º 1264 Vale Alimentação, (iv) n.º 1267 13º Cesta Alimentação e (v) n.º 1287 Vale Alimentação Meses Anteriores foram escriturados na Conta Cosif n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação Alimentação (conta subsidiária n.º 600500006316). Por sua vez, as despesas com o Auxílio Alimentação em Pecúnia pagas por intermédio das rubricas (i) n.º 1075 Compl. Vale/Ref./Alim., (ii) n.º 1260 Vale Refeição Mês, (iii) n.º 1263 Vale Refeição Mês Seguinte e (iv) Vale Refeição Meses Anteriores foram escriturados na Conta Cosif n.º 8.17.27.00.3 Ticket Alimentação (Supermercado) NTE e Tickets - CSG (conta subsidiária n.º 600810001410).

9.36 Os valores referentes a todas essas verbas (em pecúnia ou mediante cartões) não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.

9.37 Diante do exposto, os valores pagos pelo contribuinte a seus empregados a título de Auxílio Alimentação, em pecúnia ou mediante Cartões Alimentação e Cartões Refeição, devem ser considerados como parcelas integrantes do salário de contribuição, estando sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias correspondentes.

9.38 Os montantes individualizados de Auxílio Alimentação concedido em pecúnia no período auditado foram discriminados no Demonstrativo de Auxílio Alimentação Concedido em Pecúnia por Beneficiário, apresentado pelo contribuinte durante a auditoria fiscal e verificado através dos Resumos Gerais Mensais das Folhas de Pagamento e respectivos Lançamentos Contábeis.

Sobre a temática, insta considerar que em 23/02/2022 foi publicado no DOU Edição 38, Seção 1, pg 15, despacho do Presidente da República que aprovou e tornou vinculante para a administração pública o Parecer nº 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU que traz a ementa abaixo reproduzida:

PARECER n. 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU

NUP: 00695.001437/2019-16

INTERESSADOS: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

ASSUNTOS: AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO

EMENTA: Exame acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores recebidos pelo empregado na forma de tíquetes ou congêneres. Dissonância interna apontada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Exame sob a disciplina do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, até 10 de novembro de 2017. Natureza jurídica de parcela não salarial, para os fins da exação em testilha. Consequências concretas da decisão e princípio da eficiência. O auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Extrai-se da fundamentação do Parecer/AGU:

38. Do exame de toda a questão em testilha parece ter ficado evidenciado, de fato, uma fundada dúvida no âmbito da Administração fiscal federal acerca de o auxílio-alimentação em tíquete ou congêneres compor, ou não, a base de cálculo da contribuição previdenciária, antes da entrada em vigor do novel art. 457, §2º da CLT. Dessa feita, considerando as potenciais consequências práticas da definição da questão, bem detalhadas no DESPACHO Nº 25/2022/PGFN-ME, não me parece razoável, sob a perspectiva da repercussão concreta e do princípio da eficiência, permanecer dúvida acerca da interpretação mais adequada, no caso, a de que o auxílio alimentação em tíquete ou congêneres não compôs a base de cálculo da contribuição previdenciária, em momento algum.

39. Conclui-se, pois, que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991. Em paralelo, sob perspectiva das consequências concretas da decisão e em deferência ao princípio da eficiência, igualmente, chegamos a mesma conclusão.

3. CONCLUSÃO:

40. Ante o exposto, concluiu-se que o auxílio-alimentação na forma de tíquetes ou congêneres, mesmo antes do advento do §2º do art. 457 da CLT, já não integrava a base de cálculo da contribuição previdenciária, nos termos do caput do art. 28 da Lei 8.212/1991.

Acolhidos os fundamentos do parecer vinculante, resta exonerado o crédito tributário constituído em face ao auxílio alimentação na forma de cartão.

No que toca aos créditos tributários constituídos face à alimentação paga em dinheiro, a jurisprudência do STJ, seguida por esta Relatora, é firme no sentido de que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o auxílio-alimentação, quando pago em pecúnia:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A CARGO DA EMPRESA (COTA PATRONAL, GIIL-RAT E CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS). BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DOS DESCONTOS RELATIVOS À PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NO CUSTEIO DO VALE-TRANSPORTE, VALE-ALIMENTAÇÃO E VALE-REFEIÇÃO. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015. II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança, visando assegurar o alegado direito líquido e certo de a impetrante, por si e suas filiais, "excluir os valores relativos ao desconto de vale transporte, vale alimentação e vale refeição assumidos pelos empregados, da base de cálculo das contribuições patronais a cargo da Impetrante (cota patronal de 20%, GIIL-RAT e contribuições a outras entidades/terceiros)", bem como de "apurar o indébito referente aos valores recolhidos a maior nos últimos 05 anos a título de contribuições previdenciárias patronais (cota patronal de 20%, GIIL-RAT e contribuições a outras entidades/terceiros), e de ser restituída por meio de compensação com quaisquer tributos devidos à Receita Federal do Brasil, ou por meio de restituição administrativa, a critério da Impetrante, atualizado pela taxa SELIC". O Juízo de 1º Grau denegou a segurança. O Tribunal de origem manteve a sentença. No Recurso Especial, sob alegada violação aos arts. 457, §§ 2º e 5º, da CLT, 97 e 110 do CTN, 2º, a e c, da Lei 7.418/85 e 28, § 9º, c, da Lei 8.212/91, a impetrante sustentou, uma vez mais, o alegado direito de excluir, por si e suas filiais, "os valores relativos ao desconto de vale transporte, vale alimentação e vale refeição assumidos pelos empregados, da base de cálculo das contribuições patronais". III. Na forma da jurisprudência do STJ, os valores descontados aos empregados correspondentes à participação deles no custeio de vale-transporte, vale-alimentação e vale-refeição não constam no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, relacionadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991. Por consequência, e por possuírem natureza remuneratória, tais valores devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições a cargo da empresa (cota patronal de 20%, GIIL-RAT e contribuições a outras entidades/terceiros). Precedentes: STJ, REsp 1.928.591/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/11/2021; AgInt no REsp 1.949.888/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 24/11/2021; AgInt no REsp 1.936.788/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 09/12/2021; AgInt no REsp 1.934.491/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 17/05/2022; AgInt no REsp 1.955.670/RS, Rel. Ministro MANOEL ERHARDT (Desembargador Federal convocado do TRF/5ª Região), PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/05/2022; AgInt no REsp 1.968.399/RS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 02/06/2022; AgInt no AgInt no REsp 1.945.598/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 15/09/2022; AgInt no AREsp 2.060.278/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 05/10/2022. IV. Agravo interno improvido.

(STJ - AgInt nos EDcl nos EDcl no REsp: 1948867 RS 2021/0217047-6, Data de Julgamento: 14/11/2022, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 22/11/2022)

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SERVIDOR PÚBLICO FEDERAL APOSENTADO. LICENÇA-PRÊMIO NÃO USUFRUÍDA E NÃO COMPUTADA EM DOBRO PARA FINS DE APOSENTADORIA. CONVERSÃO EM PECÚNIA. BASE DE CÁLCULO. INCÇUSÃO DO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO. PRECEDENTES. 1. Tendo o recurso sido interposto contra decisão publicada na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ. 2. É firme no âmbito desta Corte superior o entendimento, segundo o qual o auxílio-alimentação, quando pago em dinheiro, tem natureza remuneratória, constituindo, assim, a base de cálculo base de cálculo da conversão da licença-prêmio em pecúnia. Nesse sentido: AgInt no REsp n.

1.808.938/CE, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 18/11/2019, AgInt no AREsp 475.822/DF, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 19/12/2018; AgInt no REsp n. 1.583.070/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 7/10/2016. 3. Agravo interno não provido.

(STJ - AgInt no REsp: 1989160 RS 2022/0064277-8, Data de Julgamento: 15/08/2022, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/08/2022)

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ENTENDIMENTO FIRMADO POR JURISPRUDÊNCIA DO STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA. PECÚNIA. DIÁRIAS, INCIDÊNCIA. I - Trata-se, na origem, de ação ordinária visando ao afastamento da incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas parcelas, dentre elas, as diárias em valor superior a 50% da remuneração mensal e o auxílio-alimentação. Na sentença, julgou-se parcialmente procedente o pedido para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, férias indenizadas, terço constitucional de férias, auxílio-creche, diárias, auxílio-farmácia, multas previstas nos arts. 467 e 477- da CLT e ajuda de custo. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. Nesta Corte, foi negado provimento ao recurso especial. II - Primeiramente, cumpre salientar que o Tribunal de origem, ao analisar o conteúdo fático e probatório dos autos, consignou que "a lei é bastante clara ao estabelecer a incidência da contribuição quando o auxílio-alimentação é pago em dinheiro, possuindo natureza remuneratória. Só não incidiria a contribuição na hipótese de alimentos fornecidos" in natura "pela empresa, o que não ocorre no presente caso." Nesse contexto, esta Corte Superior tem jurisprudência firme no sentido de que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o auxílio-alimentação, quando pago em pecúnia. Sobre o assunto, confirmam-se os precedentes: AgInt no REsp n. 1.420.078/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 17/11/2016, DJe de 12/12/2016; AgInt no REsp n. 1.56.5207/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 4/10/2016, DJe de 11/10/2016. III - Na mesma esteira, a jurisprudência do STJ sedimentou-se no sentido de que sofre incidência da contribuição previdenciária o valor de diárias para viagens que excedam a 50% da remuneração mensal. Confirmam-se os precedentes: AgInt no REsp n. 1.698.798/BA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2018, DJe 23/11/2018; REsp n. 1.517.074/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/8/2017, DJe 15/9/2017. IV - Agravo interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp: 1808938 CE 2019/0103098-8, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 07/11/2019, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/11/2019)

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. ENTENDIMENTO FIRMADO POR JURISPRUDÊNCIA DO STJ. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. INCIDÊNCIA. PECÚNIA. DIÁRIAS, INCIDÊNCIA.

I - Trata-se, na origem, de ação ordinária visando ao afastamento da incidência de contribuições previdenciárias sobre diversas parcelas, dentre elas, as diárias em valor superior a 50% da remuneração mensal e o auxílio-alimentação. Na sentença, julgou-se parcialmente procedente o pedido para afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, férias indenizadas, terço constitucional de férias, auxílio-creche, diárias, auxílio-farmácia, multas previstas nos arts. 467 e 477- da CLT e ajuda de custo. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. Nesta Corte, foi negado provimento ao recurso especial.

II - Primeiramente, cumpre salientar que o Tribunal de origem, ao analisar o conteúdo fático e probatório dos autos, consignou que "a lei é bastante clara ao estabelecer a incidência da contribuição quando o auxílio-alimentação é pago em dinheiro, possuindo natureza remuneratória. Só não incidiria a contribuição na hipótese de alimentos fornecidos "in natura" pela empresa, o que não ocorre no presente caso." Nesse contexto, esta Corte Superior tem jurisprudência firme no sentido de que a contribuição previdenciária patronal incide sobre o auxílio-alimentação, quando pago em pecúnia. Sobre o assunto, confirmam-se os precedentes: AgInt no REsp n. 1.420.078/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 17/11/2016, DJe de 12/12/2016; AgInt no REsp n. 1.56.5207/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 4/10/2016, DJe de 11/10/2016.

III – Na mesma esteira, a jurisprudência do STJ sedimentou-se no sentido de que sofre incidência da contribuição previdenciária o valor de diárias para viagens que excedam a 50% da remuneração mensal. Confirmam-se os precedentes: AgInt no REsp n. 1.698.798/BA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 5/6/2018, DJe 23/11/2018; REsp n. 1.517.074/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/8/2017, DJe 15/9/2017.

Neste sentido, resta-nos manter a autuação em razão do auxílio-alimentação pago em dinheiro.

## **2 – incidência tributária sobre o terço constitucional de férias**

O Recorrente insurge-se contra o lançamento ao enfoque da não incidência de contribuição sobre o terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, argumentando que a verba possui natureza indenizatória/compensatória e não constitui ganho habitual do empregado.

O Colegiado de Piso assinalou que (fls. 5765/5768):

19. Não assiste razão à impugnante quando sustenta a impossibilidade da cobrança de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre o pagamento do terço constitucional de férias aos seus empregados.

19.1. Cabe informar que a remuneração de férias fruídas, na forma do artigo 7º, inciso XVII da Constituição Federal de 1988, com seu respectivo terço adicional, ou seja, a remuneração habitual acrescida de mais um terço, integra o salário-de-contribuição.

19.2. Na esteira do pensamento, segue a lição de Sergio Pinto Martins (in Direito da Seguridade Social. 19ª edição. São Paulo: Atlas, 2003, pg. 153), in verbis:

*As férias gozadas integram o salário-de-contribuição, pois têm natureza salarial. O terço constitucional (art. 7º, XVII, da Constituição) incidente sobre as referidas férias integrará também o salário-de-contribuição. A idéia é a de que se sobre o principal incide a contribuição, haverá também a incidência sobre o acessório. Tendo as férias gozadas natureza salarial, o terço também tem, aplicando-se o art. 92 do Código Civil.*

19.3. Ressalte-se, aqui, que a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de 1/3 (um terço) de férias está expressamente prevista no parágrafo 4º do artigo 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, a seguir transcrito, ao qual se vincula a autoridade administrativa.

*Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:*

(...)

*§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.*

(...)

(grifos nossos)

19.4. Acrescente-se, ainda, que, embora o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tenha decidido, em 26/02/2014, pela não incidência da contribuição previdenciária sobre o

terço constitucional de férias pago a empregados sujeitos ao RGPS, por ocasião do julgamento do Recurso Especial n.º 1.230.957/RS, submetido ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil (CPC), não se encontra a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), atualmente, vinculada à decisão proferida neste Recurso Especial.

19.5. Cumpre registrar, no caso, que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional assim se manifestou em relação à referida verba, por meio da Nota PGFN/CRJ n.º 640/2014:

(...)

IV

*Terço constitucional de férias*

*15. Ainda no RESP n.º 1.230.957/RS, o STJ decidiu pela não incidência de contribuição previdenciária quanto ao adicional de um terço referido às férias indenizadas, bem como no caso das férias gozadas. Em relação às férias indenizadas, não há a exação, com base no art. 28, § 9º, “d”, da Lei n.º 8.212/91;*

*já quanto às férias gozadas, o STJ, partindo da premissa de que o STF teria firmado a orientação de que o terço constitucional de férias possuiria natureza compensatória/indenizatória, a partir de precedentes do STF que se referiam a servidores sujeitos ao Regime Próprio dos Servidores Públicos (RPPS), não haveria ganho habitual a ensejar a tributação.*

*16. A Corte Superior considerou, assim, que a importância paga a título de terço constitucional de férias gozadas não se destina a retribuir serviços prestados, tampouco configura tempo à disposição do empregador, de modo que não se enquadraria no disposto no art. 22, I, “d” da Lei n.º 8.212/1991, nem se amoldaria no conceito de salário-de-contribuição do empregado previsto no art. 28, I, da Lei n.º 8212/1991.*

*17. Todavia, como o entendimento do STJ, em relação à contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias dos empregados, derivaria de orientação do STF relativamente à exação sobre o terço constitucional de férias dos servidores públicos e, tendo em vista que o RE n.º 593.068 teve sua repercussão geral reconhecida, justamente para tratar dessa questão, verifica-se que a matéria ainda não está pacificada, de maneira que também não é possível a inclusão do tema na lista prevista no inciso V do art. 1º da Portaria PGFN n.º 294/2010.*

(...)

*(grifos nossos)*

19.6. É de se salientar, ademais, que, posteriormente, com a publicação, em 24/08/2017, do acórdão do Recurso Extraordinário n.º 565.160/SC, relativo ao tema 20 de repercussão geral (Alcance da expressão “folha de salários”, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações.), a Procuradoria da Fazenda Nacional publicou a Nota PGFN/CRJ n.º 981/2017, com o seguinte entendimento:

(...)

*28. Diante desse cenário, inarredável é a conclusão de que a decisão do STF impacta o entendimento firmado pelo STJ no RESP n.º 1.230.957/RS acerca do terço constitucional de férias, afetando, portanto, a dispensa relativa à incidência de contribuição previdenciária do empregador sobre tal parcela.*

*29. Isso porque, conforme se depreende do RE n.º 565.160/SC, o terço de férias é ganho habitual do empregado. Nesse ponto, impende destacar que o pagamento anual de tal verba tem previsão constitucional, de modo que, uma vez assentada, no RE n.º 565.160/SC, a possibilidade de incidência de contribuição previdenciária, tendo em vista a sua natureza retributiva, caberia ao STJ adequar seu entendimento ao que restou definido pelo STF.*

*30. Desse modo, percebe-se que a decisão do STF, no caso paradigma, ao remeter ao art. 195, I e ao art. 201 § 11, da Constituição Federal, definiu que ganho habitual*

compõe a folha de salário, sendo, portanto, passível de incidência de contribuição previdenciária.

31. *É imperioso destacar que há uma relação de prejudicialidade entre o entendimento do STF e eventual posição do STJ ou qualquer outro órgão julgador ao apreciar questões relativas à incidência de contribuição previdenciária, na hipótese de ganho habitual. Em outras palavras, quando se tratar de ganho habitual, não se pode discutir se a verba é indenizatória ou remuneratória, pois a habitualidade atrai o conceito de folha de salários, afastando-se tal discussão.*

(...)

33. *Não apenas isso, verifica-se que a decisão do STF qualificou o terço constitucional de férias como ganho habitual. Sendo ganho habitual, é base tributável da contribuição previdenciária a cargo do empregador. Não é demais lembrar que o caso concreto discutia outros ganhos habituais além daqueles expressamente elencados, permitindo que o STF analisasse a natureza do terço de férias, inclusive por sua envergadura constitucional.*

(...)

(grifos nossos)

19.7. Note-se, por fim, que, recentemente foi publicada a Solução de Consulta COSIT n.º 143, de 28/03/2019, a qual apresentou a seguinte conclusão sobre a verba em tela:

(...)

12. Quanto ao mérito específico da consulta, constata-se que já foi editada pela Receita Federal do Brasil – RFB, no âmbito da Cosit, em relação ao terço constitucional de férias, a Solução de Consulta Cosit n.º 188, de 27 de junho de 2014 (trecho a seguir transcrito), que a vincula no sentido da incidência das contribuições sociais previdenciárias.

(...)

30. Diante do exposto, e com base nos diplomas normativos citados, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que:

a) Valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

(...)

(grifos nossos)

Sobre a temática, é preciso ressaltar que o STF sob a sistemática da repercussão geral, proferiu decisão no Recurso Extraordinário n.º 1.072.485/PR a respeito do assunto.

Neste julgamento, a Corte Constitucional fixou a seguinte tese para o Tema 985:

Ementa

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Decisão

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 985 da repercussão geral, deu parcial provimento ao recurso extraordinário interposto pela União, assentando a incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos pelo empregador a título de terço constitucional de férias gozadas, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Edson Fachin. Foi fixada a seguinte tese: “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

Por este ângulo, o Acórdão 9202-009.579, da 2ª Turma da CSRF, proferido em 24/06/2021, relatado pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que traz a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/12/2006

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA ESTRANHA A LIDE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

Não se conhece da parte do recurso cuja matéria seja estranha à lide.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. INCIDÊNCIA. DECISÃO VINCULANTE DO STF NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485.

“É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS - STJ. PARECER SEI Nº 1626/2021/ME.

Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, haja vista sua natureza indenizatória, não integrando o salário-de-contribuição.

Sendo assim, considerados:

- a. – o julgamento pelo STF sob a sistemática da repercussão geral, no sentido de ser legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas;
- b. - os fundamentos do R. Acórdão recorrido;
- c. – a jurisprudência da CSRF;

Mister se faz afastar o pedido de exclusão do terço constitucional de férias da base de cálculo do lançamento.

### **3 – incidência tributária sobre o pagamento de “hiring bônus”**

O Recorrente assinala que os valores pagos a título de “hiring bônus” não tem natureza remuneratória. Ressalta que: *“o empregado que não permanecer trabalhando para o Recorrente no prazo acordado pertinente à cláusula de “hiring bonus” deverá restituir a TOTALIDADE do valor recebido (...)o que confirma sua natureza não remuneratória,”*.

Afirma que o pagamento não guarda relação com a prestação de serviços do empregado, e salienta que *ainda que para argumentar se atribuisse ao “hiring bonus” natureza salarial, “data maxima venia” a fiscalização ocorreu em erro quanto ao momento de ocorrência do suposto fato gerador, aplicando-se ao caso o artigo 117 do CTN, “verbis”:*

“Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Alega que, sob a ótica de condição suspensiva, *somente se poderia considerar ocorrido o fato gerador das contribuições ora exigidas no momento em que tal condição se perfizesse, o que, no caso dos “hiring bonus” concedidos pelo Recorrente, se daria a depender do contrato no 24º mês subsequente à contratação (fls. 1708/1741), a revelar no caso o erro quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador (...)*tratando-se o “hiring bonus” de verba paga pelo Recorrente a seu funcionário somente uma única vez, há de ser considerado ganho eventual, excluído da tributação das contribuições ora exigidas por força do artigo 28, § 9º, “e”, 7 da Lei n.º 8.212/91, já examinado no item II acima, ao qual o Recorrente se reporta, no qual demonstrou a improcedência da alegação da r decisão recorrida de que “a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, prevista no dispositivo citado, diz respeito a ocorrência de caso fortuito” (fl. 5765).

Vejamos a abordagem conferida pelo R. Acórdão de Piso:

18. Não merecem acolhida, aqui, as alegações da empresa no sentido de que o hiring bônus (bônus de contratação), pago por ela, não se trataria de verba remuneratória e que se configuraria em um ganho eventual, sendo excluído da tributação das contribuições exigidas, e de que, caso lhe fosse atribuída natureza salarial, a fiscalização teria incorrido em erro quanto ao momento de ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 117 do Código Tributário Nacional (CTN).

18.1. Cabe mencionar, inicialmente, que, ao contrário do que entende a impugnante, o hiring bônus tem natureza remuneratória, se enquadrando no conceito de salário-de-contribuição, previsto no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/1991, representando parcela paga como gratificação, pela contratação do beneficiário, para lhe prestar serviços por um dado período de tempo.

18.2. É de se consignar que o pagamento de tal verba se dá em função, e posteriormente à assinatura da proposta de contratação do profissional, estando, assim, vinculado ao contrato de trabalho que lhe sucede, umbilicalmente associado à contraprestação de serviço, ausente, portanto, qualquer caráter indenizatório.

18.3. Cumpre informar, ainda, que não existiu erro, por parte da fiscalização, quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador, relativamente à verba em questão, não havendo que se falar em condição suspensiva, como afirma a empresa, em sua defesa.

18.4. Cabe destacar que o fato gerador das contribuições ocorre com o pagamento do hiring bônus ao beneficiário, o qual apenas, dependendo dos termos do contrato avençado com o empregador, fica sujeito a devolver os valores antes auferidos, caso deixe a empresa antes do tempo inicialmente acordado, sendo que referida previsão, se tratando de negócio jurídico privado, em nada influencia o aspecto temporal da incidência tributária, definida pela Lei n.º 8.212/1991.

18.5. Ademais, no caso, pode-se dizer que o hiring bônus foi pago sob condição resolutória – que se configura como uma cláusula accidental que subordina o desfazimento do ato jurídico a um evento futuro e incerto – pois se houver descumprimento do prazo de permanência, deve ocorrer devolução da verba paga, sendo devidos os tributos “desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”, nos termos do artigo 117, inciso II do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito.

(...)

18.6. Note-se que, nessa situação, os efeitos tributários são produzidos imediatamente, ou seja, na celebração do contrato e transferência da verba para o patrimônio do beneficiário. O adimplemento da condição em questão – resolutória – é indiferente para o direito tributário, de modo que o retorno do referido montante para o patrimônio da empresa não é fato gerador das contribuições em tela.

18.7. Quanto à afirmação da impugnante de que o hiring bônus haveria de ser considerado um ganho eventual, que, à luz do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 7 da Lei n.º 8.212/1991, estaria isento das contribuições previdenciárias e de terceiros, visto que pago uma única vez na contratação do profissional, tem-se que não procede.

18.8. Cabe reiterar, aqui, como já exposto anteriormente neste voto, que a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, prevista no dispositivo citado, diz respeito a ocorrência de caso fortuito. Ou seja, as importâncias recebidas que não encontravam-se na expectativa de direito do trabalhador, por decorrerem de uma situação incerta, fortuita, é que podem ser consideradas como ganhos eventuais.

18.9. Isto posto, é de se salientar que não se vislumbra, no caso, qualquer traço de eventualidade no pagamento de hiring bônus, que corresponde a uma gratificação resultante do ingresso do profissional na empresa para a prestação de serviços com habitualidade, a ela estando diretamente vinculada, e decorre de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

18.10. Dessa forma, deve ser mantido, aqui, o lançamento de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre as verbas pagas a título de hiring bônus.

Correto o R. Acórdão Recorrido.

As alegações do Recorrente são no sentido do caráter não remuneratório da verba paga a título de bônus remuneratório de admissão, pago uma única vez, sob condição suspensiva, assemelhado ao ganho eventual.

Em verdade, o pagamento deu-se sob condição resolutória do contrato de trabalho, na medida em que o segurado recebia os valores na sua admissão e, caso tivesse o contrato rescindido antes do segundo aniversário anual (evento futuro e incerto), com exceção de redução do efetivo, evento morte ou invalidez, deveria devolver os valores recebidos a título de bônus de admissão. Não há o alegado erro na descrição do critério temporal da regra matriz de incidência tributária no lançamento.

Isso é o que se extrai dos documentos de fls. 1715, 1721/1722, 1727/1728, dentre outros.

Ao efetuar o pagamento do bônus de admissão ao segurado recém admitido, o Recorrente tinha por razões óbvias adquirir a sua força de trabalho, e portanto, não haveria razão de ser de um pagamento por mera liberalidade sem nenhum pretexto, senão a mão de obra do segurado.

Doutro lado, a eventualidade não está relacionada à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento.

A eventualidade está relacionada à ocorrência de caso fortuito, situação diversa da que se apresenta nos autos em exame.

Não se está diante de circunstância aleatória, imprevisível ou incerta, uma vez que existia uma expectativa de receber o bônus de admissão.

Desta forma, em que pese os argumentos do Recorrente, há que se reconhecer o caráter remuneratório dos valores pagos em decorrência de acordos firmados entre empregador e empregado, devidamente lançados pela Autoridade Fiscal.

Neste sentido, o Acórdão 9202-008.525, de 28/01/2020, da C. CSRF:

## ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

## PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

## HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

## Extrai-se da fundamentação do R. Acórdão:

Em minhas razões de decidir, encampo o elucidativo voto da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que integra o acórdão nº 9202-005.156, em especial no que toca à abrangência do conceito de “rendimentos do trabalho” e a não exigência que este deva se dar de forma habitual. Vale dizer, para que haja a incidência da contribuição, basta que o rendimento pago, seja lá qual a forma adotada, destine-se à retribuição ao trabalho. Confira-se:

*Pela análise da legislação previdenciária, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.*

*Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.*

*De pronto, afasto qualquer argumentação de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Senão vejamos:*

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

*(...)*

*e) as importâncias:*

*(...)*

*7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

*(...)*

*A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no “caput” do mesmo artigo, acima transcrito, mas que não custa apresentar mais uma vez:*

*Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.*

*Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.*

*Assim sendo, observa-se que o referido bônus, nada mais é que um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.*

O posicionamento esposado no voto acima é, de minha parte, irretocável.

A relação do valor pago à futura prestação de serviços é facilmente observada quando se passa a questionar se essa mesma verba seria paga a alguém que, igualmente rescindido o contrato anterior, não se dispusesse a trabalhar para a recorrente ou, ainda, não tivesse se comprometido a fazê-lo. A resposta a mim parece ser, por óbvio, não !

Não me afigura factível, dado o controle que há no que concerne à gestão das instituições financeiras, a exemplo do artigo 4º da Lei 7.492/863 , que haja espaço para o pagamento desses valores sem que, em decorrência deles, haja uma contrapartida de quem recebeu o pagamento àquele que o efetuou.

Com isso, percebo que a condição imprescindível para que haja o pagamento do valor, independentemente do nome que se queira dar, é que haja a prestação de serviço. Futura, é bem verdade, mas que haja; que o contratado compareça com o labor.

Demonstrada/comprovada que não houvera a prestação de serviços, a verba, aí sim, não assumiria natureza remuneratória

(...)

Vale dizer, o valor pago se deu por acordo exclusivo entre as partes. Decerto ambos aquiesceram. Não se tratou de um empréstimo a terceiros, de doação, de prêmio de loteria, de distribuição de lucros ao sócio ou de qualquer outra importância desassociada do labor.

Nesse mesmo sentido o acórdão a seguir:

***HIRING BONUS. VERBA DECORRENTE DO CONTRATO DE TRABALHO, COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.***

*A verba paga a título de hiring bonus é decorrente do contrato de trabalho. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição. 9202-004.308*

Em igual sentido, os Acórdãos 9202-004.308, 9202-008.335, 9202-008.331, 9202-010.168.

Da fundamentação do R. Acórdão 9202-004.308, extrai-se:

Início pela análise da natureza do *hiring bonus*. Atualmente, o conceito de remuneração não se encontra circunscrito às verbas habituais, mas toda remuneração recebida em decorrência do contrato de trabalho. Nesse sentido, a pessoa física pode oferecer ao empregador não somente seu tempo, mas também sua imagem, sua disponibilidade ou sua credibilidade no mercado. Assim, em contrapartida, pode ser oferecido, pelo empregador, não somente o salário propriamente dito, mas quaisquer vantagens indiretas.

(...)

O *Hiring bonus*, ficou caracterizado por uma soma em dinheiro para novos empregados, paga no ano de sua admissão, como incentivo a seu ingresso nos quadros da empresa. Entendo que tal rubrica foi paga exclusivamente em razão do contrato de trabalho e não apenas para permitir que o trabalho possa ser executado. Assim, fica configurada a verba como parcela integrante do conceito jurídico de Salário de Contribuição, afastando-se natureza indenizatória da verba.

Por fim, resta verificar se esta verba pode ou não ser inclusa no rol de exclusões da base de cálculo que, em *numerus clausos*, consta do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Repara-se que, no item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, constam, como exclusão do salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

Entendo que ganho eventual seja aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente. Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

Ao contrário, no caso dos autos, era garantido ao empregado, no ano de sua contratação uma remuneração mínima, ainda que ela ultrapassasse o salário e a participação nos lucros e resultados, caracterizando um valor esperado a título de bônus de contratação.

Concluindo, a verba paga a título de *hiring bonus* é decorrente do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito.

Portanto, a verba deve compor o salário de contribuição.”

O Acórdão 2202-009.336, desta 2ª Turma de Julgamento, foi publicado com as seguintes ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 31/12/2013 a 31/12/2014

(...)

GRATIFICAÇÃO DE ADMISSÃO. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, daí sofrendo a incidência de contribuições previdenciárias, os valores pagos a título de gratificação de admissão, também denominada de hiring bonus. Reforça o seu caráter salarial o fato do empregado contratado ter a obrigação de permanência na empresa por um certo e determinado tempo, sob pena de restituição do bônus.

Desta forma, resta mantida a autuação sob esta rubrica.

**4 – é indevida a contribuição previdenciária incidente sobre verbas de prêmios.**

O Recorrente assinala que o prêmio *não deve integrar o salário-contribuição porque não é toda e qualquer quantia paga ao empregado que se encarta no conceito de salário ou mesmo de remuneração*. Afirma que os prêmios não foram pagos em razão de contraprestação de serviços prestados a qualquer título. Além disso, não eram pagos com habitualidade.

Quanto aos prêmios relativos ao programa denominado “Reconhecimento” ou “City Anniversary” (rubrica 1426), seu caráter eventual é evidente, já que é concedido ao funcionário que atinge 5 (cinco) anos de trabalho na empresa, evento que por óbvio só ocorre uma única vez.

Já quanto ao prêmio denominado “Reconhecimento de Gross-Up” (rubrica 1427), trata-se tão somente do gross-up (reajustamento) efetuado para recompor o IRF relativo ao programa de “Reconhecimento”, o que se pode constatar inclusive pela planilha de fls. 2848/2942, pelo fato de tais prêmios aparecerem aos pares e pelo fato do “Reconhecimento de Gross-Up” (rubrica 1427) corresponder exatamente ao montante do IRF devido no pagamento do prêmio “Reconhecimento” ou “City Anniversary” (rubrica 1426), daí seu caráter eventual.

Por fim, o mesmo se aplica quanto ao prêmio relativo ao programa “R.A.V.E.” (rubricas 1081 e 1487), que, por ser devido “excepcionalmente para aqueles funcionários que apresentassem e/ou entregassem um resultado que superou as expectativas”, ostenta

nítido caráter eventual, tratando-se além disso de prêmio variável em função do desempenho do funcionário, como se pode constatar pela planilha de fls. 2848/2942.

Vejamos os fundamentos do R. Acórdão de 1ª Instância a respeito da temática:

17. Não merece prosperar, aqui, a alegação da empresa no sentido de que a acusação fiscal relativa aos prêmios seria improcedente.

17.1. Inicialmente, cabe observar que o salário-de-contribuição dos segurados empregados, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros, se encontra definido no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/1991, a seguir transcrito.

(...)

17.2. Cumpre reproduzir a seguir, também, trecho do Relatório Fiscal relativo às verbas em questão.

(...)

*6.15 No caso em tela, foi encontrados pagamentos a título de Prêmios nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, nas rubricas n.º (i) 1081 Premiação, (ii) 1426 Programa de Reconhecimento, (c) 1427 Programa de Reconhecimento Gross-Up e (iv) 1487 Premiação Dazzle, os quais foram todos contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 Prov. Pagto ao Pessoal - Outras Compensações (conta subsidiária n.º 600500006073).*

*6.16 Intimado para esclarecer a natureza dos pagamentos realizados nas rubricas retromencionadas, o contribuinte informa, através de:*

*> Carta Protocolo, de 27 de março de 2019: "Seguem abaixo as informações solicitadas:*

*1426 Programa de Reconhecimento: referente ao prêmio de reconhecimento do programa Citi Anniversary: prêmio de reconhecimento pelo tempo de casa.*

*1427 Programa de Reconhecimento Gross-up: referente ao valor do IR (gross-up) do Citi Anniversary (item anterior) para que o valor pago no item 1426 seja o valor líquido recebido."*

*> Carta Protocolo, de 17 de julho de 2019: "Esclarecemos que, nas rubricas 1081 e 1487 eram registrados os pagamentos a título de "premiação", excepcionalmente para aqueles funcionários que apresentassem e/ou entregassem um resultado que superou as expectativas. Por exemplo, o funcionário que contribuiu de forma significativa para redução de custos ou que foi reconhecido por um cliente pelo ótimo atendimento."*

(...)

*(grifos nossos)*

17.3. Posto isto, cabe informar que os pagamentos efetuados, pela autuada, a seus empregados, a título de prêmios integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros, uma vez que são concedidos pelo trabalho individual do empregado ou como retribuição pelo alcance de um resultado de interesse da empresa e dentro de uma relação de trabalho.

17.4. Cumpre salientar, ainda, que os prêmios pagos pela empresa não estão incluídos nas parcelas que não integram o salário-de-contribuição, taxativamente elencadas no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, na redação vigente à época dos fatos geradores.

17.5. É de se registrar que, ao contrário do que entende a empresa, não se tratam os referidos prêmios de ganhos eventuais, não se aplicando ao caso em tela o disposto no artigo 28, parágrafo 9º, alínea "e", item 7 da Lei n.º 8.212/1991.

17.6. Note-se que a eventualidade, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas a título de ganhos eventuais, diz respeito a ocorrência de caso fortuito. Ou seja, as importâncias recebidas que não encontravam-se na expectativa de direito do trabalhador, por decorrerem de uma situação incerta, fortuita, é que podem ser consideradas como ganhos eventuais.

17.7. No caso concreto, é evidente que as premiações em questão, pagas em espécie, revelam-se como uma forma de retribuir o trabalho daqueles que atingiram resultados previamente estabelecidos, razão pela qual a referida parcela remuneratória nada tem de eventual (dependente de causa incerta, fortuita) e, portanto, não há que se falar em sua exclusão do salário-de-contribuição.

17.8. Cumpre ressaltar que, para receber tais prêmios, os empregados tinham que alcançar determinado tempo de trabalho na empresa ou apresentar um certo desempenho esperado por esta, de modo que os referidos pagamentos encontram-se totalmente vinculados ao serviço prestado, ao trabalho realizado por estes segurados, comprovando o caráter contraprestacional dos mesmos, e se enquadrando perfeitamente na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

17.9. Cabe observar, também, que o fato de a premiação ocorrer de forma esporádica para certo segurado, ou mesmo, de um determinado segurado nunca tê-la recebido de forma alguma descaracterizaria tal verba como remuneratória. O que importa, aqui, é que todas as vezes que as condições previamente estabelecidas forem implementadas pelo segurado, surge para a empresa a obrigação de pagar o prêmio, que se caracteriza como uma gratificação ajustada e integra o salário-de-contribuição.

17.10. Devido às características inerentes ao prêmio é natural que não estejam presentes, no caso concreto, a regularidade e uniformidade dos pagamentos, como ocorrem com as verbas fixas que, mensalmente, integram o salário nominal dos empregados.

17.11. Em reforço, não há como se entender como rendimento eventual verba cuja frequência de pagamento se repete tantas vezes quanto sejam atingidas as condições estipuladas, haja vista a expectativa e, por que não afirmar, a certeza na percepção de tal parcela remuneratória condicional.

17.12. Não procede, assim, a afirmação da empresa acerca da falta de habitualidade no pagamento das referidas premiações. Em verdade, existe a habitualidade no pagamento dos prêmios aos segurados empregados da impugnante, pois o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para o seu recebimento retira-lhe o caráter de eventualidade.

17.13. É de se consignar que não assiste razão à impugnante, também, quando ela sustenta que, nos termos do artigo 201, parágrafo 11 da Constituição Federal de 1998, somente os ganhos habituais do empregado se incorporariam ao salário para efeito das contribuições previdenciárias, não havendo tal restrição no texto constitucional.

17.14. Cumpre enfatizar que, ainda que se entendesse ausente a habitualidade, no pagamento das verbas em tela, tal fato não seria suficiente, por si só, para excluí-las do campo de incidência das contribuições sociais, sendo estas claramente decorrentes do trabalho dos segurados empregados.

17.15. Não se vislumbra, assim, qualquer violação à legislação por parte da fiscalização, ao considerar os prêmios pagos pela empresa a seus empregados como remuneração sujeita à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

17.16. Por fim, cabe registrar que o documento mencionado pela empresa, em sua defesa, identificado pela empresa como “DOC. 03”, anexado às fls. 5.548 a 5.570, não é hábil para afastar o lançamento sobre os prêmios, efetuado pela fiscalização, nas competências 01/2015 a 12/2016, por meio dos AI’s que integram o presente processo administrativo. Esta documentação diz respeito a um Agravo de Instrumento interposto pelo banco contra decisão interlocutória que indeferiu tutela de urgência requerida nos autos da Ação Ordinária n.º 5026984-80.2019.4.03.6100 para o fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário objeto do processo administrativo n.º 16327.721074/2019-59, que se refere a competências diversas (01/2010 a 12/2012) das que são objeto do presente lançamento, não tendo qualquer efeito, portanto, sobre os AI’s em tela.

A alegação do Recurso segue a mesma condução da peça de defesa, apenas afirmativa de que os prêmios não foram pagos de forma habitual, que os prêmios não teriam natureza salarial.

Equivoca-se o Recorrente, estando correta a fundamentação do R. Acórdão.

O item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei n.º 8.212, de 1991, exclui do conceito de salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

Ao contrário, no caso dos autos, era garantido ao empregado um incentivo para permanência no emprego ou superação das expectativas com os prêmios, todos sem nenhuma relação com eventos fortuitos.

Segundo o Relatório Fiscal (fls. 2510/2513) em consonância com a instrução processual:

6.15 No caso em tela, foi encontrados pagamentos a título de Prêmios nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, nas rubricas n.º (i) 1081 Premiação, (ii) 1426 Programa de Reconhecimento, (c) 1427 Programa de Reconhecimento Gross-Up e (iv) 1487 Premiação Dazzle, os quais foram todos contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 Prov. Pagto ao Pessoal – Outras Compensações (conta subsidiária n.º 600500006073).

(...)

6.18 Acompanhando os esclarecimentos acima, o banco apresentou os Regulamentos de Prêmios, segundo os quais:

*Resumo da Política R.A.V.E. Prêmios de Reconhecimento para Funcionários Valiosos Elegibilidade*

- Funcionários regulares que trabalhem período integral ou meio-período.*
- Prêmios de agradecimento e elogio*
- Prêmio de brilhantismo uma vez a cada período de doze meses.*
- Programa RAVE: prêmios em dinheiro, prêmios em produtos e certificados*

*O programa RAVE compreende três prêmios:*

- 1. Cartões de agradecimento eletrônico*
- 2. Prêmio de elogio*
- 3. Prêmio por brilhantismo*

*Agradecimento eletrônico*

*A. Agradecimento eletrônico entre pares*

*O programa de Cartão eletrônico de Agradecimento pode ser encontrado em <http://www.raverewards.com/>*

*Dois tipos de cartões entre pares:*

*- Cartão de Pontos de Reconhecimento: Valor de 5 pontos. Pode ser oferecido 5 vezes em um ano calendário.*

*- Esse cartão é encaminhado ao gerente antes de chegar ao destinatário.*

*Cartão de Reconhecimento apenas: Um rápido agradecimento, sem limites ou aprovações.*

*B. Cartão de agradecimento eletrônico do gerente*

*Valor de 25 pontos*

*Os gerentes podem oferecer até 10 cartões de agradecimento eletrônico em um ano calendário*

*Não há limite de cartões para gerentes de nível C16 e superior*

*Observação: Para encomendar produtos, faça login no website do programa RAVE em [www.raverewards.com](http://www.raverewards.com). Clique na opção Shop. (os funcionários são responsáveis por todos os impostos aplicáveis)*

(...)

*Prêmios de elogio*

*São pagos com recursos retirados do orçamento do gerente e a solicitação deve incluir o centro de custo*

*Requerem a aprovação do gerente e do generalista de RH*

*Quando todas as aprovações forem obtidas, envie o formulário por e-mail para \*HRSS Global RAVE.*

(...)

*Prêmio de Brilhantismo*

*Aprovação do Generalista de RH Sênior, gerente imediato e Head da Unidade de Negócio*

*Uma vez obtidas todas as aprovações, envie o formulário por e-mail para \*HRSS Global RAVE.*

(...)

*Programa de Prêmio por Tempo de Serviço*

*Intenção do Prêmio: Funcionários que estejam comemorando aniversários especiais de tempo de empresa (a partir de cinco anos e a cada cinco anos dali em diante) serão elegíveis a um prêmio.*

6.19 Diante do exposto, resta claro que a parcela denominada pelo contribuinte de “prêmio” possui nítida feição salarial, vinculando-se a um fator de ordem pessoal do empregado, incluindo-se, portanto, no campo de incidência das contribuições previdenciárias, o qual abrange todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente. Lembramos, ainda, que a expectativa criada aos trabalhadores pela premiação, segundo os dizeres dos próprios regulamentos destes, confere-lhes propriedades retributivas e, conseqüentemente, constituem-se em elementos remuneratórios do trabalho. Importa ressaltar que os prêmios não coadunam com o conceito de eventualidade, pois estão atrelados a eventos certos e previsíveis, sendo devidos quando da implementação da condição estipulada pelo empregador. Logo, compõem a remuneração e integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sempre que as condições previamente estabelecidas forem implementadas pelo trabalhador. Em resumo, trata-se de parcela salarial sob condição suspensiva, cuja aquisição depende do adimplemento das circunstâncias objetivas ou subjetivas previamente conhecidas por ambas as partes.

Concluindo, as verbas pagas a título de incentivo para permanência no emprego ou tempo de casa e as pagas por superação das expectativas decorrem do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estarem relacionadas a casos fortuitos.

Assim, por estes motivos, somados aos fundamentos do R. Acórdão recorrido, resta mantida a autuação neste aspecto.

**5–pagamento de verba a título de PLR;**

O recurso aborda as seguintes temáticas.

- a. os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;
- b. inexistência de obrigatoriedade legal ao registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho os pagamentos de PLR;
- c. a existência de valores mínimos a serem pagos não retira a natureza de PLR dos pagamentos;
- d. restaram comprovadas as regras claras e objetivas insertas nos Acordos Coletivos;
- e. os Acordos foram celebrados previamente
- f. o fato de alguns poucos funcionários receberem valores de PLR superiores à remuneração não desnatura a verba de ser indenizatória;
- g. é possível pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação. Que inexistência de obrigatoriedade de compensação;

Inicialmente, vejamos aspectos à respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

**Fundamentos Constitucionais;**

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

### **Fundamentos e Condições Legais;**

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

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).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

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

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

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei n.º 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

#### **Natureza Jurídica:**

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.* Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena.*

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Lins<sup>i</sup> destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do ar. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalho<sup>ii</sup>, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;*

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em

Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)*

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “*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 que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos*

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

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de

comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação)

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)*

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que

conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

### **Aplicação do Artigo 111 do CTN;**

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>iii</sup> a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres<sup>iv</sup>.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

*“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)*

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJE 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015 ) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu

alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”( BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.( Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

#### Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves<sup>V</sup>:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”( BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e

da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Vejam, então, cada uma das alegações trazidas em sede recursal:

**a. pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;**

Lastreado nos fundamentos acima expostos, a respeito da natureza jurídica do instituto do PLR, afasta-se a afirmação do Recorrente, ao enfoque de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

**b. inexistência de obrigatoriedade legal ao registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho;**

Segundo o Recorrente, inexistência de obrigatoriedade de que o instrumento de acordo celebrado seja registrado no Ministério do Trabalho.

O Relato da Autoridade Fiscal afirma que o Recorrente descumpriu determinação da CLT, inserta no art. 614, de que o Acordo Coletivo fosse registrado no Departamento Nacional do Trabalho ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social.

### Segundo Relatório Fiscal (fls. 2437 e ss):

5.19 Solicitado a apresentar, durante a auditoria fiscal, os Registros dos três Acordos Coletivos de PLR, anteriormente especificados (em 2014, 2015 e 2016), junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, o contribuinte exibiu dois requerimentos de registro, quais sejam: (i) Requerimento de Registro de Acordo Coletivo de Trabalho MR085168/2015, protocolado em 22/01/2016; e (ii) Requerimento de Registro de Acordo Coletivo de Trabalho MR030737/2017, protocolado em 20/06/2017.

5.20 A princípio verifica-se terem sido apresentados somente dois “requerimentos de registro” e não os três “registros” referentes aos Acordos Coletivos de PLR em tela. Ademais, em nenhum dos dois “requerimentos de registro” enviados é citado para qual Acordo Coletivo se postula tal registro junto ao ministério competente. Sabe-se somente que são acordos coletivos, mas não que são especificamente os Acordos Coletivos de PLR. Importa ressaltar ainda que as datas de protocolo dos dois “requerimentos” exibidos durante a auditoria fiscal encontram-se fora do prazo de até oito dias da data da celebração do acordo previsto pelo art. 614 da CLT, acima transcrito.

5.21 Reintimado a apresentar os Registros junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos três Acordos Coletivos de PLR utilizados para pagamentos de participação no período de janeiro de 2015 a dezembro de 2016, o banco informa, por intermédio da Carta Protocolo, de 06 de maio de 2019, que “Foram apresentados durante o processo de Fiscalização todos os documentos que a Empresa possui em relação a esse item.”

5.22 Intimado uma terceira vez sobre o mesmo propósito, o contribuinte esclarece, através da Carta Protocolo, de 02 de julho de 2019, que “A Empresa não possui o documento arquivado internamente. Como é do conhecimento da Fiscalização, a Empresa empreendeu diversos esforços para a localização do referido documento internamente, porém, considerando o insucesso dessa busca, já está em tratativas com o Sindicato, nos termos do e-mail em anexo. Por tal razão, a Empresa permanecerá com suas diligências perante o Sindicato para envio do referido documento com a maior brevidade possível.” No entanto, até o término da ação fiscal a empresa não exibiu os Registros junto ao Ministério de Trabalho dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016.

5.23 Diante do exposto, no caso concreto, não restou comprovado o Registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016, aqui analisados, de acordo com requisito para entrada em vigor de acordos coletivos constante do art. 614 da CLT.

### No Julgamento de 1ª Instância, o Colegiado de Piso assinalou que:

16.10. Com relação à argumentação apresentada pela impugnante, referente à ausência de requisito para a celebração de acordo coletivo, cumpre esclarecer:

que, de fato, a Lei n.º 10.101/2000 impõe, de forma direta e expressa, em seu artigo 2º, parágrafo 2º, apenas o arquivamento deste instrumento de negociação na entidade sindical dos trabalhadores, sendo que a fiscalização não afirmou, em nenhum momento, que, no caso, não teria sido atendida essa exigência;

que, no entanto, existem formalidades que devem ser observadas para a celebração e vigência dos acordos coletivos;

que, como explicitado no Relatório Fiscal, de acordo com o artigo 614 da CLT (Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452/1943), abaixo parcialmente transcrito, existe um requisito para entrada em vigor de acordos coletivos, sendo este o seu registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego;

*Art. 614 - Os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promoverão, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via do mesmo, para fins de registro e arquivamento, no Departamento Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou*

interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º As Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo.(Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

(...)

(grifos nossos)

□ que a empresa não logrou comprovar a afirmação realizada, em sua defesa, no sentido de que os Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016 teriam sido registrados perante o Ministério do Trabalho, sendo que os documentos de fls. 213 a 215, mencionados por ela, se tratam apenas de dois requerimentos de registro de Acordos Coletivos de Trabalho, tendo a fiscalização já se pronunciado sobre os mesmos, conforme se pode verificar no trecho do Relatório Fiscal, a seguir reproduzido;

Pois bem, a respeito da temática, é preciso examinar a Lei 10.101/2000.

Art. 1º 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.

Participação nos lucros e prêmios

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) (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.

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

(...)

Como se observa, a Lei 10.101/2000 traz como condição apenas o registro na entidade sindical dos trabalhadores

De fato, observa-se que a CLT determina que os Sindicatos convenientes ou as empresas acordantes promovam, conjunta ou separadamente, dentro de 8 (oito) dias da assinatura da Convenção ou Acordo, o depósito de uma via, para fins de registro e arquivo, no Departamento, Nacional do Trabalho, em se tratando de instrumento de caráter nacional ou interestadual, ou nos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, nos demais casos. Esta é uma obrigatoriedade conferida pelas Leis Trabalhistas.

A fls. 213 e ss, constam requerimentos de registro do Acordo Coletivo de Trabalho no Ministério do Trabalho e Emprego.

Entretanto, ressalta-se que este ato, como apontado acima, **não** constou das condições elencadas pelo legislador a que o pagamento tivesse natureza jurídica de PLR e, portanto, estivesse isento da incidência das contribuições sociais.

A interpretação conferida no Acórdão de Piso, a meu ver, extrapola a intratextualidade da norma isentiva, e conduz a uma interpretação extensiva do comando legal, em descompasso com o art. 111, II, do CTN.

Sob a minha ótica, o descumprimento apontado pela Autoridade Lançadora constitui mera infração administrativa, insuficiente, por si só, a demover o caráter isentivo do pagamento, em face da Lei 10.101/2000.

Por estes fundamentos, cumpre-nos acolher o pleito do Recorrente.

**c. a existência de valores mínimos a serem pagos não retira a natureza de PLR dos pagamentos;**

O Recorrente alega a inexistência de proibição pela Lei 10.101/2000 do pagamento de PLR em valor fixo, e sua previsão expressa nos ajustes.

Ressalta que:

Ademais, há de se considerar que no caso concreto, o que se verifica é a previsão a respeito de um valor mínimo de pagamento, e não a simples retribuição ao trabalhador de uma parcela fixa, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, de forma integralmente apartada do alcance de qualquer esforço individual ou coletivo, em valores pré-determinados a todos.

Por outro lado, é certo que a Lei nº 10.101/00 em momento algum veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR, tendo por outro lado os trechos isolados de jurisprudência transcritos pela fiscalização sido pinçados de seus contextos, cuja exame demonstraria serem totalmente inaplicáveis ao caso concreto

Por fim, a própria r. decisão recorrida admite que a objeção da fiscalização não se aplicaria de forma alguma aos valores pagos pelo Recorrente acima do valor mínimo quando afirma que *“com relação ao pagamento de valores acima do mínimo estabelecido nos acordos coletivos, a título de PLR, por sua vez, deve ser verificado se ele ocorreu mediante o alcance de metas ou resultados estabelecidos pelas partes, de acordo com regras claras e objetivas, que devem estar previstas nestes instrumentos de negociação, entre outros requisitos da legislação, que precisam ser atendidos, para que tais montantes não integrem o salário-de-contribuição dos empregados”* (fl. 5750), pois caso contrário não faria sentido recorrer a outros fundamentos para justificar a manutenção do lançamento quanto a tais valores.

Do Relato Fiscal (fls. 2447), extrai-se que:

5.31 Iniciando nossa análise dos Acordos Coletivos de PLR utilizados para o pagamento da participação durante os exercícios de 2015 e 2016, observamos que o Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda de tais instrumentos de negociação institui um valor mínimo fixo de PLR a ser pago através de tais planos, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos e sobre a qual não se aplica qualquer eventual proporcionalidade pelo tempo de trabalho.

5.32 Ademais, verifica-se que as Fichas nºs 7 que acompanham os Acordos de PLR em tela estabelecem que os funcionários de nível Citi R/C10 e abaixo com rating individual igual a 4 ou 5 (não atendeu os objetivos), bem como aqueles que obtiverem rating 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação), serão igualmente elegíveis a receber a PLR da Convenção Coletiva acrescida do valor mínimo do programa próprio. Estipulação idêntica encontramos nas Fichas nº 17 no caso dos demais funcionários

elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed, independentemente do nível Citi.

5.33 O mesmo acontece com os empregados de nível Citi S/C11 e acima, os quais, de acordo com as Fichas n.º 09, se obtiverem o rating individual de 4 ou 5 (não atendeu os objetivos) ou ainda rating 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação), independentemente de suas notas relacionadas ao desempenho do Brasil e de suas áreas, serão da mesma forma elegíveis à PLR da Convenção Coletiva acrescida do valor mínimo assegurado pelo plano próprio.

5.34 Nota-se que os Acordos Coletivos de PLR em tela instituem um certo montante à guisa de piso mínimo a ser pago a todos os funcionários, independentemente dos resultados atingidos ao final dos períodos base. Tal parcela mínima, composta de um valor fixo, possui caráter obrigatório e independente de esforço individual, sendo igual para todos os empregados e não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos ou produtividade pré-estabelecidos pelo Acordo de PLR. Pois bem, independentemente do esforço individual, os empregados receberão uma parcela fixa garantida a título de participação, igual para todos os beneficiários.

5.35 Claro se faz, portanto, que se o empregado jamais deixa de receber uma parcela referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação, prêmio ou outro nome que se queira, menos de Participação nos Lucros ou Resultados.

5.36 Sem embargo, a existência de valores fixos pagos a título de PLR, representando uma espécie de “prêmio/gratificação”, bem como o pagamento em montantes iguais e pré-determinados a todos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado, ferem o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei n.º 10.101/00, demonstrando, assim, a clara falta de critério de incentivo à produtividade.

(...)

A respeito da temática, o Colegiado de Piso assinalou que:

16.11. No que se refere à argumentação apresentada pela empresa, relativa à existência de valor mínimo a ser pago, é de se consignar:

que, como explicitado no Relatório Fiscal, do qual se reproduz trecho a seguir, o parágrafo primeiro da cláusula segunda dos Acordos Coletivos de PLR, utilizados para o pagamento da participação durante os exercícios de 2015 e 2016, estabelece um valor mínimo fixo de PLR a ser pago aos empregados, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos;

(...)

*5.34 Nota-se que os Acordos Coletivos de PLR em tela instituem um certo montante à guisa de piso mínimo a ser pago a todos os funcionários, independentemente dos resultados atingidos ao final dos períodos base. Tal parcela mínima, composta de um valor fixo, possui caráter obrigatório e independente de esforço individual, sendo igual para todos os empregados e não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos ou produtividade pré-estabelecidos pelo Acordo de PLR. Pois bem, independentemente do esforço individual, os empregados receberão uma parcela fixa garantida a título de participação, igual para todo/s os beneficiários.*

(...)

(grifos nossos)

que a previsão do pagamento dessas parcelas fixas, incondicionais, a título de PLR, não vinculadas ao atingimento de quaisquer metas ou resultados, está em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, que, em seu artigo 1º, evidencia o objetivo de incentivo à produtividade, e no parágrafo 1º do seu artigo 2º, determina que a PLR seja paga se

atendidas as condições convencionadas, configurando-se tais verbas, assim, como remuneração, para efeito de incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;

□ que os Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) n.º 2401-004.795 e n.º 2202-005.193, citados pela impugnante, se referem, respectivamente, aos processos 16327.721021/2014-23 e 16327.720982/2017-63, relativos a períodos de apuração diversos, quais sejam 01/01/2010 a 31/12/2012, e 01/01/2013 a 31/12/2013, não tendo o condão de alterar o presente lançamento, que trata das competências 01/2015 a 12/2016, não se vinculando este julgamento ao decidido nos mencionados acórdãos;

□ que, conforme a fiscalização, se empregado, no caso, jamais deixa de receber uma parcela referente à PLR, uma vez que existe um valor fixo mínimo, tal verba se trataria, na verdade, de uma gratificação, bonificação ou prêmio; e

□ que, com relação ao pagamento de valores acima do mínimo estabelecido nos acordos coletivos, a título de PLR, por sua vez, deve ser verificado se ele ocorreu mediante o alcance de metas ou resultados estabelecidos pelas partes, de acordo com regras claras e objetivas, que devem estar previstas nestes instrumentos de negociação, entre outros requisitos da legislação, que precisam ser atendidos, para que tais montantes não integrem o salário-de-contribuição dos empregados.

Vejamos os Acordos Coletivos acostados aos autos.

Acordo Coletivo de PLR/2014 (fls. 112 e ss):

A mesma cláusula consta do Acordo Coletivo celebrado para o exercício de 2015 (fls. 136) e de 2016 (fls. 159).

Observa-se que a Convenção Coletiva de Trabalho de fls. 183 e ss, relativa a 2014, também traz a previsão de pagamento de valor fixo mínimo para os segurados.

#### CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS EM 2014

Página 3 de 9

##### I – REGRA BÁSICA

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2014, mais o valor fixo de R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), limitada ao valor individual de R\$ 9.859,93 (nove mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e noventa e três centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na “REGRA BÁSICA” observarão, em face do exercício de 2014, como teto, o percentual de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da “REGRA BÁSICA” da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2014, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 21.691,82 (vinte e um mil, seiscentos e noventa e um reais e oitenta e dois centavos), ou até que o valor total da “REGRA BÁSICA” da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a.) No pagamento da “REGRA BÁSICA” da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2014 em razão de planos próprios.

##### II – PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de 2014, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção,

em partes iguais, até o limite individual de R\$ 3.675,98 (três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e oito centavos).

II.a.) A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.

Igual previsão pode ser encontrada na Convenção Coletiva de Trabalho sobre a PLR de 2015 (fls. 193 e ss), 2016 e 2017 (fls. 201 e ss).

Pois bem.

A lei 10.101/2000, no seu art. 1º, define 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. Para tanto, prevê que o pagamento de PLR seja objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, e que os instrumentos devam trazer 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 índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A leitura dos arts 1º e 2º permite inferir que o pagamento de PLR isento é o que estimula a produtividade dos empregados.

Desta forma o pagamento de parcelas fixas a todos os empregados, incondicionadamente, não vinculadas ao atingimento de quaisquer metas ou resultados, **não** promove o incentivo à produtividade, de forma a ferir frontalmente o art. 1º, da Lei n.º 10.101/2000, observada a literalidade do texto legal da norma isentiva, não podendo ser considerado como PLR.

Por estes fundamentos e acolhidos os fundamentos do R. Acórdão de Piso, resta mantido o desatendimento da Lei 10.101/2000 tanto com relação aos Acordos Coletivos de Trabalho como em relação às Convenções Coletivas de Trabalho.

**d. restaram comprovadas as regras claras e objetivas;**

O Recorrente insurge-se contra afirmação de ausência de regras claras e objetivas e ressalva que:

Além dessa explicação, o Recorrente forneceu à fiscalização:

i) os acordos coletivos celebrados pelo Recorrente, bem como os anexos que os integram para todos os efeitos legais, nos termos da cláusula segunda, segundo a qual “as partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados, nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos” (fls. 112/181);

ii) toda a documentação prevista nos acordos coletivos relativa à aplicação da metodologia de avaliação nos termos acima descritos para o período autuado, que foi denominada pela fiscalização “Cartilhas Scorecard PPR” (fls. 231/1167); e,

iii) exemplos, por amostragem, de avaliações relativas ao período autuado (fls. 1168/1671).

(...)

De início, com a devida vênia não procede a alegação de que aquilo que a fiscalização denominou “Cartilhas Scorecard PPR”, da qual constam “os indicadores do desempenho das áreas e seus pesos”, “não são parte integrante dos Acordos de PLR” (fl. 2452), pois são expressamente previstas nos anexos aos Acordos Coletivos quando se referem às regras próprias de cada uma das 4 (quatro) categorias de funcionários, bem como aos formulários internos de avaliação relativos aos funcionários.

(...)

Exemplo deveras interessante é a avaliação do funcionário Antônio Rubens de Almeida Neto (fls. 1213/1215), cuja competência avaliada no caso era justamente a de gerenciar o estabelecimento de metas de seus subordinados, “verbis”:

(...)

Dessa forma, sendo a distinção entre o “desempenho regular, rotineiro e ordinário” do empregado e seu “desempenho extraordinário” apenas de grau de excelência dos resultados e não da natureza das atividades, com renovada vênia não procede a alegação de que os critérios de avaliação adotados pelo Recorrente, por se referirem a “tarefas decorrentes do contrato de trabalho”, não justificam o pagamento da PLR.

(...)

Com a devida vênia, não faz sentido a fiscalização exigir do Recorrente que a documentação atinente à avaliação de seus funcionários fosse assinada e dela constassem datas, já que o processo de avaliação dos milhares de funcionários do Recorrente é feito por meio de rede interna ou “intranet”, sendo que a mera leitura das avaliações de desempenho evidencia que elas foram produzidas exatamente no período em que ocorreram os fatos (2015 e 2016), o que se pode constatar pelas inúmeras e constantes referências dos avaliados a datas em 2015 e 2016 em relação às quais não pode a fiscalização sem qualquer justificativa ou indício de falsidade supor não corresponderem ao período em questão, como expressamente reconhecido pelo CARF nas decisões proferidas em favor do Recorrente já referidas, “verbis”:

#### Do Relato Fiscal (fls. 2449/2460) extrai-se que:

5.39 É o próprio contribuinte que, durante a auditoria fiscal e por intermédio da Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I), nos esclarece com maiores detalhes o Programa de Participação nos Resultados do Citibank, instituído pelos Acordos Coletivos de PLR Exercícios 2014, 2015 e 2016, parcialmente transcritos acima, nos seguintes moldes:

*O programa de PPR do Citibank é dividido em 4 categorias, as quais representam, em conjunto, 100% dos empregados da Empresa. Ainda assim, é necessário destacar que não há nenhum empregado que esteja enquadrado em mais de uma categoria para fins de PPR.*

*As referidas 4 categorias são divididas em duas subcategorias: formas gerais e formas específicas. Na subcategoria geral, estão enquadrados os empregados das categorias R ou C/10 e Abaixo e S ou C/11 e Acima, enquanto na subcategoria específica estão enquadrados os funcionários elegíveis ao programa exceed e aqueles não incluídos nesse programa. (gn)*

5.40 A primeira categoria desse programa abrange os empregados dos grupos R/C10 e abaixo (em 2014 e 2015) ou C10/AO3 e abaixo (2016). Para esses funcionários, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme uma “matriz de desempenho”, a qual leva em consideração o desempenho da área e o desempenho individual do empregado. Os acordos definem igualmente que o valor da PLR a ser paga será uma porcentagem do salário base do beneficiário. As porcentagens a serem utilizadas, ou seja, o cálculo final da PLR, são apresentadas por uma tabela que faz a comparação entre as avaliações da área (acima meta, meta e abaixo da meta) e individual (eficaz, altamente eficaz e excepcional), para que se verifique o percentual do salário base mensal que corresponderá à participação de cada empregado.

5.41 O próprio contribuinte, através da Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I), explicita que “A avaliação individual está de acordo com o GTMS, que acompanha e especifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo. Nessa linha, o Scorecard é um grupo de indicadores definidos para

todas as áreas: Consumer, Global Markets, CIB, TTS, SFS, CCB, ICB, Private, Finance, O&T, Legal e HR.”

5.42 Observa-se, portanto, que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR. Os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (matriz de desempenho conforme resultados de área e individuais de acordo com tabela comparativa que determina uma porcentagem de salário base), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais. Os acordos em tela não trazem igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base.

5.43 Desta feita, intimado a elucidar detalhadamente os critérios de Scorecard específicos de cada área (desempenho da área), o contribuinte apresenta esclarecimentos, cartilhas e glossário, em acompanhamento à Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I, Docs 01 e 02 ao Anexo I e Anexo II). De acordo com as Cartilhas Scorecard PPR 2015 e 2016 Resultados, os Scorecard das Áreas para 2015 e 2016 foram compostos pelos indicadores relacionados a seguir. Lembramos que as referidas cartilhas não são parte integrante dos Acordos de PLR em comento, tratando-se somente de material interno do banco, portanto, os indicadores e pesos nelas constantes não fazem parte dos instrumentos de negociação da PLR.

5.43.1 Área Consumer (Departamento relacionado ao segmento de Varejo e Pessoa Física): Eficiência Operacional, EBIT (lucro antes dos impostos), Perdas Operacionais, NCL/ANL (perdas líquidas de crédito sobre média dos ativos), rNPS (nota média relativa de promoção do cliente) e Bottom-Up NPS (nota média de promoção cliente – transacional).

5.43.2 Área CCB (Departamento relacionado a empresas de médio porte): Orange Portifólio (portifólio de clientes “não-alvo” que, após término dos contratos, não haverá renovação), Eficiência Operacional, EBIT (lucro antes dos impostos) e Operational Losses (perdas operacionais da área).

5.43.3 Área CIB (Departamento relacionado ao Banco de Investimento): Receitas Flow Business (receitas de clientes transacionais, operações simples, corriqueiras e recorrentes), Receita Episodic Deal (receitas episódicas com clientes não recorrentes e de maior complexidade), EMCT (operações estruturadas de crédito, debentures, securitização de recebíveis), Expenses (despesas da área), GSG Revenues (receitas de subsidiárias de empresas multinacionais), Intra-Regional Revenues (receita de empresas estrangeiras dentro da mesma região América Latina) e Multi-Latinas Revenues (receita de empresas brasileiras com negócios dentro da América Latina).

5.43.4 Área TTS (Departamento relacionado aos Produtos Coorporativos): Revenues (receitas), Eficiência Operacional, EBIT (lucro antes dos impostos), ROA (retorno sobre os ativos), Total Revenues (total de receitas da área) Direct Expenses (despesas diretas da área), Cash Deposits (depósitos em dinheiro), Trade + LPM Assets (empréstimos de exportação e importação + capital de giro da área), Wins (Cash + Trade) (índice de sucesso com cotação de operações com clientes) e Expenses (despesas da área).

5.43.5 Área Markets (Departamento de Tesouraria e produtos de Câmbio): Receita de Clientes FICC (clientes do departamento) menos Custos de Crédito, Receita (ex-Risk Taking) (receita excluindo operações de mesa proprietária), Risk Treasury + Trading + Equities (risco de tesouraria, empréstimos, ações), Orçamento de Despesas – Citi MarKets ex-SS (despesas da área de Markets excluindo área de custódia), Orçamento de Despesas – Citi Markets (total de despesas da área), ROA (retorno sobre os ativos) e Operational Losses (perdas operacionais da área).

5.43.6 Área SFS (Departamento relacionado à Administração de Fundos): Receita de Clientes Securities Services Menos Prime Finance (receita de custódia de clientes menos operações de aluguel de ações), Risco Operacional, Eficiência Operacional e Operational Losses (perdas operacionais da área).

5.43.7 Área Private (Departamento relacionado a Clientes de Alta Renda): Total Revenues (receita total da área), Investment Revenues (receitas de investimentos), Expenses (Direct and Consumption) (subquebra de despesas diretas, sem incluir alocações), Client Acquisition (aquisição de clientes/novos clientes) e AUM (ativos sob custódia).

5.43.8 Área Risk Consumer: Receita (-) COC (receita menos custo de crédito), NCL/ANR (perdas líquidas de crédito sobre média dos ativos), Orçamento de Despesas, Fraude Retail (fraude relacionada à pessoa física), Fraude Cards (fraude relacionada a cartões) e Acquisition (novas contas-cartão).

5.43.9 Área Risk CCB: Portifolio Orange (portifólio de clientes “não-alvo” que após término dos contratos não haverá renovação), Custo de Crédito, Concentração (percentual de concentração), Redução CH (redução do volume do portifólio de citiholdings), PRR (nota média de risco de portifólio), Orçamento Despesas e Classificação (percentual de clientes com maior probabilidade de perda).

5.43.10 Área Risk ICG: Portfolio Risk Rating (nota de crédito do portifólio), Criticized Portfolio (porção do portifólio de crédito com maior probabilidade de perda), Custo de Crédito ICG (custo de crédito das operações de atacado), Orçamento de Despesas e Linhas de Crédito Aprovadas/FTEs do Brasil no LARA (quantidades de linhas de crédito aprovadas no Brasil dividido pelo número de analistas que atendem no Brasil na área de Análise de Crédito Corporativo).

5.43.11 Área O&T Brazil: Resultado Consolidado das Áreas de Negócio (média final obtida pela média do Scorecard das áreas de negócio), Orçamento de Despesas/Customer View (visão do cliente), Operational Losses Caused by O&T Brazil (perdas operacionais da área), rNPS (nota média relativa de promoção do cliente), Critical System Availability Technology SLA (SAR Touchpoints) (disponibilidade de sistemas críticos) e Global Project (Local Key Milestones) (indicador de progresso de implementação de sistemas globais).

5.43.12 Área Finance (Departamento de Finanças): Resultado Consolidado das Áreas de Negócio (média dos pontos obtidas pelo Scorecard das áreas de negócio), Orçamento de Despesas (despesas diretas/despesas de consumo), BACEN Regulatory & US Regulatory Reporting Issues/Delays (atrasos ou ressubmissões no Banco Central e Receita Federal), Tax (tributos) e Consumer Divestiture (processo de venda do banco de varejo).

5.43.13 Área Legal (Departamento Jurídico): Resultado Consolidado das Áreas de Negócio (média dos pontos obtidas pelo Scorecard das áreas de negócio), Orçamento de Despesas (linha de despesas da área), Settlement Quality (qualidade de liquidação/eficiência de pagamentos).

5.43.14 Área RH (Departamento de Recursos Humanos): Resultado Consolidado das Áreas de Negócio (média dos pontos obtidas pelo Scorecard das áreas de negócio), Orçamento de Despesas, VOE (Mgmt. Effectiveness) (“voz do empregado”, pesquisa interna de satisfação do empregado em relação à própria empresa), Turnover (rotatividade) e Gestão de Talentos.

5.44 Claro se faz que os Acordos Coletivos de PLR em comento, apesar de trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação, não estipulam as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR. Não são estabelecidos igualmente nesses acordos os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação. Os indicadores do desempenho das áreas e seus pesos são determinados em documentos em separado (Cartilhas Storecard PPR), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria.

5.45 Em sequência, verifica-se que tudo que foi dito até o presente momento para os empregados dos grupos R/C10 e abaixo (em 2014 e 2015) ou C10/AO3 e abaixo (2016), é aplicado talqualmente, incluindo os Scorecards acima elencados, para a categoria dos **demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos**

**no Exceed independentemente do nível Citi.** As únicas diferenças existentes entre essas duas categorias é que para os empregados “não incluídos no Exceed” os percentuais do salário base mensal que corresponderão à participação de cada empregado são distintos daqueles empregados para a categoria analisada anteriormente, além de estarem atrelados a tetos máximos para o benefício.

5.46 Nesse sentido a elucidação do contribuinte, através da Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I), segundo qual *“Trata-se de um plano que visa atingir os empregados que atuam nas áreas de cobrança e call center, os quais, por algumas peculiaridades de sua atividade, se diferenciavam daqueles empregados da área comercial incluídos no programa exceed. Para esses empregados, novamente é seguido o critério da meritocracia, sendo considerados dois ratings, a avaliação da área e a avaliação individual, de forma semelhante aos critérios do programa referente ao R ou C/10 e Abaixo. A avaliação individual novamente é calculada de acordo com o GTMS, que acompanha e precifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo.”*

5.47 Em vista disto, e da mesma forma que para a categoria inicialmente estudada, importa ressaltar que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR. Os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (matriz de desempenho conforme resultados de área e individuais de acordo com tabela comparativa que determina uma porcentagem de salário base e um teto máximo), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais. Os acordos em tela não trazem igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base.

5.48 Conclui-se, portanto, novamente que os Acordos Coletivos de PLR ora tratados, apesar de trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação, não estipulam as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR. Não são estabelecidos igualmente nesses acordos os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação. Os indicadores do desempenho das áreas e seus pesos são determinados em documentos em separado (Cartilhas Storecard PPR), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria.

5.49 Em sequência verificaremos as disposições envolvendo **os empregados dos grupos S/C11 e acima (em 2014 e 2015) ou C11/AO4 e acima (2016)**. Para esses funcionários, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme a “performance” e “valor de referência”, levando-se em consideração o desempenho do país (Citi Brasil), o desempenho da área e o desempenho individual do empregado. Os acordos definem igualmente que o valor da PLR a ser paga será o resultado do desempenho multiplicado pelo “valor de referência”.

(...)

5.52 Sendo os Scorecards para as diferentes áreas os mesmos utilizados para as duas outras categorias anteriormente analisadas, o contribuinte foi intimado para esclarecer detalhadamente os critérios de Scorecard definidos para o “país”, os quais foram utilizados para a aplicação dos Acordos Coletivos de PLR Exercícios 2014, 2015 e 2016. Para tanto o banco apresenta esclarecimentos, cartilhas e glossário, em acompanhamento à Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I, Docs 01 e 02 ao Anexo I e Anexo II). De acordo com as Cartilhas Scorecard PPR 2015 e 2016 Resultados, os Scorecard do País para 2015 e 2016 foram compostos pelos indicadores relacionados abaixo. Lembramos que as referidas cartilhas não são parte integrante dos Acordos de PLR em comento, tratando-se somente de material interno do banco, portanto, os indicadores e pesos nelas constantes não fazem parte dos instrumentos de negociação da PLR.

□ Scorecard País 2015: EBIT (lucro antes dos impostos), Core Efficiency (eficiência operacional) e ROA (retorno sobre os ativos); e

□ Scorecard País 2016: EBIT ICG + Divestiture (lucro antes dos impostos dos negócios corporativo e banco de varejo), Core Efficiency ICG + Divestiture (eficiência operacional dos negócios corporativo e banco de varejo) e ROA ICG + Divestiture (retorno sobre os ativos dos negócios corporativo e banco de varejo).

5.53 Isto posto, e da mesma forma que para as categorias anteriormente estudadas, importa ressaltar que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR. Os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (cálculo do fator multiplicador, pesos, fator multiplicador ajustado, resultado final em pontos), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas para o país, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais. Os acordos em tela não trazem igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base.

5.54 Conclui-se, portanto, também para essa categoria de empregados, que os Acordos Coletivos de PLR ora tratados, apesar de trazerem clara e objetivamente a forma de cálculo da participação, não estipulam as metas do país, as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR. Não são estabelecidos igualmente nesses acordos os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação. Os indicadores do desempenho do país e das diversas áreas, assim como seus respectivos pesos, são determinados em documentos em separado (Cartilhas Scorecard PPR), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria.

5.55 Prosseguiremos agora examinando as disposições envolvendo **os funcionários de vendas elegíveis ao programa Exceed independentemente do nível Citi**. Para tais empregados, os Anexos dos Acordos Coletivos de PLR apontam que o cálculo da participação dar-se-á conforme “regra própria”, a qual inclui um grupo de indicadores/Scorecards (definidos em razão da função) para cada área de negócio contemplada pelo Exceed e seus respectivos pesos (quando houver). Segundo tais acordos, conhecidos os indicadores e pesos (quando houver), será definida a meta de cada empregado individualmente, a qual será comunicada expressamente ao funcionário. Vemos igualmente que os indicadores, pesos e metas podem ser reajustados em virtude do momento econômico local ou internacional, bem como em função da estratégia de negócios do banco, sendo sempre comunicado ao empregado. Os acordos em tela prevêm ainda que poderão ser aplicados multiplicadores ou redutores sobre os resultados atingidos pelos funcionários. Sobre o resultado atingido no Scorecard será aplicada uma “curva de performance” e um “valor de referência” para o cálculo da PLR.

(...)

5.57 Uma vez que os indicadores, pesos, fórmulas e demais detalhes encontrados nos esclarecimentos fornecidos pelo contribuinte durante a ação fiscal, não são apontados nos Acordos Coletivos de PLR e Anexos, o banco foi intimado a apresentar os Regulamentos dos Programas RV Exceed que deram origem a pagamentos de PLR ao longo dos exercícios de 2015 e 2016.

5.58 Foram assim apresentados durante a auditoria fiscal trinta e dois Programas de Remuneração Variável Exceed, a saber:

(...)

5.59 Salientamos, inicialmente, que nenhum dos Programas de Remuneração Variável, acima citados e segundo os quais são calculados os valores de PLR pagos aos funcionários elegíveis ao Exceed, são datados, rubricados ou assinados. Igualmente não há nenhuma indicação de existência de negociação, nem da participação de um representante sindical. São apenas cartilhas internas do contribuinte, os quais não fazem parte integrante dos Acordos Coletivos de PLR.

5.60 Ainda assim, ao se consultar os diferentes Programas de Remuneração Variável apresentados observa-se que neles são determinados os scorecards, indicadores, pesos, targets, pontuações mínimas e máximas, fases, cálculo da pontuação, cálculo da participação, modificadores, limites, rankings, elegibilidade, etc. São trazidos igualmente alguns detalhes sobre os mecanismos de aferição dos resultados alcançados. Tudo isso determinado unilateralmente e a **posteriori** pela empresa, fora dos Acordos de PLR, sem a existência de uma negociação com os empregados com a participação de um representante sindical. Inclusive, os programas estabelecem que “A empresa tem a liberdade e a faculdade de mudar o desenho do plano de PPR para ajustá-lo às mudanças estratégicas no negócio bem como para manter sua competitividade em relação ao mercado. Qualquer ajuste no plano será decidido pelo Comitê de PPR.”, bem como que “O Banco se reserva o direito de, a qualquer tempo, terminar ou modificar este plano sem aviso prévio, em sua única discricção. Havendo mudanças na forma de cálculo, os funcionários serão comunicados.”, e “A pontuação definida neste scorecard poderá sofrer alterações ao longo do ano por conta da estratégia do negócio. Caso isso ocorra os participantes deste programa serão comunicados.”

5.61 Lembramos ainda que os próprios programas tratam, em diversos momentos, os pagamentos neles baseados como “premiação” e não como participação. Ademais, tais planos precisam que “Este programa busca reconhecer a superação de resultados, proporcionando premiação pelo desempenho para aqueles que atingem e superam seus desafios, de acordo com o plano desenhado neste documento.” Salientamos, por fim, que nos diversos programas encontramos as formas de apuração mensal, trimestral, semestral e anual, o que nos leva novamente ao pagamento de prêmios de não de participação.

(...)

5.63 Assim sendo, e da mesma forma que para as categorias anteriormente estudadas, importa ressaltar que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR. Os acordos apontam de forma sintética a existência de “regra própria” para essa categoria baseada em um grupo de indicadores/Scorecards (definidos em razão da função) para cada área de negócio contemplada pelo Exceed e seus respectivos pesos (quando houver). Os acordos, no entanto, não apresentam esses Scorecards. Como visto acima, os indicadores são apontados somente nos Programas de Remuneração Variável Exceed (cartilhas internas do banco que não são parte integrante dos acordos coletivos). Segundo os Acordos Coletivos de PLR, após a definição dos indicadores e pesos, serão determinadas a posteriori as metas individuais, as quais serão comunicadas posteriormente aos empregados. Existe ainda a possibilidade de reajuste unilateral pela empresa dos indicadores, pesos e metas, além da utilização de multiplicadores ou redutores sobre os resultados, tudo isso unilateralmente pelo banco. Sobre o resultado atingido no Scorecard será aplicada uma “curva de performance” e um “valor de referência” para o cálculo da PLR, não sendo nenhum deles apontados nos Acordos Coletivos de PLR.

5.64 Constata-se, conseqüentemente, do mesmo modo para essa categoria de empregados, que os Acordos Coletivos de PLR ora tratados, apesar de citarem expressamente a existência de “regras próprias” para esse conjunto de funcionários, não estipulam as metas das áreas e as metas individuais a serem atingidas para que cada colaborador tenha direito à PLR. Não são estabelecidos igualmente nesses acordos os indicadores/scorecards nos quais se basearão as metas a serem posteriormente determinadas, nem a forma de cálculo da participação, nem os mecanismos de aferição, nem os critérios objetivos de avaliação. Os indicadores do desempenho das diversas áreas, assim como seus respectivos pesos e formas de cálculo, são determinados em documentos em separado (Programas de Remuneração Variável Exceed), os quais não são parte integrante dos Acordos de PLR, sendo estipulados unilateralmente pela empresa sem a participação do sindicato da categoria.

5.65 Diante da explanação acima realizada dos Acordos Coletivos de PLR, abrangendo suas quatro categorias, conclui-se estarmos diante de **planos de remuneração variável**

**ou planos de incentivo através da concessão de comissões ou prêmios**, mas não diante de planos de distribuição de lucros ou resultados aos empregados. Não existe aqui qualquer negociação entre as partes com a participação sindical. Os objetivos são fixados a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, não sendo negociados como exige o pagamento da PLR. Ademais, os indicadores utilizados são critérios de pagamento de remuneração variável ou de prêmios, uma vez que se tratam de tarefas normais dessa área de atuação. Estamos diante simplesmente de remuneração calculada conforme o desempenho do empregado, de acordo com os planos de incentivo internos da empresa.

(...)

5.71 É possível constatar que os Acordos Coletivos de PLR em discussão não apontam em nenhum momento quais são as metas a serem alcançadas (país, área ou individual) para que os empregados possam fazer jus ao benefício. Fala-se sim, reiteradamente, em metas, indicadores, storecards, matrizes de desempenho, curvas de performance, avaliações de desempenho, etc., mas não se apresenta nos textos dos acordos as regras que permeiam esses conceitos, sendo as metas/objetivos fixados a posteriori, fora dos instrumentos de negociação, sem que os empregados possam, dessa forma, conhecer previamente qual o esforço será necessário empreenderem para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como serão aferidos e avaliados seus esforços.

5.72 Diante do exposto, não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas pelos acordos que regulam o pagamento da Participação nos Lucros no caso presente, afrontando de modo viral a legislação sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação de um representante do sindicato da categoria, as quais visem incentivar a produtividade!!

Examinando a Impugnação em face da autuação, o Colegiado de 1ª Instância ressaltou que:

16.12. Quanto à argumentação apresentada pela empresa, referente à questão das regras claras e objetivas, cabe observar:

que, conforme explicitado no Relatório Fiscal, dos quais são reproduzidos abaixo alguns trechos, nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, traziam as metas que deveriam ser atingidas para o recebimento da PLR pelos empregados, não sendo estabelecidos igualmente nesses Acordos os mecanismos de aferição e os critérios objetivos de avaliação, sendo mencionado aí, ainda, que as cartilhas apresentadas pela empresa não eram parte integrante dos Acordos de PLR, tratando-se somente de material interno do banco;

(...)

5.38 *Conhecendo os textos base dos Acordos Coletivos de PLR do banco, nos importa apurar a existência de regras claras e objetivas que devam ser alcançadas pelos empregados para o recebimento do benefício;*

5.39 *É o próprio contribuinte que, durante a auditoria fiscal e por intermédio da Carta Protocolo, de 17 de maio de 2019 (Anexo I), nos esclarece com maiores detalhes o Programa de Participação nos Resultados do Citibank, instituído pelos Acordos Coletivos de PLR Exercícios 2014, 2015 e 2016...*

(...)

5.40 *A primeira categoria desse programa abrange os empregados dos grupos R/C10 e abaixo (em 2014 e 2015) ou C10/AO3 e abaixo (2016)...*

(...)

5.42 *Observa-se, portanto, que nem os Acordos Coletivos de PLR, nem seus Anexos, trazem as metas de área e as metas individuais que deverão ser atingidas para o recebimento da PLR. Os acordos apontam clara e objetivamente a forma de cálculo da participação a ser paga (matriz de desempenho conforme resultados de área e*

*individuais de acordo com tabela comparativa que determina uma porcentagem de salário base), mas em nenhum momento sequer citam as regras claras e objetivas, ou seja, as metas das diferentes áreas, bem como as metas individuais. Os acordos em tela não trazem igualmente nenhum detalhe sobre a avaliação de desempenho, nem ao menos um formulário base.*

(...)

que não merece prosperar a afirmação da empresa no sentido da total incompreensão da fiscalização quanto ao plano em questão, tendo havido a descrição, no Relatório Fiscal, do conteúdo do Programa de Participação nos Resultados, de forma detalhada, por categoria de empregado, bem como a análise da situação constatada;

que, ao contrário do que entende a impugnante, todas as regras claras e objetivas, referentes ao direitos dos segurados empregados quanto à PLR, contendo as metas a serem atingidas e os mecanismos de aferição, deveriam constar do próprio instrumento de negociação (Acordo Coletivo ou Convenção Coletiva), nos termos do artigo 2º, parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000;

que fere a disciplina legal o estabelecimento de metas de desempenho apartadas dos instrumentos de negociação, lembrando que a finalidade da lei, que busca o comprometimento do capital e do trabalho com metas de produtividade, é que as regras sejam negociadas entre patrão e empregados, com a participação do sindicato, e sem que constem dos instrumentos de negociação da PLR, não há qualquer garantia de que tais regras não tenham sido impostas unilateralmente pelo empregador;

que a impugnante assevera, no caso, que seria impossível que os requisitos específicos para cada categoria e área fossem estabelecidos a cada ano no corpo do Acordo Coletivo, mas é de se destacar, no caso, que, se os critérios, regras e metas utilizados, são tão complexos e diversos, que torna inviável a inclusão dos mesmos no corpo do acordo ou do seu anexo, obviamente tais critérios e metas são inapropriados e, portanto, não deveriam ser adotados para fins de pagamento de PLR, tendo em vista o disposto no art. 2º, parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000;

que não há qualquer contradição na afirmação da fiscalização de que os objetivos, no caso, teriam sido fixados posteriormente, unilateralmente pela empresa, ou pelos empregados em conjunto com seus gestores, não tendo sido negociados como exige o pagamento da PLR, uma vez que a legislação determina a fixação prévia de metas ou resultados a serem atingidos, mediante um dos procedimentos descritos nos incisos I e II do artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000, com a participação do sindicato, sendo que tais metas/resultados deveriam constar dos instrumentos de negociação;

que não merece prosperar, aqui, também, a alegação da empresa no sentido de que os formulários de avaliações individuais apresentados revelariam claramente que cada empregado sabia de antemão o que se esperava dele, e que comprovariam que as metas seriam conhecidas e negociadas previamente, e não impostas posteriormente, tendo em vista que, como explicitado no Relatório Fiscal, do qual se transcreve trecho a seguir, tais avaliações não continham as datas de fixação das metas e de seu conhecimento por parte dos empregados, nem quaisquer assinaturas;

(...)

que a empresa concorda com a fiscalização quanto ao fato de que deveria ocorrer um desempenho extraordinário, para justificar o pagamento de PLR, cabendo salientar, então, que, no caso em tela, conforme exposto no Relatório Fiscal, do qual são abaixo transcritos alguns trechos, o direito ao recebimento desta verba dependia tão somente de empenho usual do empregado, inerente ao contrato laboral, não havendo incentivo à produtividade, nos termos da Lei n.º 10.101/2000;

(...)

que, de acordo com o Relatório Fiscal, do qual se reproduz trecho a seguir, a PLR não pode ser confundida com um instrumento de gestão de operações da empresa e/ou com a remuneração de comissões ou prêmios aos empregados, sendo que, no caso, foi

observada a estipulação de critérios “a posteriori”, normalmente utilizados para o pagamento de outras verbas variáveis que não a PLR;

(...)

□ que a documentação anexada às fls. 5.480 a 5.547, intitulada “DOC. 02”, se refere, como identifica a própria impugnante, somente à comunicação interna do banco pertinente à divulgação de informações sobre o plano de PPR, bem como às avaliações, não sendo hábil a modificar as conclusões constantes do Relatório Fiscal, aqui ratificadas;

□ que, como já exposto anteriormente neste voto, os Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) n.º 2401-004.795 e n.º 2202-005.193, citados pela impugnante, se referem, respectivamente, aos processos 16327.721021/2014-23 e 16327.720982/2017-63, relativos a períodos de apuração diversos, quais sejam 01/01/2010 a 31/12/2012, e 01/01/2013 a 31/12/2013, não tendo o condão de alterar o presente lançamento, que trata das competências 01/2015 a 12/2016, não se vinculando este julgamento ao decidido nos mencionados acórdãos; e

□ que, ao tratar das Convenções Coletivas de PLR, a fiscalização informa que, nelas, não havia qualquer determinação para os empregados, sendo apenas necessário que trabalhassem na empresa e mantivessem esse vínculo até o último dia do ano base, para o recebimento de valor a título de PLR, desviando-se do objetivo da lei, qual seja o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, e demonstrando-se, assim, tratar-se, na verdade, de uma gratificação ajustada.

Vejamos os termos dos Acordos Coletivos.

A Cláusula Segunda dos ajustes indica Anexo que integra os Acordos Coletivos.

Estes anexos definem :

- objetivos do programa;
- dois níveis gerais e dois específicos de incidência;
- formas de aplicação, indicativas que existirão metas individuais, da área e do País, com pesos percentuais;
- que o resultado individual será a avaliação de performance individual do funcionário, disponível em sistema e avaliação do banco;
- que o grupo de indicadores para cada área está no programa Exceed;
- que o resultado determinará o PPR em percentual do salário

Igual situação pode ser observada nos demais Acordos Coletivos acostados na instrução.

**As Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR (fls. 184 e ss) não trazem mínimas informações a respeito dos mecanismos de aferição.**

A fls. 220 e ss, a defesa acostou relato intitulado Anexos I e II, não referidos nos Acordos e Convenções Coletivos e não assinados ou datados, reproduzido no Recurso, na busca de demonstrar a definição de metas e resultados.

#### ANEXO I

O programa de PPR do Citibank é dividido em 4 categorias, as quais representam, em conjunto, 100% dos empregados da Empresa. Ainda assim, é necessário destacar que não há nenhum empregado que esteja enquadrado em mais de uma categoria para fins de PPR.

As referidas 4 categorias são divididas em duas subcategorias: formas gerais e formas específicas. Na subcategoria geral, estão enquadrados os empregados das categorias R ou C/10 e Abaixo e S ou C/11 e Acima, enquanto na subcategoria específica estão enquadrados os funcionários elegíveis ao programa exceed e aqueles não incluídos nesse programa. Passamos a explicá-las individualmente.

**R ou C/10 e Abaixo:**

No tocante aos empregados enquadrados na categoria R ou C/10 e Abaixo, o cálculo do PPR leva em consideração 2 ratings, quais sejam, (i) avaliação individual; e (ii) avaliação da área.

A avaliação individual está de acordo com o GTMS, que acompanha e precifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo.

Nessa linha, o Scorecard é um grupo de indicadores definidos para todas as áreas: Consumer, Global Markets, CIB, TTS, SFS, CCB, ICB, Private, Finance, O&T, Legal e HR. Confrontando o resultado atingido com as metas, chega-se ao rating da área, conforme apontam os documentos anexos (Docs. 01 e 02 – Anexo I) em sua página 4, que atestam justamente essa metodologia.

De acordo com o arquivo referente aos itens 12, 13, 17 e 18, entregue juntamente com a Resposta ao 1º Termo de Intimação Fiscal, o cálculo final do PPR obedecerá às diretrizes de uma tabela que fará a comparação entre as avaliações da área e individual, para que se verifique o percentual do salário base mensal que corresponderá ao PPR daquele determinado empregado (entre 15 e 100%), nos termos da tabela abaixo:

		Rating Individual		
		3 Eficaz	2 Alt eficaz	1 Excepcional
Acima Meta	Abaixo Meta	PLR Convenção +15% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +25% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +50% do Salário Base Mensal
	Meta	PLR Convenção +20% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +40% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +75% do Salário Base Mensal
	Acima Meta	PLR Convenção +30% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +75% do Salário Base Mensal	PLR Convenção +100% do Salário Base Mensal

**S ou C/11 e Acima:**

No tocante aos empregados enquadrados na categoria S ou C/11 e Acima, o cálculo do PPR leva em consideração 3 ratings, quais sejam, (i) avaliação individual; (ii) avaliação da área; e (iii) avaliação do país.

As avaliações individual e da área são avaliadas de forma exatamente igual à categoria R ou C/10 e Abaixo.

Por sua vez, a avaliação do país irá obedecer a um Scorecard, com as metas e os objetivos da organização, enquanto empresa multinacional global.

Nessa linha, o Scorecard é um grupo de indicadores definidos o Citibank Brasil, de forma que o confronto do resultado atingido com as metas, faz com se chegue no rating do país, conforme apontam os documentos anexos (Docs. 01 e 02 – Anexo I) em sua página 4, que atestam justamente essa metodologia.

De acordo com o arquivo referente aos itens 12, 13, 17 e 18, entregue juntamente com a Resposta ao 1º Termo de Intimação Fiscal, o cálculo final do PPR obedecerá às diretrizes de um cálculo que se divide em três etapas.

Na primeira etapa, identifica-se a avaliação do desempenho individual e do desempenho da área e do país, para que seja possível obter o “fator multiplicador” (varia de 0 a 2,00 para o desempenho individual e de 0 a 1,50 para o desempenho da área e do país), nos termos das tabelas abaixo:

Resultado	Faixa de Avaliação (Pontos)	Multiplicador
1	>=175	1,50
2	>=125<174	1,25
3	>=80<124	1,00
4	>=40<79	0,50
5	<40	0,00

Multiplicador País e Área

Avaliação de Desempenho	Multiplicador
1 Excepcional	2,00
2 Alt. Eficaz	1,35
3 Eficaz	1,00
4 Parc. Eficaz	0,00
5 Não Eficaz	0,00
6 Não Avaliado	0,00

Multiplicador Individual

Na segunda etapa, a partir do enquadramento do empregado nos diferentes níveis da Empresa (S ou C/16, W ou C/15, V ou C/14, U ou C/13 e T ou C/12), será possível obter o a importância (“peso”) que aquela avaliação tem para o cálculo do seu PPR, conforme a tabela abaixo:

Nível	Peso		
	Brasil	Area	Individual
W / C15	30%	30%	40%
V / C14	20%	25%	55%
U / C13	20%	20%	60%
T / C12	10%	15%	75%
S / C16	10%	10%	80%

Ainda na segunda etapa, a partir da multiplicação simples do resultado da primeira etapa ("fator multiplicador") com o percentual de importância daquele *rating* (individual, área e país) para o nível específico do empregado, será possível chegar no "fator multiplicador ajustado".

Na terceira etapa, será feita nova multiplicação simples do "fator multiplicador ajustado" com a tabela de valores referenciais definidos novamente de acordo com o nível em função da área de atuação do empregado, nos termos da tabela exemplificativa abaixo (cada área recebe uma tabela própria):

Nível	Referência
W / C15	15.000
V / C14	12.500
U / C13	10.000
T / C12	7.500
S / C11	5.000

Tabela exemplificativa

Com o resultado final teremos os pontos atingidos pelo empregado, isto é, não se trata do valor expressado em unidade monetária, mas sim os pontos daquele empregado, que deverão ser proporcionalizados dentro do valor total disponível para distribuição entre os empregados. Ou seja, a pontuação final de cada empregado é comparada à soma de todas as pontuações obtidas e a proporção gerada representará a parte do valor a ser pago como PPR ao empregado.

Apenas a título de exemplo, veja-se o caso de um empregado do nível U ou C/13, com avaliação individual 3, será necessário multiplicar o fator multiplicador 1,00 por 60%. Por sua vez, se esse mesmo empregado pertencer à área avaliada em 2, o fator multiplicador será de 1,25, o qual será multiplicado pelo peso de 20%. Por último, a partir da avaliação do Citibank Brasil no resultado 2, o fator multiplicador seria 1,25, que deverá ser multiplicado também pelo peso 20%. A partir disso teríamos no exemplo dado:

Rating Individual	Rating Área	Rating Brasil
Peso 60%	Peso 20%	Peso 20%
Avaliação - 3	Avaliação - 2	Avaliação - 2
Multiplicador - 1,00	Multiplicador - 1,25	Multiplicador - 1,25
$1*60%=0,6$	$1,25*20%=0,25$	$1,25*20%=0,25$
Total Final - $0,6+0,25+0,25=1,10$		
<b>Pontuação Final - <math>1,10 \times 10.000,00</math> (Referência U ou C13) = 11.000,00</b>		

Exceed:

O programa exceed é um programa desenvolvido para empregados de vendas/comercial, objetivando aferir o que está sendo realizado individualmente por cada empregado, em um sistema de recompensa pelo resultado atingido.

Em síntese, a partir do critério meritocrático, busca-se reconhecer os resultados gerados pelos empregados, que excedam à expectativa e aos objetivos daquele empregado.

Dentro da sistemática do programa exceed, aplica-se uma alíquota ao resultado que exceder a essa expectativa (meta) mínima, a qual é calculada de acordo com uma série de critérios indicados no arquivo referente ao item 11, entregue juntamente com a Resposta ao 1º Termo de Intimação Fiscal, de forma a transformar aquele excedente em um valor de PPR. Ainda assim, dentro do grande gênero exceed, existem algumas

espécies específicas, como o CCB, nas quais o modelo de cálculo do conceito de scorecard com indicação das metas e dos resultados, como descrito para os casos anteriores da subcategoria geral (R ou C/10 e Abaixo e S ou C/11 e Acima).

Um dos casos específicos é a Consultoria de Investimentos, que contempla um scorecard composto pela indicação da meta que deve ser atingida e o peso dessa para a obtenção do “resultado ponderado”, nos termos das tabelas abaixo:

#### Exemplo 1

Indicador	Peso	1º Trimestre			Resultado Ponderado
		Meta	Resultado	Atingimento	
Receita Investimentos	60%	500	525	105,00%	63,00%
Net Investments	40%	800	780	97,50%	39,00%
Total Geral:					102,00%

#### Exemplo 2

Indicador	Peso	1º Trimestre			Resultado Ponderado
		Meta	Resultado	Atingimento	
Receita Investimentos	60%	500	400	80,00%	0,00%
Net Investments	40%	800	780	97,50%	39,00%
Total Geral:					39,00%

O resultado mínimo esperado é de 90%, de modo que se não atingido a pontuação no quesito é zerada (vide meta de Receita de Investimentos do exemplo 2 acima).

O resultado mínimo esperado é de 90%, de modo que se não atingido a pontuação no quesito é zerada (vide meta de Receita de Investimentos do exemplo 2 acima).

Caso o “resultado ponderado” seja inferior a 100%, como no exemplo 2 acima, o PPR será calculado pela multiplicação simples de percentual pelo Target de PPR.

Utilizando-se o exemplo 2 acima com um Target de R\$ 12.500,00, o empregado receberá o valor de R\$ 4.875,00.

Caso esse “resultado ponderado” for superior a 100% e inferior a 150%, como no exemplo 1 acima, o PPR será calculado pela seguinte fórmula:

#### B) Se o total geral do scorecard ficar entre 100% e 150%:

$$\text{PPR Baseline} = \left[ \frac{\text{Total geral scorecard} - 0,50}{0,50} \right] \times \text{Target Trimestral de PPR}$$

Novamente tomando como base o exemplo 1 (resultado final de 102%) e um Target de R\$ 12.500,00, o empregado receberá R\$ 13.000,00.

Por fim, caso esse “resultado ponderado” seja superior a 150%, o PPR será calculado pela multiplicação simples do percentual de 200% pelo Target de PPR.

Utilizando-se o exemplo 2 acima com um Target de R\$ 12.500,00, o empregado receberia o valor de R\$ 25.000,00. Caso o resultado atingido seja superior a 200% a PPR estará limitada a este percentual (CAP).

A parte desse caso, ressalta-se novamente que existem mais 8 casos específicos contemplados, todos respeitando as regras e diretriz gerais do programa exceed, que funciona como uma sistemática geral para cada um dos planos especiais, que possui suas peculiaridades no cálculo.

#### □ Não Incluídos no Exceed:

Trata-se de um plano que visa atingir os empregados que atuam nas áreas de cobrança e call center, os quais, por algumas peculiaridades de sua atividade, se diferenciavam daqueles empregados da área comercial incluídos no programa exceed.

Para esses empregados, novamente é seguido o critério da meritocracia, sendo considerados dois ratings, a avaliação da área e a avaliação individual, de forma semelhante aos critérios do programa referente ao R ou C/10 e Abaixo. A avaliação

individual novamente é calculada de acordo com o GTMS, que acompanha e precifica as metas que deverão ser atingidas pelos empregados, enquanto o desempenho da área obedece aos itens do Scorecard definidos de forma específica para cada área, sempre em consonância com os objetivos gerais da organização estabelecidos pelo Comitê Executivo.

De acordo com o arquivo referente aos itens 12, 13, 17 e 18, entregue juntamente com a Resposta ao 1º Termo de Intimação Fiscal, o cálculo final do PPR obedecerá às diretrizes de uma tabela que fará a comparação entre as avaliações da área e individual, para que se verifique o percentual do salário base mensal que corresponderá ao PPR daquele determinado empregado (entre 3,5 e 20%), com uma limitação (CAP) de pagamento, nos termos da tabela abaixo:

		Rating Individual		
		3 (Eficaz)	2 (Alt. Eficaz)	1 (Excepcional)
Acima Meta	Abaixo Meta	PLR Convenção+3,5% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 500,00	PLR Convenção+5% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 550,00	PLR Convenção+10% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 600,00
	Meta	PLR Convenção+5% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 550,00	PLR Convenção+10% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 600,00	PLR Convenção+15% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 650,00
	Acima Meta	PLR Convenção+10% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 600,00	PLR Convenção+15% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 650,00	PLR Convenção+20% do Sal. Base Mensal, limitado a R\$ 700,00

## ANEXO 2

Glossário dos Principais Termos Técnicos do Plano de PPR do Citibank Áreas de Business:

- (i) Consumer - Departamento relacionado ao segmento de Varejo e Pessoa Física;
- (ii) Global Markets - Departamento de Tesouraria e produtos de câmbio;
- (iii) CIB - Departamento relacionado ao Banco de Investimento;
- (iv) TTS - Departamento relacionado aos Produtos Corporativos;
- (v) SFS - Departamento relacionado a Administração de Fundos;
- (vi) CCB - Departamento relacionado a Empresas de Médio Porte; e
- (vii) Private - Departamento relacionado a Clientes de Alta Renda.

Áreas de O&T e Global Function:

- (i) Finance - Departamento de Finanças;
- (ii) O&T - One Bank - Departamento de Tecnologia;
- (iii) Legal - Departamento Jurídico; e
- (iv) HR - Departamento de Recursos Humanos.
- (...)

Como se observa, estas informações acostadas - que não compõem expressamente os ajustes celebrados entre empregador e empregados - **não estipulam metas e resultados ou mecanismos de aferição**. Apenas informam que as metas serão estipuladas por Comitê Executivo.

Esta relatora, em julgamento recente, já assinalou entendimento no sentido de que documentos referidos nos termos de negociação podem fixar regras quanto aos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição, metas, resultados e prazos, sem que isso, por si só, ofenda aos ditames da Lei 10.101/2000. Segundo esse entendimento, **não há imposição na lei no sentido de que a disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados deva figurar no próprio corpo do**

**instrumento de negociação coletiva**, podendo o detalhamento pormenorizado constar de documentos apartados, **desde que** o ajuste descreva essa situação, que os demais instrumentos anexos guardem a harmonia com as regras gerais, e **sejam acessíveis ao trabalhador no momento da celebração dos acordos e convenções**.

A lei exige que as partes negociem e estabeleçam as regras substantivas e adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado, quais as metas e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. O normativo confere enfoque proativo no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba.

Da análise das informações trazidas aos autos, observa-se que os instrumentos de negociação não dispuseram sobre o direito substantivo ou adjetivo à concessão do PLR. Nem mesmo os Anexos juntados definem os direitos substantivos e adjetivos de forma clara e objetiva.

Dito de outro modo, não há estipulação de regras claras e objetivas no corpo dos ajustes ou em documentos apartados que permitam verificação da harmonia com as regras gerais, e comprovadamente acessíveis aos trabalhadores no momento da celebração dos acordos e convenções.

Como bem colocou a Autoridade Lançadora:

5.71 É possível constatar que os Acordos Coletivos de PLR em discussão não apontam em nenhum momento quais são as metas a serem alcançadas (país, área ou individual) para que os empregados possam fazer jus ao benefício. Fala-se sim, reiteradamente, em metas, indicadores, storecards, matrizes de desempenho, curvas de performance, avaliações de desempenho, etc., mas não se apresenta nos textos dos acordos as regras que permeiam esses conceitos, sendo as metas/objetivos fixados a posteriori, fora dos instrumentos de negociação, sem que os empregados possam, dessa forma, conhecer previamente qual o esforço será necessário empreenderem para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como serão aferidos e avaliados seus esforços.

5.72 Diante do exposto, não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas pelos acordos que regulam o pagamento da Participação nos Lucros no caso presente, afrontando de modo viral a legislação sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação de um representante do sindicato da categoria, as quais visem incentivar a produtividade!!

(...)

5.73 Ora, sabemos que a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que metas sejam definidas a posteriori, unilateralmente pela empresa ou pelos empregados em colaboração com seus gestores, fora do instrumento

original de negociação entre as partes e sem a participação sindical. Igualmente não se faz possível que devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

Nem mesmo os informativos juntados a fls 220 e ss (não subscritos ou datados e não mencionados nos Acordos ou Convenções Coletivos) trazem regras claras e objetivas suficientes aos ditames da lei.

Como bem apontou a Autoridade Lançadora, fala-se, reiteradamente, em metas, indicadores, *storecards*, matrizes de desempenho, curvas de performance, avaliações de desempenho, em outros., mas não há nos acordos e/ou anexos as regras que permeiam esses conceitos, sendo as metas fixados *a posteriori*, “*fora dos instrumentos de negociação, sem que os empregados possam, dessa forma, conhecer previamente qual o esforço será necessário empreenderem para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como serão aferidos e avaliados seus esforços*”.

O Recorrente busca afastar essa afirmação da Autoridade Fiscal, descrevendo caso de funcionário (informações a fls. 1213/1215 não subscritas e não datadas), com avaliação do gestor, a partir do que busca atestar que o segurado bem compreendia as métricas, metas e objetivos. Entretanto, estas informações não se revestem da condição de provas, na medida em que não subscritas ou datadas, e mostram-se como meros indícios.

A instrução processual traz avaliação em inglês, do mesmo funcionário, com indicação de ser relativa a 2014, também não datada ou assinada (fls. 1187 e ss).

O Recorrente alega não fazer sentido a fiscalização *exigir do Recorrente que a documentação atinente à avaliação de seus funcionários fosse assinada e dela constassem datas, já que o processo de avaliação dos milhares de funcionários do Recorrente é feito por meio de rede interna ou “intranet”, sendo que a mera leitura das avaliações de desempenho evidencia que elas foram produzidas exatamente no período em que ocorreram os fatos (2015 e 2016), o que se pode constatar pelas inúmeras e constantes referências dos avaliados a datas em 2015 e 2016 em relação às quais não pode a fiscalização sem qualquer justificativa ou indício de falsidade supor não corresponderem ao período em questão, (...)*.

Entretanto, apurada a infração, compete ao Recorrente a demonstração das suas alegações com documentação - e não meras informações - e correlação lógica com o tema.

Sob a minha ótica, as afirmações da D. Autoridade Lançadora não foram afastadas pelo Recorrente.

A ausência de clareza no regramento conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, e que não fora afastado pelo Recorrente.

#### **e. os Acordos foram celebrados previamente**

Segundo o Recorrente, os Acordos foram assinados *em 13.10.2014, 03.11.2015 e 13.10.2016, suas respectivas vigências vão de 01.09.2014 a 31.08.2015 (cláusula 5ª da CCT de 2014), 01.09.2015 a 31.08.2016 (cláusula 5ª da CCT de 2015) e 01.09.2016 a 31.08.2018 (cláusula 7ª da CCT de 2017 e 2018), não se podendo assim afirmar quanto às CCT que “foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base”, devendo-se esse lapso temporal de um ou no máximo dois meses entre a celebração e a vigência das CCT à notória e habitual intensidade na negociação entre os Sindicatos/CONTRAF e a FENABAN (...)* Além disso, não procede a alegação fiscal de que “*os empregados durante praticamente todos os anos de 2014,*

2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR”, pois a data da assinatura dos instrumentos em questão é totalmente irrelevante no caso concreto, já que, como reconhecido pela própria fiscalização, tanto os Acordos Coletivos quanto as Convenção Coletivas de Trabalho eram essencialmente idênticos uns aos outros, o que levou o Relatório Fiscal a trata-los conjuntamente para efeito da análise fiscal, (...) Na verdade, não só os Acordos Coletivos de 2014, 2015 e 2016 eram “bastante parecidos” entre si, como também eram “bastante parecidos” com os acordos celebrados nos anos anteriores, tendo já na autuação referente aos anos de 2010 a 2012 (processo nº 16327.721021/2014-23) a fiscalização destacado tal fato (...) o simples fato de que no período autuado NÃO FORAM “introduzidas mudanças em seu teor” por si só revela a impropriedade da conclusão da r. decisão recorrida, que de forma abstrata e dissociada da realidade indevidamente desconsiderou os fatos efetivamente ocorridos no período autuado.(...) como demonstram diversos e-mails do Recorrente para seus funcionários (doc. 02 da impugnação), em janeiro de cada ano já se deflagrava o processo de avaliação com a discussão das metas ao longo de fevereiro e sua escolha pelo próprio funcionário de acordo com os critérios SMART (acrônimo em inglês para “specif”/específico, “mensurable”/mensurável, “assignable”/atribuível, “realistic”/realístico, e “time based”/baseado no tempo), que deveria ser feita até final de fevereiro, sendo concluído em início de outubro com a avaliação em si e o posterior “feed back” ao funcionário. (...) não procede a alegação fiscal de que “os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR”, pois a data da assinatura dos instrumentos em questão é totalmente irrelevante no caso concreto, já que, como reconhecido pela própria fiscalização, tanto os Acordos Coletivos quanto as Convenção Coletivas de Trabalho eram essencialmente idênticos uns aos outros, o que levou o Relatório Fiscal a trata-los conjuntamente para efeito da análise fiscal,(...) Além disso, tratando-se o Recorrente de instituição bancária, está obviamente submetido às Convenções Coletivas de Trabalho celebrada pela FEBRABAN com a CONTRAF a respeito da PLR, que são celebradas sempre no segundo semestre de cada ano, exatamente na mesma data em que subscretas as Convenções Coletivas de Trabalho que tratam de todos os demais aspectos das relações entre os bancos e seus funcionários. Assim, se “a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 foi assinada em 13 de outubro de 2014”, como constatado pela fiscalização, tal fato ocorreu justamente porque foi nessa data que se deu a assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho reproduzida às fls. 1773/1801, com todas as 68 cláusulas que disciplinam os mais variados aspectos das relações entre Bancos e seus funcionários (exceto obviamente quanto à PLR). Nesse contexto, é natural que o Recorrente aguarde a concretização das negociações anuais entre a FENABAN e a CONTRAF (que notoriamente ocorrem apenas no segundo semestre de cada ano) para então celebrar os Acordos Coletivos próprios, sem que daí decorra qualquer prejuízo a seus funcionários quanto ao conhecimento dos “requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR”, como equivocadamente alegado pela fiscalização.

#### Vejamos o Relato Fiscal:

5.115 Primeiramente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016, bem como as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2014, 2015 e 2016/2017, em análise, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado aqui é exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

5.116 Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Logo, uma negociação entre empresa e seus empregados faz-se necessária para que haja harmonia com o objetivo legal de contribuir para uma melhoria das relações entre capital e trabalho.

5.117 A norma refere-se aqui certamente a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso, ou seja, o acordo entre empresa e empregados deve estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR. Ora, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Destarte, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

5.118 Isto posto, deve haver uma negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem as metas pré-estabelecidas. Obviamente esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

5.119 Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, isto é, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, uma vez que é relativo exatamente a esse período pactuado.

(...)

5.121 No caso em questão, constata-se que:

- o Acordo Coletivo de PLR em 2014 foi celebrado em 18 de dezembro de 2014 e não foi depositado junto ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, não tendo, portanto, entrado em vigor conforme dispõe o § 2º do art. 614 da CLT acima transcrito;
- o Acordo Coletivo de PLR em 2015 foi assinado em 22 de dezembro de 2015 e não foi depositado junto ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, não tendo, portanto, entrado em vigor conforme dispõe o § 2º do art. 614 da CLT acima transcrito;
- O Acordo Coletivo de PLR em 2016 foi celebrado em 27 de dezembro de 2016 e não foi depositado junto ao Ministério do Trabalho e Emprego para registro, não tendo, portanto, entrado em vigor conforme dispõe o § 2º do art. 614 da CLT acima transcrito;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 foi assinada em 13 de outubro de 2014;
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2015 foi celebrada em 03 de novembro de 2015; e
- a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2016/2017 foi assinada em 13 de outubro de 2016.

5.122 Observa-se que todos os instrumentos de negociação em apreço foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base, na maioria dos casos no final de dezembro dos anos a que se referem. Vê-se claramente, portanto, que os empregados durante praticamente todos os anos de 2014, 2015 e 2016, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento do benefício só foram estabelecidos próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais, vez que para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são estas e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada.

(...)

5.124 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo.

O Colegiado de Piso, por sua vez, assinalou que:

16.13. No que tange à argumentação apresentada pela impugnante, relativa à ausência de pactuação prévia, cumpre mencionar:

que o objetivo da Constituição Federal de 1988 de desvincular o pagamento de PLR da remuneração, foi possibilitar a participação dos empregados no lucro ou resultado das empresas, estimulando-os a alcançarem metas e resultados, e distribuindo a eles o fruto de todo esse esforço, de modo que as metas a serem cumpridas, obviamente, devem ser previamente pactuadas, de modo que o empregado tenha conhecimento prévio de quanto o seu esforço poderá lhe trazer de retorno;

que a Lei n.º 10.101/2000 dispõe, expressamente, em seu artigo 2º, que o pagamento de PLR pressupõe a existência de um acordo prévio entre as partes;

que, conforme relatado pela fiscalização, no caso em questão: I) o Acordo Coletivo de PLR em 2014 foi celebrado em 18/12/2014; II) o Acordo Coletivo de PLR em 2015 foi assinado em 22/12/2015; III) o Acordo Coletivo de PLR em 2016 foi celebrado em 27/12/2016; IV) a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 foi assinada em 13/10/2014; V) a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2015 foi celebrada em 03/11/2015; e, VI) a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2016/2017 foi assinada em 13/10/2016;

que, como exposto no Relatório Fiscal, do qual se transcreve trecho a seguir, todos os instrumentos de negociação foram celebrados somente no último trimestre dos respectivos anos-base, demonstrando a ausência de prévia negociação;

(...)

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 (fls. 183 a 190), assinada em 13/10/2014 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2014 a 31/08/2015 – diz respeito ao exercício de 2014, sendo este o seu ano-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em sua cláusula 1ª, a seguir parcialmente transcritas;

*... firmam a presente CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO para estabelecer a PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, doravante designada "PLR", relativa ao exercício do 2014, nos seguintes termos:*

*CLÁUSULA 1ª*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2013, em efetivo exercício em 31.12.2014, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 02.03.2015, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2014, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:*

(...)

*(grifos nossos)*

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2015 (fls. 191 a 200), assinada em 03/11/2015 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2015 a 31/08/2016 – diz respeito ao exercício de 2015, sendo este o seu ano-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em sua cláusula 1ª, abaixo parcialmente reproduzidas;

... firmam a presente *CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO* para estabelecer a *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS*, doravante designada "PLR", relativa ao exercício de 2015, nos seguintes termos:

**CLÁUSULA 1ª**

***PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.)***

Ao empregado admitido até 31.12.2014, em efetivo exercício em 31.12.2015, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2016, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2015, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

(grifos nossos)

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2016/2017 (fls. 201 a 212), assinada em 13/10/2016 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2016 a 31/08/2018 – diz respeito aos exercícios de 2016 e 2017, sendo 2016, portanto, um de seus anos-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em suas cláusulas 1ª e 2ª, a seguir parcialmente transcritas;

... firmam a presente *CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO* para estabelecer a *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS*, doravante designada "PLR", relativa aos exercícios de 2016 e de 2017, nos seguintes termos:

**CLÁUSULA 1ª PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R.) - EXERCÍCIO 2016**

Ao empregado admitido até 31.12.2015, em efetivo exercício em 31.12.2016, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 02.03.2017, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2016, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

**CLÁUSULA 2ª ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - P.L.R. - EXERCÍCIO 2016**

Excepcionalmente, e respeitados os termos do caput e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até o dia 24.10.2016, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

(...)

(grifos nossos)

que não importa que os Acordos Coletivos em tela sejam bastante parecidos entre si, e que as Convenções Coletivas em questão sejam essencialmente idênticas umas às outras, como afirma a impugnante, merecendo destaque, no caso, o fato de que, a cada ano, poderiam ter sido introduzidas mudanças em seu teor, que os empregados não tinham como prever se as condições anteriormente estabelecidas seriam ou não mantidas, devendo estes ter conhecimento prévio das regras estabelecidas por tais instrumentos, isto é, antes do início do período a que se referiam os lucros ou resultados, para que pudessem saber o que deveriam realizar para fazer jus ao recebimento da PLR, e haver incentivo à produtividade, conforme estabelecido na legislação;

que as metas que deveriam ser alcançadas pelos empregados deveriam ser previamente estabelecidas e constar dos instrumentos de negociação previstos na legislação, como já exposto anteriormente neste voto, e não em simples comunicações internas do banco; e

que o parágrafo 7º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000, incluído pela Medida Provisória n.º 905, de 11/11/2019, citado pela impugnante, não se aplica ao presente caso, cabendo salientar que tal dispositivo não estava em vigor à data dos fatos

geradores objeto dos Autos de Infração (01/2015 a 12/2016), e que atualmente não se encontra mais vigente, tendo sido revogado pela Medida Provisória n.º 955, de 20/04/2020.

Correto o R. Acórdão quando menciona que:

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2014 (fls. 183 a 190), assinada em 13/10/2014 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2014 a 31/08/2015 – diz respeito ao exercício de 2014, sendo este o seu ano-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em sua cláusula 1ª, a seguir parcialmente transcritas;

(...)

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2015 (fls. 191 a 200), assinada em 03/11/2015 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2015 a 31/08/2016 – diz respeito ao exercício de 2015, sendo este o seu ano-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em sua cláusula 1ª, abaixo parcialmente reproduzidas;

(...)

que a Convenção Coletiva de PLR dos Bancos em 2016/2017 (fls. 201 a 212), assinada em 13/10/2016 – embora em sua cláusula 5ª indique como vigência 01/09/2016 a 31/08/2018 – diz respeito aos exercícios de 2016 e 2017, sendo 2016, portanto, um de seus anos-base, conforme se pode verificar em sua parte inicial e em suas cláusulas 1ª e 2ª, a seguir parcialmente transcritas;

Dessa forma, a alegação do Recorrente no sentido de que *“muito embora as CCT acima referidas tenham sido assinadas respetivamente em 13.10.2014, 03.11.2015 e 13.10.2016, suas respetivas vigências vão de 01.09.2014 a 31.08.2015 (cláusula 5ª da CCT de 2014), 01.09.2015 a 31.08.2016 (cláusula 5ª da CCT de 2015) e 01.09.2016 a 31.08.2018 (cláusula 7ª da CCT de 2017 e 2018), não se podendo assim afirmar quanto às CCT que “foram celebrados no último trimestre de seus respectivos anos base”, devendo-se esse lapso temporal de um ou no máximo dois meses entre a celebração e a vigência das CCT à notória e habitual intensidade na negociação entre os Sindicatos/CONTRAF e a FENABAN, não encontra lastro na instrução, devendo ser de plano afastada.*

Entretanto, como já expressado, a determinação legislativa de que a regra isentiva seja interpretada literalmente, impõe limitação ao aplicador da lei à liberdade interpretativa, restrita ao alcance do texto posto, sem ampliações ou restrições de conceitos.

Neste sentido, o normativo isentivo não prevê a obrigatoriedade de que cada um dos instrumentos de negociação deva ser elaborado e assinado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados. Essa foi uma construção jurisprudencial decorrente de interpretação contextual ou intertextual, mecanismos utilizados na interpretação extensiva, vedada pelo legislador pátrio.

A interpretação do R. Acórdão Recorrido mostra-se contextual e foge aos contornos do art 111, do CTN.

Atualmente, o requisito legal limita a que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente ao pagamento da participação nos lucros e resultados.

Lei 10.101/2000

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:

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.

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

(...)

§ 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)

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)

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos: (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 9º Na hipótese do inciso II do § 8º deste artigo, mantém-se a validade dos demais pagamentos. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

§ 10. Uma vez composta, a comissão paritária de que trata o inciso I do caput deste artigo dará ciência por escrito ao ente sindical para que indique seu representante no prazo máximo de 10 (dez) dias corridos, findo o qual a comissão poderá iniciar e concluir suas tratativas. (Incluído pela Lei nº 14.020, de 2020)

O Acórdão recorrido assinala que o §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000 não pode ser aplicada ao caso, na medida em que o fato gerador é anterior ao dispositivo normativo.

Entretanto, o regramento inserido na Lei 10.101/2000, pela 14.020, de 2020, tem cunho meramente interpretativo, situação excepcional de aplicação retroativa.

Segundo prescreve o CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A respeito da temática lei interpretativa, Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017) assinala que:

“Apesar da cláusula ‘em qualquer caso’, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou o entendimento anterior” (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

(...)

⇒ Lei interpretativa. A situação das leis interpretativas é a seguinte: a) constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas; b) se meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que nenhuma influência maior terão, senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes, se no seu texto constar aplicação retroativa à data da lei interpretada; c) esta retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada; d) somente subsistirá o preceito supostamente retroativo se a interpretação que der à lei anterior coincidir com a interpretação que lhe der o Judiciário; e) do contrário, havendo qualquer agravação na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, o princípio da anterioridade comum ou especial no que diz respeito à criação e majoração de tributos.

(...)

“Expressamente interpretativa’, todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas” (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

De qualquer forma, mesmo que não se entenda que a expressão “previamente” teve interpretação legislativa no §7º, do art. 2º, da Lei 10.101/2000, observa-se que a determinação de que a celebração dos ajustes de negociação ocorram antes do exercício objeto de pagamento não fora inserido na lei e decorre de interpretação contextual, vedada pelo legislador para as normas isentivas, nos termos do art. 111, II, do CTN.

Ao meu entender, o pagamento a partir de fev/2015 (v.g. fls. 2649, 2697), relativo ao exercício de 2014, com pacto celebrado em 18/12/2014, permite inferir o cumprimento da condição legal relativa ao “pactuado previamente”.

Igual situação pode ser observada com relação aos pagamentos de PLR em 2016, relativamente ao exercício de 2015. Os pagamentos ocorreram a partir de fev/2016 (v.g. fls 2745 e 2812), relativamente a ajuste celebrado em 22/12/2015.

Desta forma, seja por entender que a Lei 10.101/2000 não impõe que os ajustes sejam celebrados antes do início do exercício fiscal, e que entendimento neste sentido contraria o art. 111, II, do CTN, que determina a interpretação literal das normas isentivas; seja por verificar que os pagamentos efetivamente ocorreram após as negociações, possibilitando o conhecimento

do quanto ajustado às partes, cumpre reconhecer as alegações do Recorrente nesta temática, apenas no que toca ao cumprimento do requisito da pactuação prévia dos termos negociados.

**f. o fato de alguns poucos funcionários receberem valores de PLR superiores à remuneração não desnatura a verba de ser indenizatória;**

O Recorrente assinala que: *entre os milhares de funcionários do Recorrente arrolados pela fiscalização na referida planilha, somente 22 (vinte e dois) receberam PLR em montante superior ao salário, configurando apenas nesses casos a hipótese em que a “suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa” (item 5.145 do Relatório Fiscal), sendo certo que mesmo que prevalecesse a “tese” fiscal somente nesses casos específicos poder-se-ia concluir pelo suposto caráter salarial dos pagamentos.*

- que o funcionário André Guerreiro, que em 2015 recebeu salário de R\$124.404,29 e PLR de R\$247.998,38 (fl. 2601), tendo assim obtido o segundo maior “percentual PLR x Salário” (199,35%), em 2016, tendo recebido salário de R\$149.531,88 (fl. 2646), recebeu PLR de R\$60.303,07 (40,33%), a demonstrar claramente que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano, que no caso foi extraordinário em 2015 e bom em 2016;
- que o funcionário Wilmar Cabral de Souza, que em 2015 recebeu salário de R\$141.933,29 (fl. 2559), maior, portanto, do que o salário recebido por André Guerreiro naquele mesmo ano, recebeu em 2015 PLR de apenas R\$1.778,66, que no caso foi o menor “percentual PLR x Salário” (1,25%), o que também evidencia que o PLR não é proporcional ao salário recebido, mas ao desempenho do profissional em cada ano sendo certo ainda que provavelmente em função do fraco desempenho em 2015 já não era mais funcionário do Recorrente em 2016, como demonstra a planilha de fls. 2602/2648, relativa ao período, da qual não consta;
- que a expressiva maioria dos cerca de 3.500 (três mil e quinhentos) funcionários que recebeu PLR ocupou a faixa de 10% a 25% do salário anual, tendo sido pouquíssimos os casos de funcionários que receberam menos de 5% de PLR ou mais de 90%, tudo de acordo com o que se denomina, em ciência estatística, “distribuição normal padrão”, representada por uma curva em forma de sino ou curva de Gauss, inerente ao método de avaliação utilizado pelo Impugnante, que por si só revela a inexistência da suposta “substituição de parcela salarial” imaginada pela fiscalização, sobretudo quando se considera que dentre os (apenas) 22 casos de PLR superiores aos salários (entre os mais de 7000 – sete mil – somados em 2005 e 2016), o maior salário anual foi de R\$257.686,78, inserido portanto na faixa mediana dos salários pagos pelo Recorrente, e não em sua faixa mais alta, como demandaria a “tese” da fiscalização.

A respeito da temática, ao Autoridade Lançadora relatou que:

5.142 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o exercício de 2015, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 1,25% a 202,39%. No que tange aos pagamentos realizados ao longo do ano de 2016, nota-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,67% a 436,84%.

5.143 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores apontam a mais de 400% de seus salários anuais, apesar de já termos visto que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.144 **Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição salarial, uma vez que muitos empregados recebem, na forma de PLR, valores bastante elevados em relação à sua remuneração anual**, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário “oficial” que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados.

5.145 É consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

5.146 Correndo o risco da repetição, mas de forma importante para a análise proposta, lembramos em complemento que o art. 1º da Lei n.º 10.101/00 estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e deve servir como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

5.147 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento díspare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou uma forma de complemento salarial?

5.148 Ora, o fundamento da PLR é a contribuição direta que de um lado os empregados e de outro a empresa possam ter para o desenvolvimento desta última, por intermédio de obtenção de lucros ou resultados que passam a ser almejados por ambas as partes. Tal entendimento fica claro na redação do artigo 218, §4º da Constituição Federal de 1988, a qual preconiza que

(...)

5.149 Desta feita, não se evidencia aqui base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

(...)

5.152 Isto posto, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica e foram incluídos no presente lançamento.

5.153 À guiza de conclusão, os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados não baseados em instrumentos de negociação que apresentem os requisitos legais, fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário-de-contribuição. O benefício da Participação nos Lucros, para ser considerado de acordo com a lei, deve ser respaldado em acordo prévio e os desembolsos realizados em seu decorrer devem estar em conformidade com as regras estabelecidas tanto em termos de valor, como no prazo de distribuição.

Como se observa, a afirmativa foi feita apenas para fortalecer os argumentos da Autoridade Fiscal, ao enfoque subjetivo da temática.

Em sede de julgamento, o Colegiado de Piso assinalou que:

16.14. Quanto à argumentação apresentada pela empresa, referente ao pagamento de PLR em montantes superiores aos salários, cabe registrar:

que o artigo 3º da Lei n.º 10.101/2000 demonstra a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição da parcela salarial, e que o artigo 1º desta lei estabelece que a PLR deve servir como incentivo à produtividade;

□ que, conforme o Relatório Fiscal, seriam nítidos o caráter retributivo e a substituição salarial, uma vez que muitos empregados recebiam, na forma de PLR, valores bastante elevados em relação à sua remuneração anual, sendo que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o exercício de 2015, a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 1,25% a 202,39%, e, no que tange aos pagamentos realizados ao longo de 2016, referida porcentagem vai de 2,67% a 436,84%;

□ que o fato de o pagamento da PLR exceder o valor do salário anual de alguns empregados e de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título de PLR foi informado, no Relatório Fiscal, apenas com o intuito de evidenciar a questão da substituição da remuneração e do não atendimento ao objetivo de incentivo à produtividade, previsto na Lei n.º 10.101/2000, conforme trecho a seguir transcrito, não sendo este o único fator considerado, pela fiscalização, para a inclusão de tais montantes no salário-de-contribuição;

(...)

*5.147 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o terna, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou uma forma de complemento salarial?*

(...)

□ que não há qualquer base legal que justifique o pagamento de valores tão vultosos a título de PLR, em relação aos salários pagos, e distribuídos de forma tão desigual entre os empregados, sendo que estas discrepâncias indicam que os valores de fato referem-se a comissões e a premiação por desempenho individual, descaracterizando o conceito de participação nos lucros/resultados, se configurando efetivamente como remuneração pelo trabalho; e

□ que, como já exposto anteriormente neste voto, os Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) n.º 2401-004.795 e n.º 2202-005.193, citados pela impugnante, se referem, respectivamente, aos processos 16327.721021/2014-23 e 16327.720982/2017-63, relativos a períodos de apuração diversos, quais sejam 01/01/2010 a 31/12/2012, e 01/01/2013 a 31/12/2013, não tendo o condão de alterar o presente lançamento, que trata das competências 01/2015 a 12/2016, não se vinculando este julgamento ao decidido nos mencionados acórdãos.

De fato, o questionamento da Autoridade Lançadora a respeito dos pagamentos de PLR em valor excedente ao salário anual de alguns empregados, e de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título de PLR, deu-se apenas com o intuito de ressaltar o seu entendimento no sentido de que os pagamentos de PLR eram em verdade remuneração.

Não há, no Relato, indicação expressa de descumprimento direto da Lei 10.101/2000, até por que a legislação não impõe limites de valores à PLR.

Conforme bem colocado pelo Relator, no Acórdão 2202-005.193:

(...) a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A contrario sensu, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo salário x PLR. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha um equívoco no proceder fiscal. Sem razão a fiscalização.

Assim, resta superado este argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR pagas.

**g. é possível pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação. Que inexistente obrigatoriedade de compensação;**

O Recorrente afirma que o §3º do art.3º, da Lei 10.101/2000 não impõe a compensação, mas tão somente possibilita a compensação.

Como se vê, o legislador distingue com extrema precisão nos 11 (onze) parágrafos do artigo 3º da Lei nº 10.101/00 as situações em que obriga (§§ 5º, 6º, 7º 8º e 11), PERMITE (§§ 1º, 3º, 4º e 9º), proíbe (§ 2º), ou interpreta (9º), não podendo assim “data maxima venia” prevalecer a interpretação da fiscalização no sentido de que o § 3º, ao prever que “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 trabalhos atinentes à participação nos lucros ou resultados”, estaria a obrigar tal compensação.

Além disso, a prevalecer a interpretação fiscal estaria o Recorrente sendo “punido” por não exercer uma faculdade que lhe é legalmente concedida, o que também demonstra “data maxima venia” o seu absurdo.

Ademais, deve-se considerar que no caso concreto as Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF, transcritas no próprio Relatório Fiscal, preveem expressamente, “verbis”:

*“I.a.) No pagamento da “REGRA BÁSICA” da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2014, em razão de planos próprios.*

(...)

*II.a.) A PARCELA ADICIONAL NÃO SERÁ COMPENSÁVEL com valores devidos em razão de planos próprios.” (fl. 2482 – destaques nossos)*

Nesse contexto, a prevalecer a interpretação fiscal estaria o Recorrente sendo “punido” pela segunda vez por cumprir uma determinação imposta pelas Convenções Coletivas de Trabalho celebradas entre a FENABAN e a CONTRAF, o que reforça “data maxima venia” o seu absurdo, sobretudo quando se considera que de acordo com o artigo 611 da CLT a Convenção Coletiva de Trabalho tem “caráter normativo”.

Dessa forma, ainda que para argumentar prevalecesse a interpretação fiscal, jamais poderia ser aplicada à parcela adicional do PLR em razão da expressa determinação das Convenções Coletivas de Trabalho.

Por fim, ainda que para argumentar prevalecesse o entendimento da fiscalização, é evidente que ele só poderia se aplicar aos Acordos Coletivos celebrados pelo Recorrente, mas não às Convenções Coletivas de Trabalho celebradas em datas anteriores, sob pena de se “punir” o Recorrente ainda uma terceira vez pelo fato de ter celebrado os Acordos Coletivos, que, caso não existissem, não poderiam justificar o lançamento quanto ao PLR pago com base nas referidas Convenções.

A Autoridade Lançadora, por sua vez, assinalou que:

5.133 De acordo com os trechos da Convenção Coletiva PLR, acima transcritos, vemos que apesar das especificações estabelecidas para “Regra Básica” possibilitarem a compensação dos valores de PLR pagos conforme a CCT PLR com montantes de participação decorrentes de planos próprios, os mandamentos atinentes à “Parcela Adicional”, inclusive seu adiantamento, obstam a realização de compensação nesses casos.

5.134 Em concomitância, sobre o mesmo tema, temos a vigência dos Acordos Coletivos de PLR em 2015, 2015 e 2016, os quais determinam, em suas Cláusulas Segunda, que “Nenhum empregado receberá valor inferior a este mínimo, que não será compensado da PLR prevista na convenção coletiva, muito menos será aplicada à proporcionalidade pelo tempo de trabalho.”, bem como que: “Acordam as partes que a PLR definida na

Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não será compensada do programa próprio de PLR dos Bancos, sendo o pagamento efetuado em folha com rubrica distinta.”

5.135 Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa ao Acordos Coletivos de PLR em 2014, 2015 e 2016 com àquela decorrente das Convenções Coletivas em 2014, 2015 e 2016/2017, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 17 de junho de 2019: “Conforme descrito na apresentação que regulamenta os planos de PPR próprios da empresa, não há compensação com o plano previsto em convenção coletiva.”

5.136 Claro resta que o contribuinte utiliza diversos planos, quais sejam, Acordos Próprios de PLR e Convenções Coletivas de PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes. Não obstante, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Acordo Próprio.

5.137 A própria Lei nº 10.101/00 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, *ipsis verbis*

(...)

5.139 Ora, a Lei nº 10.101/00 não deixa margem a dúvidas e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

5.140 Em continuidade ao exposto, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

A respeito da temática, os Julgadores de 1ª Instância assinalaram que:

16.15. No que diz respeito à argumentação apresentada pela empresa, relativa à questão da possibilidade de pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação, cabe registrar:

que, conforme o artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000, a PLR pode ser objeto de negociação por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou convenção/acordo coletivo, sendo que tal dispositivo comporta exclusivamente interpretação literal, ou seja, deve-se optar por um dos procedimentos descritos;

que a interpretação do disposto no artigo 3º, parágrafo 3º da Lei n.º 10.101/2000 deve ser no sentido de que, se existir mais de um instrumento de negociação vigente ao mesmo tempo, sobre a mesma matéria, prevalecerá o que for mais favorável ao empregado, não sendo obrigado o empregador a cumprir os dois instrumentos, desde que abranjam os mesmos institutos, cabendo observar o art. 620 da CLT, na redação vigente à época dos fatos geradores (01/2015 a 12/2016), abaixo reproduzido, não podendo justificar pagamentos a título de PLR, com base em instrumentos diferentes, sem a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros;

*Art. 620. As condições estabelecidas em Convenção quando mais favoráveis, prevalecerão sobre as estipuladas em Acordo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

que o contribuinte utilizou, para o período em questão, Acordos Coletivos e Convenções Coletivas, contemplando os mesmos empregados, sem que houvesse a compensação estabelecida na legislação;

- que foi caracterizada, assim, a violação ao disposto nos artigos 2º e 3º, parágrafo 3º da Lei n.º 10.101/2000, não havendo reparo a ser feito no lançamento de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR pela empresa aos seus empregados, realizado pela fiscalização;
- que o artigo 611-A, inciso XV da CLT, incluído pela Lei n.º 13.467/2017, mencionado pela impugnante, segundo o qual a convenção coletiva e o acordo coletivo de trabalho teriam prevalência sobre a lei quando dispusessem sobre participação nos lucros ou resultados da empresa, não se encontrava vigente à época dos fatos geradores objeto dos AI's em tela (01/2015 a 12/2016);
- que o artigo 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) estabelece, em consonância com o artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988, que “A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada”, não se admitindo a aplicação retroativa da lei, para alcançar e modificar os efeitos dos atos já praticados pelas partes, sob pena, inclusive, de violação ao princípio da segurança jurídica;
- que, não obstante as Convenções Coletivas de Trabalho em questão tivessem eficácia normativa, nos termos do artigo 611 da CLT, sendo instrumentos de negociação e previsão de direitos/deveres, comprometendo empregadores e empregados, isto não implicava ausência de limite para o correspondente poder normativo, não podendo ser opostas à Fazenda Pública como fonte formal elisiva, e alterar a disciplina que a lei previamente trazia, em relação a um determinado instituto, sendo nesse sentido o disposto no artigo 123 do CTN, abaixo transcrito;

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

- que, de acordo com o artigo 12 da CLT: “Os preceitos concernentes ao regime de seguro social são objeto de lei especial.”;
- que, quando da formulação dos planos e dos pagamentos de PLR, a empresa estava ciente de que, nos termos da legislação em vigor, deveriam ser cumpridos os requisitos previstos na Lei n.º 10.101/2000, para que não houvesse a incidência de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre tais verbas; e
- que a existência de planos concomitantes, sem compensação dos pagamentos, viola a lei e seu espírito, de modo que todos os valores pagos a título de PLR pela empresa aos seus empregados, seja com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho, seja nos Acordos Próprios de PLR, integram o salário-de-contribuição.

16.16. Dessa forma, restando demonstrado que não foram atendidos, no caso, pelo contribuinte, todos os requisitos estabelecidos na legislação específica, que trata da matéria, para que os pagamentos a título de PLR não integrassem o salário-de-contribuição, deve ser mantido, aqui, o lançamento referente à PLR, efetuado pela fiscalização.

#### Vejamos a Lei 10.101/2000:

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:

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.

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.

A leitura do art. 2º, da Lei 10.101/2000 permite considerar haver proibição para a duplicidade de instrumentos de negociação, na medida em que o texto legal refere-se a “*um dos procedimentos*” e em “*acordo ou convenção coletiva*” e não “*a dois instrumentos*”. Este o R. entendimento da C. CSRF no Acórdão n.º 9202-009.798, de 26/08/2021.

Entretanto, a leitura do §3º, do art. 3º da Lei 10.101/2000 expressamente regulamenta a existência de mais de um instrumento concomitantemente, possibilitando a compensação de pagamentos em decorrência de PLR da empresa, com as obrigações insertas em acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à PLR.

Como bem fundamentado no Acórdão 2202-005.193, de Relatoria do Conselheiro Leonam Rocha Medeiros:

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente neste capítulo da decisão. Isto porque, como anteriormente afirmado nas considerações gerais sobre a PLR, que se aplicam ao chamado PPR (Programa de Participação nos Resultados), entendo que, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da Lei n.º 10.101, o legislador, por meio da referida lei específica, estabeleceu que “*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*” (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º).

Vale dizer, independentemente de compensação, a Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. O que a lei faz é criar uma faculdade de poderem serem compensados entre si, porém a livre negociação coletiva entre as partes definirá pela compensação, ou não.

Ademais, no caso concreto interessante notar que a recorrente manteve dois instrumentos negociados, um em nível de “*convenção coletiva*” e outro em nível de “*acordo coletivo*”, no entanto para o primeiro mirou a “*participação nos lucros*” e no segundo apontou a “*participação nos resultados*” como a relevante.

A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, tão prestigiada hodiernamente nos meios sociais, especialmente pelo prisma justralhista. Negociação coletiva esta que é enaltecida no espírito regulamentador do instituto em foco (PLR), não apresentando proibição ao pagamento com fulcro em distintos instrumentos, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado é permitido. A concomitância, simultaneidade, multiplicidade, como queira denominar, está, portanto, autorizada, devendo-se, é verdade, observar as demais disposições da legislação de

regência, inclusive cumprindo-se, especialmente, as normas que imputem regras de dever deontológico obrigatório.

Neste sentido, tem-se outras decisões do CARF, *verbi gratia*, cito duas contemporâneas a este julgado: Acórdãos n.º 2301-005.419, de 04/07/2018, e n.º 2401-005.986, de 12/02/2019.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas..

A situação descrita pelo Relator no Acórdão parcialmente reproduzido é exatamente igual a tratada nestes autos a respeito desta temática, cumprindo-nos acolher as alegações da defesa, amparados na fundamentação exarada no Acórdão de n.º 2202-005.193.

Assim, resta superado este argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR pagas.

### **Resumindo:**

As insurgências descritas no presente Recurso Voluntário foram a respeito da incidência tributária de contribuições sobre:

#### **1 – valores pagos como auxílio alimentação;**

Acolhidos os fundamentos do Parecer n.º 00001/2022/CONSUNIAO/CGU/AGU, vinculante para Administração Pública, a fim de decotar do lançamento os créditos constituídos em face do auxílio alimentação na forma de tíquetes ou congêneres.

Resta mantido o lançamento de créditos constituídos em face do auxílio alimentação em pecúnia.

#### **2 – pagamento do terço constitucional de férias gozadas;**

Considerando decisão do STF sob a sistemática da repercussão geral, no Recurso Extraordinário n.º 1.072.485/PR, resta mantido o lançamento sobre esta rubrica.

#### **3 - pagamento de *hiring bonus*;**

Ao entendimento de integrarem o salário de contribuição os valores pagos a título de gratificação de admissão, também denominada de *hiring bonus*, resta mantida a autuação nesta rubrica.

#### **4 – pagamento de prêmios;**

Ao fundamento de que as verbas pagas a título de incentivo para permanência no emprego (prêmios) e as pagas por superação das expectativas decorrem do contrato de trabalho e não tem natureza de verba eventual, por não estarem relacionadas a casos fortuitos, resta mantida a autuação na temática pagamento de prêmios.

**5 – o pagamento de verbas a título de PLR, previstas em acordo coletivo de trabalho. A respeito das verbas de PLR, assinala que:**

- a. os pagamentos efetuados a título de PLR gozam de imunidade tributária;

Lastreado nos fundamentos acima expostos, a respeito da natureza jurídica do instituto do PLR, afasta-se a afirmação do Recorrente, ao enfoque de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

b. inexistência de obrigação legal ao registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho os pagamentos de PLR;

O descumprimento apontado pela Autoridade Lançadora constitui mera infração administrativa, insuficiente, por si só, a demover o caráter isentivo do pagamento, em face da Lei 10.101/2000.

Cumpra-se acolher o pleito do Recorrente, para entender a inexistência de ofensa à Lei 10.101/2000 por esta razão.

c. a existência de valores mínimos a serem pagos não retira a natureza de PLR dos pagamentos;

Desta forma o pagamento de parcelas fixas a todos os empregados, incondicionalmente, não vinculadas ao atingimento de quaisquer metas ou resultados, não promove o incentivo à produtividade, de forma a ferir frontalmente o art. 1º, da Lei n.º 10.101/2000, observada a literalidade do texto legal da norma isentiva, não podendo ser considerado como PLR. Por estes fundamentos e acolhidos os fundamentos do R. Acórdão de Piso, resta mantido o desatendimento da Lei 10.101/2000.

d. restaram comprovadas as regras claras e objetivas insertas nos Acordos Coletivos;

Ao fundamento de que não há estipulação de regras claras e objetivas no corpo dos ajustes ou em documentos apartados que permitam verificação da harmonia com as regras gerais, e que comprovadamente eram acessíveis aos trabalhadores no momento da celebração dos acordos e convenções, resta mantido entendimento no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000.

e. os Acordos foram celebrados previamente

Seja por entender que a Lei 10.101/2000 não impõe que os ajustes sejam celebrados antes do início do exercício fiscal, e que entendimento neste sentido contraria o art. 111, II, do CTN que determina a interpretação literal das normas isentivas; seja por verificar que os pagamentos efetivamente ocorreram após as negociações, possibilitando o conhecimento do quanto ajustado às partes, cumpre reconhecer a defesa do Recorrente quanto à temática, apenas no que toca ao cumprimento do requisito da pactuação prévia dos termos negociados.

f. o fato de alguns poucos funcionários receberem valores de PLR superiores à remuneração não desnatura a verba de ser indenizatória;

De fato, o questionamento da Autoridade Lançadora a respeito dos pagamentos de PLR em valor excedente ao salário anual de alguns empregados, e de ser constatada uma grande diferença entre os valores recebidos a título de PLR, deu-se apenas com o intuito de evidenciar a questão da substituição da remuneração.

Não há, na temática, indicação de descumprimento da Lei 10.101/2000, até por que a legislação não impõe limites de valor à PLR.

Resta superado este argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR pagas.

g. é possível pagamento de PLR por meio de dois planos distintos independentemente de compensação. Que inexistência de obrigação de compensação;

A leitura do §3º, do art. 3º da Lei 10.101/2000 expressamente regulamenta a existência de mais de um instrumento de negociação, possibilitando a compensação de pagamentos em decorrência de PLR da empresa, com as obrigações inseridas em acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à PLR

Cumpre-nos acolher as alegações da defesa, amparados na fundamentação exarada no Acórdão de nº 2202-005.193, para entender ausência de ofensa à Lei 10.101/2000 neste ponto.

Assim, resta superado este argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR pagas.

### **POR FIM,**

Relativamente às PLR pagas, o STJ vem atribuindo natureza remuneratória à PLR paga em desacordo com a lei

*PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR. RECURSO ESPECIAL. EFEITO SUSPENSIVO. IMPOSSIBILIDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUSÊNCIA DO FUMUS BONI IURIS E DO PERICULUM IN MORA.*

*1. Em circunstâncias excepcionais, admite-se a concessão de efeito suspensivo a recurso especial por meio de medida cautelar inominada, quando satisfeitos concomitantemente os requisitos fumus boni iuris e periculum in mora.*

*2. A probabilidade de êxito do recurso especial deve ser verificada na medida cautelar, ainda que de modo superficial. Assim, não comprovado de plano a fumaça do bom direito apta a viabilizar o deferimento da medida de urgência, é de rigor o seu indeferimento.*

*3. Na hipótese, o fumus boni iures não foi demonstrado, isto porque as empresas não se submetem à incidência da contribuição previdenciária se a distribuição de lucros e resultados for realizada na forma da lei.*

*4. "O art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) fixou o critério básico, no que interessa à demanda, qual seja a impossibilidade de distribuição de lucros ou resultados em periodicidade inferior a 6 (seis) meses" (REs 496949/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 25.8.2009, DJe 31.8.2009).*

*4. A mera alegação de receio de dano irreparável ou de difícil reparação não é, isoladamente, suficiente para a concessão da tutela cautelar. Não basta a existência de receio estritamente subjetivo, pois deve referir-se a uma situação objetiva, baseada em fatos concretos - situação que não identifico nos autos.*

*Medida cautelar improcedente. Prejudicado o agravo regimental.*

*(MC 20.790/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/06/2013, DJe 01/08/2013)*

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE. OMISSÃO QUANTO À LEI DE REGÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS. NECESSIDADE.*

*1. A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.*

*2. A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.*

3. *Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.*

4. *Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.*

*Recurso especial provido.*

*(REsp 1264410/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2012, DJe 11/05/2012)*

**TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REEMBOLSO POR USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. OMISSÃO EXISTENTE. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. RETORNO DOS AUTOS.**

1. *A teor da jurisprudência desta Corte, somente a existência de omissão relevante à solução da controvérsia, não sanada pelo acórdão recorrido, caracteriza a violação do art. 535 do CPC, o que de fato ocorreu na hipótese em apreço.*

2. *A isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora; no caso, a Medida Provisória 794/94 e a Lei n. 10.101/00, e também o art. 28, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, possuem regulamentação idêntica.*

3. *Descumpridas as exigências legais, as quantias pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.*

4. *Sobre o auxílio-quilometragem, a contribuição previdenciária só incidirá se caracterizada a sua habitualidade, pois as verbas pagas por ressarcimento de despesas por utilização de veículo próprio na prestação de serviços a interesse do empregador têm natureza indenizatória. Precedentes.*

5. *Omisso o Tribunal de origem quanto à observância dos requisitos estabelecidos na Medida Provisória 794/94 e na Lei n. 10.101/00, como também quanto à habitualidade do uso do veículo próprio, apesar da oposição de embargos de declaração. Caracterizada a violação do art. 535 do CPC.*

*Agravo regimental improvido.*

*(AgRg no REsp 1197757/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/09/2010, DJe 13/10/2010)*

Observa-se que o descumprimento de um dos requisitos legais é suficiente para descaracterizar todo pagamento de PLR como verba isenta, como se observa dos Acórdãos (9202.101.017, 9202-009.918, 9202-010.178), com ementas abaixo reproduzidas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2006 a 30/11/2007

(...).

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.**

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE.DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.**

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos a título de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2010

(...)

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.**

O descumprimento do § 2º, do art. 3ª, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação aos pagamentos feitos a título de PLR.

**CONCLUSÃO.**

Pelo exposto , voto por dar provimento parcial ao recurso para exonerar o crédito tributário constituído em face ao auxílio alimentação na forma de cartão.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

**Declaração de Voto**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros - Declaração de Voto

Inicialmente, ressalto que, a despeito das várias temáticas na presente lide, minha declaração de voto terá por extensão unicamente a temática da PLR. As demais matérias já expus o voto durante a própria sessão.

Muito bem. De início, afirmo que, malgrado a extensa e bem fundamentada exposição da Douta Relatora Conselheira Sonia de Queiroz Accioly acerca de uma natureza

isentiva da PLR a exigir uma interpretação sempre literal (CTN, art. 111, II), continuo a entender que o instituto da Participação nos Lucros e/ou Resultados (PLR) se cuida de imunidade a exigir *interpretação teleológica* preocupada com o fim mesmo do instituto (integrar capital e trabalho, proporcionando participação do trabalhador nos lucros e/ou nos resultados, garantindo o direito social de elevada importância, incentivando também o empregador a ter disposição ano-a-ano de formatar negociação com seus empregados para firmar a PLR, com a garantia da imunidade que o instituto possui).

A interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando o fim mesmo do instituto, sem prejuízo de se observar atentamente a lei (Lei n.º 10.101).

Ao meu perceber, analisando o instituto da PLR, o fato de a norma ser constitucional de eficácia limitada (CF, art. 7.º, XI), prescindindo do regramento infraconstitucional para lhe dar a completude e integrá-la (RE 398.284), não desnatura a imunidade que ordena que a PLR seja desvinculada do conceito de remuneração, de modo a afastar a incidência de contribuições que incidam sobre as remunerações pagas. Não fosse assim, por exemplo, os Tribunais ao apreciarem alguns elementos da PLR nunca flexibilizariam quaisquer das regras, vez que deveriam aplicar a interpretação literal (CTN, art. 111, II) e não raro aplicam exatamente a interpretação teleológica.

O STJ, em relação a regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, § 2.º do art. 2.º), por exemplo, já decidiu de forma teleológica, a saber: *"A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária"* (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010).

Em sessão de 08 de maio de 2019, tive a oportunidade de relatar caso similar referente a autuação fiscal por suposta incidência de contribuições por conta do pagamento de **"PLR de Empregados", pagos com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012 e 2013, do mesmo contribuinte**, que muito se assemelham ao caso concreto da relatoria da Ilustre Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, que cuida, dentre outros, do pagamento de "PLR de Empregados", pagos com base nas **Convenções Coletivas de 2014, 2015 e 2016/2017 e nos Acordos Coletivos de 2014, 2015 e 2016**.

Naquela ocasião, no que se refere a "PLR de Empregados", pagos com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012, do mesmo contribuinte, o meu voto foi o vencedor, ainda que por maioria, vencido unicamente o Ilustre ex-conselheiro Presidente Ronnie Soares Anderson, que votou por dar provimento em menor extensão no que dizia respeito à rubrica "PLR de Empregados". O Acordo Coletivo de 2013 não foi acatado pelo avançar da data em que assinado o instrumento e aqui também fui voto vencedor.

A ementa daquele julgado, no que importa ao tema "PLR de Empregados", pagos com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012, foi assim exarada e devidamente publicada na forma do Acórdão CARF n.º 2202-005.193:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio.

A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.**

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.**

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.**

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhes e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.**

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

**PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.**

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar salário x PLR não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado.

Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

PAGAMENTO DE PLR AO DIRETOR ESTATUTÁRIO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP, DIRF, DIPJ, contabilidade e outros, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, poderia receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando os diretores empregados como contribuintes individuais, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que os diretores estatutários possuem poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregados, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação.

(...)

Observando a nova lide sob o crivo da Insigne Conselheira Relatora Sonia de Queiroz Accioly não observo nenhuma grande mudança de análise probatória e de situação fática em si mesma, inclusive por serem as Convenções Coletivas de Trabalho e os Acordos Coletivos de Trabalho bastante similares, quase que idênticos entre si.

Um ponto a destacar naquele caso (Acórdão CARF 2202-005.193) foi o não acolhimento por mim do Acordo Coletivo de 2013 pelo avançar da data em que assinado o instrumento (mês de dezembro). Todos os Acordos Coletivos de Trabalho, no caso da Douta Conselheira Relatora, sempre estão com data de assinatura no mês de Dezembro, isto é, sendo firmados ao final do exercício a que fazem referência, no entanto a Nobre Conselheira para este ponto acatou a tese do recorrente e fez destacar que a Lei n.º 10.101 não impõe que os ajustes sejam celebrados antes do início do exercício fiscal, e que entendimento impositivo da assinatura do instrumento em dado momento do exercício contraria a ordem de interpretação literal (CTN, art. 111, II, aplicável na visão isentiva imposta pela relatoria), ademais consigna que sobreveio regra interpretativa na dita legislação prevendo o atual § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com redação da Lei n.º 14.020, que se considera previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento. Neste sentido, tenho que dizer que, pela novidade legislativa, concordo parcialmente com a Preclara Relatora, convergindo especialmente por força da nova lei, lei interpretativa que sobreveio na forma do novel § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, o qual orienta que se considera previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento. Essa seria minha única distinção em relação àquele voto do Acórdão CARF 2202-005.193, visto que há uma legislação interpretativa trazendo novo horizonte ao debate.

Além do mais, neste prisma interpretativo renovado, a lei posterior trouxe luzes ao debate deste específico ponto e aclarou que não é o fato de ter sido assinado em dezembro (ao longo ou ao final do exercício) que desnatura um PLR. Apenas a negociação tem que ser prévia ao pagamento. Válido citar o entendimento no TRF-3 no julgamento do seguinte PLR em caso

concreto similar (um acórdão posterior ao Acórdão CARF 2202-005.193), a saber transcrevo trecho que importa da ementa e reitero que a interpretação aplicada é teleológica:

*“6. Com relação à data da assinatura, verifica-se que o artigo 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000, exige apenas a pactuação prévia. No caso, os Acordos de 2010 e 2011 (com pagamentos em 2011 e 2012) foram assinados após o período de apuração dos resultados, porém antes do pagamento. Esta E. primeira Turma já teve a oportunidade de apreciar a questão (ApCiv 0004491-73.2014.4.03.6100), oportunidade em que entendeu que a data de assinatura dos acordos coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica, pois a legislação que regulamenta o PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, embora o início das tratativas deva preceder ao pagamento. Consignou Exmo. Relator que “Há de se ter em conta que as negociações com sindicatos de categorias expressivas, como os estabelecimentos bancários, são complexas e perduram por longos períodos durante o ano, com diversos trâmites burocráticos, conduzindo à assinatura das respectivas convenções e acordos, via de regra, nas épocas finais do ano, o que não significa que seus termos não tenham sido previamente negociados entre as partes”. Assim, como no caso, a única razão invocada pela fiscalização para a autuação em relação aos débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720072/2016-24, que trata do Programa de Participação nos Resultados - PPR de 2011, foi a ausência de pactuação antes do período de apuração dos resultados, a autuação não subsiste. Diversamente, em relação aos débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720188/2014-00, que trata do Programa de Participação nos Resultados - PPR de 2010 (AI DEBCAD 51.060.931-7 e AI DEBCAD 51.060.932-5), houve a indicação de outras irregularidades.” (grifei)*

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApelRemNec – APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA – 5005151-31.2018.4.03.6103, Rel. Desembargador Federal HELIO EGYDIO DE MATOS NOGUEIRA, julgado em 01/09/2020, e-DJF3 Judicial 1 DATA: 09/09/2020)

De mais a mais, não havendo outras distinções em relação àquele voto que proferi no Acórdão CARF n.º 2202-005.193, para o tema “PLR de Empregados”, passo a adotar com as adaptações necessárias trechos e passagens que se enquadram agora neste novo julgamento e passam a compor minha declaração de voto para o caso presente.

Pois bem. Dito isto, consoante noção cediça a *“escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”* (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto 9.580, de 2018), cabendo à *“autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos”* nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto 9.580, de 2018).

Por isso, o relatório da fiscalização delimita os motivos da autuação, apresentando os seguintes argumentos para descaracterizar a natureza das **PLR's pagas aos Empregados**.

Deste modo, cuidando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito em relação ao controle de legalidade, assim como considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões postas ao debate.

#### **- Considerações básicas sobre a famigerada PLR**

A denominada “PLR” é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Em análise diversa da destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região afirmou que: *“A participação nos lucros e resultados – PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados”* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível - 2119764 - 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava, porém, para fins previdenciários, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.º e reafirmada com outra linguagem no § 4.º do art. 218 da Carta Magna, a *“participação nos lucros, ou resultados”* (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba **desvinculada da remuneração**, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica (hodiernamente, Lei 10.101, com suas posteriores alterações). Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei, o que não desnatura sua natureza imune, em meu entendimento.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada a terceiros, havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como **desvinculado da remuneração**, não servindo a verba de suporte fático de contribuições sociais, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei, ainda que se trabalhe sob o crivo de uma interpretação teleológica, que, lado outro, não significa que seja ampliativa, nem que seja restritiva, deve-se buscar o fim do instituto (integrar capital e trabalho). Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação para fins de integração, sem perder o sentido de sua índole constitucional e do direito social que traz em seu seio.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitada ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, com alterações posteriores.

Foi firmada a tese naquele RE, segundo a qual: *"Tema 344 da Repercussão Geral/STF. Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da "PLR" como verba "*desvinculada da remuneração*", retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas a terceiros.

Aliás, a índole constitucional ao instituto poderia ser percebida caso se tentasse revogar a Lei 10.101, sem paralelo compensatório, com fins exclusivamente fiscais para elevação da arrecadação tributária, uma vez que se estaria diante de retrocesso de um direito social com espeque na Constituição, o que redundaria num processo para aferir a violação da Carta da República que assegurou a desvinculação da PLR do conceito de remuneração.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada, que prescinde da integração, a qual hodiernamente já se efetivou com a Lei n.º 10.101 e suas alterações.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria.

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

De qualquer sorte, o caso em análise não trata de PLR de Administradores. Não se cuida de analisar qualquer argumento sobre a aplicação da Lei das S/A.

Debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada 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. 7.º, inciso XI, da Constituição*" (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei n.º 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade.

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados "*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" (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regram, inicialmente, que é "*vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil*" (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação original). Posteriormente, deu nova redação para modificar tal periodicidade vedando a antecipação ou distribuição "*em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil*" (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação dada pela Lei 12.832, de 2013).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, "objeto de negociação" entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º), portanto deve ser razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido.

Decerto, que não necessariamente será exigido a assinatura do instrumento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, porém, razoavelmente, deve-se esperar que sejam iniciadas as tratativas em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho (**participação na distribuição de lucros – PL**), seja de incentivar à produtividade (**participação por resultados – PR**). Neste ponto, a legislação avançou e em norma interpretativa posta pela Lei n.º 14.020, de 2020, que deu nova redação ao § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, enunciou que "[c]onsideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado" (caput): (I) "*anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista*"; e (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*".

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a "*convenção ou o acordo coletivo*" (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma "*comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria*" (Lei 10.101, art. 2.º, I, com redação da Lei n.º 12.832, de 2013)<sup>1</sup>. Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa contar com a participação de representante da entidade sindical da categoria na sua elaboração. Objetiva-se integrar capital e trabalho e legitimar e assegurar a função de *direito social* do instituto.

A participação da entidade sindical, representando os empregados, é requisito legal para que se possa afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a esse título. Aliás, essa participação sindical é tão destacada na legislação que se impõe a seguinte obrigação: "O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores" (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º). Porém, o STJ tem entendido, por força de interpretação teleológica, decerto considerando a natureza imune da PLR, que: "*A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária*" (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010). O arquivamento serve como meio de comprovação da existência do instrumento, porém, se por outros meios puder ser comprovado, não restará desnaturado, caso por vício de formalidade não esteja arquivado no ente sindical.

<sup>1</sup> A partir da Lei n.º 12.832, de 2013, que modificou a redação do inciso I do art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, passou-se a exigir "comissão paritária".

De modo benéfico, ante uma natureza de direito social elevado o instituto da PLR ao patamar constitucional, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora (Lei n.º 10.101), o legislador estabeleceu que "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" (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" das empresas de "planos próprios".

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar "*regras claras e objetivas*" (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, inclusive quanto ao valor, devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) "*programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, "*a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e "*não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho*" (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Relembre-se que a famigerada "PLR" é sinônimo de "*participação nos lucros*" (PL) ou de "*participação nos resultados*" (PR), sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem por foco índice de lucratividade, isto é, a formação de lucro que pode ser partilhado integrando capital e trabalho e, de mais a mais, o desempenho institucional da união de esforços da massa trabalhadora, por si só, contribui para a formação do lucro quando alcançado, independentemente de fatores ligados a um específico empregado, enquanto isso a lastreada nos "resultados" tem por foco a própria palavra autoexplicativa "resultados", que pode ser representada pelo alcance de metas ou pelo alcance de produtividade ou pelo atingimento de determinada qualidade etc., de modo que importa essencialmente o esforço de cada um dos específicos empregados, individualmente ou setorialmente empenhados. Aliás, complemente-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR, mantendo a designação mais conhecida, sem prejuízo de denominarem de PL, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR – Programa de Participação nos Resultados ou, simplesmente, PR.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse,

hipótese em que a lei prevê os meios de solução, essencialmente mediação e arbitragem (Lei 10.101, art. 4.º, incisos I e II).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade" ou um lucro positivo por si só, em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício e a exigência de quaisquer outros indicadores ou metas que não apenas o atingimento do lucro, passível de ser partilhado na integração capital e trabalho. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, exatamente a integração do capital e do trabalho, que é o escopo maior do direito social estabelecido hodiernamente na Carta da República Federativa do Brasil.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas ou prazos ou marcas previamente ajustadas etc., alcançando resultados que interessam ao empregador, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando, para isso, o empregado conhecer os objetivos ou as metas ou os índices ou as tarefas e encargos a serem realizados e indicadores e expectativas a serem atingidas, devendo-se exigir que ocorra divulgação, ainda que por meio de sistemas e mecanismos de acompanhamento e aferição, impondo-se que, ainda que não assinado o instrumento, se em curso as exigências ao trabalhador, seja viável aferir que estava ou está em curso o cumprimento dos resultados condicionados pelo empregador e executados com proatividade e produtividade pelos empregados, especialmente quando se reconhece, por regras de experiência, que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação com a existência de instrumento próprio assinado, ao menos antes da realização de pagamentos, na forma da interpretação posta no § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com a nova redação dada pela Lei n.º 14.020, de 2020. Possivelmente o escopo interpretativo da nova lei é que é dever do interprete "ponderar" a data de concretização do instrumento, por ser necessário considerar integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia, foco no ajuste financeiro e não nos resultados propriamente ditos que vão sendo executados e honrados no transcorrer do período aquisitivo, sem prejuízo de serem alcançados os índices, metas, exigências, tarefas propostas pelo empregador para os empregados etc.

Por isso, neste tipo de negociação, plano baseado em resultados, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando a execução de tarefas aferíveis para se atingir as boas práticas que o empregador deseja, sendo secundário a geração do lucro por si só, o que será mera consequência. Uma empresa, aliás, pode auferir bons resultados que sejam refletidos, por exemplo, numa redução significativa de prejuízos em relação a um período imediatamente anterior de prejuízos relevantes, de modo a minorar as margens de perdas para retomar o caminho futuro de lucratividade; e aí se terá a concepção de resultados interessantes atingidos, ainda que num cenário de déficit.

Quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*"

(art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo. Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já *pactuados*, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. E, lado outro, a nova interpretação posta no § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com redação dada pela Lei n.º 14.020, veio dá luzes ao tema e afastar as dissonâncias hermenêuticas.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passo aos tópicos do recurso voluntário.

Pois bem. A contribuinte alega **regularidade nos pagamentos a título de PLR de Empregados** advogando não ser possível juridicamente por fundamentos válidos haver a descaracterização das convenções coletivas e dos acordos coletivos de trabalho negociados, que estabeleceram os planos, devendo-se manter hígida a escrituração fiscal e contábil do contribuinte, inclusive conforme igualmente declarou, não sendo devedora de contribuições previdenciárias ou daquelas destinadas a terceiros. Neste sentido, aponta questões para deliberação, conforme bem aprofundado no voto da Douta Relatora.

Observo que o meu pensamento acerca do "*PLR de Empregados*" converge com a relatora em relação: **(a)** a não haver descaracterização do PLR no caso de pagamentos por meio de dois planos distintos, independentemente de compensação; **(b)** a não haver descaracterização do PLR caso não ocorra o registro do Acordo Coletivo no Ministério do Trabalho; **(c)** a não haver descaracterização do PLR considerando o momento em que celebrados, sendo considerado que os Acordos foram celebrados previamente, especialmente face a nova disposição interpretativa posta no § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com redação dada pela Lei n.º 14.020; e **(d)** a não haver descaracterização do PLR no caso de alguns poucos funcionários receberem valores de PLR superiores à remuneração.

Observo que ele não converge em relação a natureza jurídica da PLR, penso que se trata de imunidade, conforme já expus alhures na introdução primeira desta declaração de voto e na forma do Acórdão CARF n.º 9202-003.368 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, enquanto a Eminent Relatora assevera se cuidar de isenção, o que implica, de logo, em utilização de prismas diferentes para o ponto de partida da interpretação. Assim como, também, não converge em relação a ter restado comprovado haver regras claras e objetivas insertas nos planos, seja nas Convenções Coletivas de Trabalho, seja nos Acordos Coletivos de Trabalho. Outrossim, não converge no que tangencia a não haver descaracterização do PLR no caso de existência de valores mínimos a serem pagos.

### **PLR EMPREGADOS**

#### **- Da análise dos pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em mais de um instrumento previsto na Lei n.º 10.101 (Convenções e Acordos Coletivos)**

Advoga a recorrente que podem ocorrer pagamentos de participação nos lucros, ou resultados, com base em mais de um instrumento negociado, enquanto a fiscalização contesta a possibilidade de múltiplos instrumentos, devendo-se escolher apenas um. São exemplos de instrumentos: a) convenção coletiva (que a contribuinte classifica *interna corporis* como PLR); b) acordo coletivo (que a contribuinte classifica como sendo o seu plano próprio, PPR); e c)

plano próprio derivado de comissão paritária integrada por representante sindical. A contribuinte utilizou as duas primeiras formas, chamou-as de PLR e de PPR, porém indicou que se cuidava do mesmo objetivo, qual seja, partilhar a participação nos lucros, ou resultados, com seus empregados, na forma da Lei n.º 10.101. O PLR seria específico para a partilha da "participação nos lucros" e o PPR para a partilha da "participação nos resultados".

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente neste capítulo. Isto porque, como anteriormente afirmado nas considerações gerais sobre a PLR, que se aplicam ao chamado PPR (Programa de Participação nos Resultados), entendo que, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da Lei n.º 10.101, o legislador, por meio da referida lei específica, estabeleceu que *"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"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º).

Além disso, a Lei n.º 14.020, de 2020, com cunho interpretativo, acresceu na Lei n.º 10.101 a seguinte disposição: As partes podem (art. 3.º, § 5.º, *caput*) adotar os procedimentos de negociação de "comissão paritária", "convenção" ou "acordo coletivo", simultaneamente (art. 3.º, § 5.º, inciso I); e estabelecer múltiplos programas de participação nos lucros ou nos resultados (art. 3.º, § 5.º, inciso II).

Vale dizer, independentemente de compensação, a Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. O que a lei faz é criar uma faculdade de poderem serem compensados entre si, porém a livre negociação coletiva entre as partes definirá pela compensação, ou não.

Ademais, no caso concreto interessante notar que a recorrente manteve dois instrumentos negociados, um em nível de "convenção coletiva" e outro em nível de "acordo coletivo", no entanto para o primeiro mirou a "participação nos lucros" e no segundo apontou a "participação nos resultados" como a relevante.

A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar à negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, tão prestigiada hodiernamente nos meios sociais, especialmente pelo prisma justralhista. Negociação coletiva essa que é enaltecida no espírito regulamentador do instituto em foco (PLR), não apresentando proibição ao pagamento com fulcro em distintos instrumentos, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado é permitido.

A concomitância, simultaneidade, multiplicidade, como queira denominar, está, portanto, autorizada, devendo-se, é verdade, observar as demais disposições da legislação de regência, inclusive cumprindo-se, especialmente, as normas que imputem regras de dever deontológico obrigatório.

Neste sentido, tem-se outras decisões do CARF, *verbi gratia*, cito: Acórdãos n.º 2301-005.419, de 04/07/2018, n.º 2401-005.986, de 12/02/2019 e n.º 2202-005.192, de 08/05/2019 (este último um outro acórdão de minha relatoria).

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante e independente, prossigo no enfrentamento das questões.

**- Da análise de um dever de registro no Ministério do Trabalho, do arquivamento do instrumento, da participação sindical, da data de assinatura e negociação prévia (vigência retroativa das convenções e dos acordos)**

A fiscalização imputa que houve ausência de arquivamento. Igualmente, sustenta que inexistiu em certa medida participação sindical. Questiona, ainda, a vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente no início do período de referência. A defesa refuta cada ponto.

Na análise probatória constato que consta do processo os seguintes instrumentos negociados, sempre com participação sindical:

- a) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, datada de 13/10/2014, referente ao ano-base de 2014, com vigência declarada de 01 de setembro de 2014 a 31 de agosto de 2015, com pagamento convencionado para ocorrer até 02/03/2015, podendo ocorrer antecipação, prevê que o PLR será pago é um dado percentual acrescido de um valor fixo de R\$ 1.837,99, com limite individual firmado, podendo haver exoneração do pagamento em caso de prejuízo (*e-fls. 182/190*);
- b) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados, denominado “Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2014”, datado de 18/12/2014, com vigência retroativa no período de 1º/01/2014 a 31/12/2014, constando que na assinatura possuem em seu quadro funcional 4.746 empregados bancários, cuja elegibilidade ao plano observa a distribuição considerada, na Forma Geral, Nível Citi - R/C10 e abaixo com 1.894 empregados, Nível Citi - S/C11 e acima com 1.534 empregados, na Forma Específica, Funcionários de vendas elegíveis ao programa de RV Exceed com 1.118 empregados, Demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed com 200 empregados, prevê que nenhum empregado poderá receber valor menor do que R\$ 1.000,00 (um mil reais) como valor mínimo a ser pago, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva, não sendo compensados, prevê que os pagamentos advindos do programa serão realizados nas mesmas datas definidas na Convenção Coletiva; (*e-fls. 112/116, com anexos 117/134*);
- c) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2015, datada de 03/11/2015, referente ao ano-base de 2015, com vigência declarada de 01 de setembro de 2015 a 31 de agosto de 2016, com pagamento convencionado para ocorrer até 01/03/2016 podendo ocorrer antecipação, prevê que o PLR será pago é um dado percentual acrescido de um valor fixo de R\$ 2.021,79, com limite individual firmado, podendo haver exoneração do pagamento em caso de prejuízo (*e-fls. 191/200*);
- d) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados, denominado “Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2015”, datado de 22/12/2015, com vigência retroativa no período de 1º/01/2015 a 31/12/2015, constando que na assinatura possuem em seu quadro funcional 4.424 empregados bancários, cuja elegibilidade ao plano observa a distribuição considerada, na Forma Geral, Nível Citi - R/C10 e abaixo com 1.792 empregados, Nível Citi - S/C11 e acima com 1.459 empregados, na Forma Específica, Funcionários de vendas elegíveis ao programa de RV Exceed com 1.010 empregados, Demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed com 163 empregados, prevê que nenhum empregado poderá receber valor menor do que R\$ 1.100,00 (um mil e cem reais) como valor mínimo a ser pago, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva, não sendo compensados, prevê que os pagamentos advindos do programa serão realizados nas mesmas datas definidas na Convenção Coletiva; (*e-fls. 135/139, com anexos 140/157*);

e) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2016 e 2017, datada de 13/10/2016, referente ao ano-base de 2016 e de 2017, com vigência declarada de 01 de setembro de 2016 a 31 de agosto de 2018, com pagamento convencionado para ocorrer até 02/03/2017 (exercício de 2016) e até 01/03/2018 (exercício de 2017), em ambos os exercícios podendo ocorrer antecipação, prevê que o PLR será pago é um dado percentual acrescido de um valor fixo de R\$ 2.183,53, com limite individual firmado, podendo haver exoneração do pagamento em caso de prejuízo (*e-fls. 201/212*); e

f) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados, denominado “Acordo para o Programa de Participação nos Resultados Exercício de 2016”, datado de 27/12/2016, com vigência retroativa no período de 1º/01/2016 a 31/12/2016, constando que na assinatura possuem em seu quadro funcional 4.762 empregados bancários, cuja elegibilidade ao plano observa a distribuição considerada, na Forma Geral, Nível Citi - R/C10 e abaixo com 1.844 empregados, Nível Citi - S/C11 e acima com 1.611 empregados, na Forma Específica, Funcionários de vendas elegíveis ao programa de RV Exceed com 1.111 empregados, Demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed com 196 empregados, prevê que nenhum empregado poderá receber valor menor do que R\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos reais) como valor mínimo a ser pago, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva, não sendo compensados, prevê que os pagamentos advindos do programa serão realizados nas mesmas datas definidas na Convenção Coletiva; (*e-fls. 158/163, com anexos 164/181*).

De logo, vê-se que participação sindical houve. Quanto ao arquivamento, tratarei mais a frente junto com o efeito do momento da assinatura de cada acordo coletivo.

Em relação aos efeitos jurídicos decorrente do momento em que firmados os instrumentos face a Lei n.º 10.101, passo a analisar cada mecanismo de instrumento individualizadamente, ao final tecendo as respectivas conclusões:

*Análise das Convenções Coletivas quanto ao ajuste prévio e registro no Ministério do Trabalho*

Analisando as Convenções Coletivas destes autos, bem como considerando sua complexidade negocial e o início das tratativas que antecedem e muito o momento em que firmadas, além de tomar por base o tempo em que convencionadas e as respectivas vigências e o momento do pagamento (no parâmetro interpretativo do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com redação da Lei n.º 14.020) havendo tempo mais do que razoável para a apuração do lucro, tendo sido elas firmadas com base em índice de lucratividade, de modo a atender ao objetivo de ***integrar o capital e o trabalho***, sendo lastreadas, especialmente, no ***inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101***, estando focada no "lucro" do exercício de referência (e não no resultado), inclusive se inexistir o lucro restando determinado que não será paga a PLR (havendo cláusula específica para isso, de exoneração do dever), assim como considerando que para a doutrina justralhista a formação do lucro independe diretamente de fatores e condutas específicas e diretamente ligadas ao empregado, entendo que deve se moderar o entendimento relativo ao chamado ajuste prévio, afastando-se de qualquer interpretação tendente a crer que seja relativo ao início do exercício de referência, podendo, para estes instrumentos, serem validados como "prévios" os acertos negociados nas Convenções Coletivas do caso concreto, especialmente considerando o momento dos pagamentos.

É que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento

volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, o que resta atendido com as convenções coletivas, que, em última medida, vão estipular a forma de partilhar o lucro apurado para integrar capital e trabalho.

Veja-se que as convenções foram firmadas com base no lucro líquido, de modo que, uma vez apresentado prejuízo, estaria o banco liberado do pagamento. A obrigação é condicional.

De mais a mais, inexistente norma que obrigue a apresentação de registro no Ministério do Trabalho para fins de validar, do ponto de vista fiscal, o instrumento de negociação como PLR.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas com base nas convenções coletivas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

*Análise dos Acordos Coletivos quanto ao ajuste prévio e seu Arquivamento e registro no Ministério do Trabalho*

Analisando, doravante, os Acordos Coletivos destes autos, especialmente com espeque no momento do pagamento, considerando o parâmetro interpretativo elucidado pela redação do § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com redação da Lei n.º 14.020, entendo que deve se considerar que ocorreu o ajuste prévio.

Enquanto as convenções do caso concreto focam no lucro e na sua partilha, os acordos coletivos colmatados nos fólios eletrônicos têm claro objetivo direcionado para metas, isto é, em resultados, decerto preocupado com o incentivo à produtividade. De toda sorte, foram negociados durante longo tempo, por prática corriqueira do mercado, de todos conhecida, fato público e notório na seara das negociações coletivas, destarte sendo as metas e resultados desenvolvidos ao longo do exercício em cumprimento paralelo as próprias negociações, mas sem desnaturar as exigências impostas pelo empregador aos empregados, sem prejuízo da obtenção de desempenho desejável pelo empregador e de condutas ávidas pelos empregados.

Pela lente normativa, a partir da análise da Lei n.º 10.101, constato que os Acordos Coletivos analisados nestes autos não se direcionam exclusivamente ao inciso I do § 1.º do art. 2.º, mas sim e, em especial, ao **inciso II da Lei n.º 10.101, objetivando alcançar resultados, como incentivo à produtividade**, nem, por isso, o momento em que firmados desnatura a PLR, ante a compreensão da importância da negociação paulatina com o estabelecimento e cumprimento de metas. No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas e marcas específicas, que se desenvolve e se cobram ao longo do exercício.

Não necessariamente se exige a assinatura do instrumento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, o que se espera, razoavelmente, é que sejam iniciadas as tratativas em tempo apto a atender aos objetivos de incentivar à produtividade. Por isso, a legislação avançou e em norma interpretativa posta pela Lei n.º 14.020, de 2020, que deu nova redação ao § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, enunciou que “[c]onsideram-se previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado” (caput): (I) “anteriormente ao pagamento da antecipação, quando prevista”; e (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”.*

Se é certo que a PLR paga com base nos "resultados" tem por foco a própria palavra autoexplicativa “resultados”, que pode ser representada pelo alcance de metas ou pelo alcance de produtividade ou pelo atingimento de determinada qualidade etc., de modo que importa essencialmente o esforço de cada um dos específicos empregados, individualmente ou setorialmente empenhados, também é certo que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua assinatura tardia. Daí a razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, tendo exsurgido a Lei n.º 14.020, de 2020, que deu nova redação ao § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com cunho interpretativo.

Se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas ou prazos ou marcas ajustadas etc., alcançando resultados que interessam ao empregador, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando, para isso, o empregado conhecer os objetivos ou as metas ou os índices ou as tarefas e encargos a serem realizados e indicadores e expectativas a serem atingidas, devendo-se exigir que ocorra divulgação, ainda que por meio de sistemas e mecanismos de acompanhamento e aferição, impondo-se que, ainda que não assinado o instrumento, se em curso as exigências ao trabalhador, seja viável aferir que estava ou está em curso o cumprimento dos resultados condicionados pelo empregador e executados com proatividade e produtividade pelos empregados, especialmente quando se reconhece, por regras de experiência, que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação com a existência de instrumento próprio assinado, ao menos antes da realização de pagamentos, na forma da interpretação posta no § 7.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101, com a nova redação dada pela Lei n.º 14.020, de 2020. Possivelmente o escopo interpretativo da nova lei é que é dever do interprete "ponderar" a data de concretização do instrumento, por ser necessário considerar integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia, foco no ajuste financeiro e não nos resultados propriamente ditos que vão sendo executados e honrados no transcorrer do período aquisitivo, sem prejuízo de serem alcançados os índices, metas, exigências, tarefas propostas pelo empregador para os empregados etc.

Por isso, com espreque no cunho interpretativo da Lei n.º 14.020, penso que os Acordos Coletivos do caso concreto são válidos, considerando o momento do pagamento.

De mais a mais, inexistente norma que obrigue a apresentação de registro no Ministério do Trabalho para fins de validar, do ponto de vista fiscal, o instrumento de negociação como PLR.

Assim, resta parcialmente superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

**- Convenções e Acordos Coletivos: Da análise da existência de metas e regras claras e objetivas e de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir o eventual recebimento da verba e auferir suas metas, da análise das alegadas negociações individuais sem a participação sindical e questionamentos quanto as avaliações e subjetividade nas**

**metas, bem como da análise da possibilidade de revisão do plano e de valor mínimo ou de valor fixo e da análise do aduzido caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR**

A contribuinte alega que as acusações da fiscalização para este tópico não são válidas, pois teria atendido o parâmetro da Lei n.º 10.101, com participação sindical.

Pois bem. Inicialmente, analisando as regras das convenções coletivas, concordo com a defesa, pois trazem regras claras e objetivas, possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito à PLR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização da PLR), veja-se, por exemplo, o seguinte trecho da Convenção de 2014, que se repete nas demais com ajustes mínimos, *verbis*:

**Cláusula 1.ª**

Ao empregado admitido até 31.12.2013, em efetivo exercício em 31.12.2014, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 03.03.2015, a título de PLR, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2014, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

**I. REGRA BÁSICA**

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2014, mais o valor fixo de R\$ 1.837,99 (um mil, oitocentos e trinta e sete reais e noventa e nove centavos), limitada ao valor individual de R\$ 9.859,93 (nove mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e noventa e três centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na REGRA BÁSICA observarão, em face do exercício de 2014, como teto, o percentual de 12,8% (doze inteiros e oito décimos por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da REGRA BÁSICA da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2014, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 21.691,82 (vinte e um mil, seiscentos e noventa e um reais e oitenta e dois centavos), ou até que o valor total da REGRA BÁSICA da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

**I.a)** No pagamento da REGRA BÁSICA da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2014, em razão de planos próprios.

**II. PARCELA ADICIONAL**

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) do lucro líquido do exercício de 2014, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 3.675,98 (três mil, seiscentos e setenta e cinco reais e noventa e oito centavos).

**II.a)** A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.

**Parágrafo Primeiro**

O empregado admitido até 31.12.2013 e que se afastou a partir de 01.01.2014, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

**Parágrafo Segundo**

Ao empregado admitido a partir de 01.01.2014, em efetivo exercício em 31.12.2014, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de  $\frac{1}{12}$  (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

**Parágrafo Terceiro**

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2014 e 31.12.2014, será devido o pagamento, até 03.03.2015, de  $\frac{1}{12}$  (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

**Parágrafo Quarto**

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2014 (balanço de 31.12.2014) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados. (grifei)

Aliás, as Convenções tiveram por parâmetro índice de lucratividade (percentual sobre o lucro líquido), apresentaram-se, desta forma, suficientes. Nelas não era necessário fixar metas, mas, sim, como foi feito, estabelecer regras para partilha do superávit, se existente, dando oportunidade à categoria de empregados de participarem nos lucros.

Apesar das convenções terem previsto valor fixo, este visava assegurar o direito social dos empregados de receberem uma justa partilha a título de PLR, não sendo, porém, garantia de que iriam receber PLR em toda e qualquer situação, pois, se não houvesse o lucro, inexistiria o que partilhar.

Então, não há o tergiversado caráter remuneratório para o conceito de salário-de-contribuição na ótica da Lei n.º 10.101, além de estarem dotadas de regras claras e objetivas e de possuírem normas substantivas e adjetivas, tendo sido celebradas com a entidade sindical da categoria.

Diante disto, inclusive, a controvérsia parece estar mais nos acordos coletivos do que nas convenções e é nisto que foca a defesa e boa parte da acusação fiscal. As convenções, em minha ótica, se mantêm hígdas sem muita discussão, não sendo o valor mínimo ponto justificável para seu afastamento, especialmente se há cláusula de não pagamento de PLR em caso de prejuízos.

Os acordos coletivos, entre si, gozam da mesma estrutura sendo basicamente idênticos em forma e conteúdo, apenas com ajustes em valores.

Pois bem. Neste ponto, também, não assiste razão a fiscalização, vez que claras e objetivas são as regras dos acordos.

Deveras, lendo as regras dos acordos coletivos, concordo com a defesa, pois trazem regras claras e objetivas, possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito ao PPR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização do PPR).

No Acórdão CARF n.º 2202-005.193, de minha relatoria, sobre o mesmo plano, foi interessante notar que o relatório daquela decisão recorrida, que trazia um espelho bem fidedigno de ambas as manifestações dos litigantes, acabou por não transcrever, ou sumariar, o seguinte trecho da impugnação que estava posta naquele processo ("[Detalhamento do PLR]" - *omissis*):

Com efeito, o "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados" define as regras gerais em suas cláusulas, sendo que:

a) a primeira define o objeto do Plano, definindo também quantos empregados são elegíveis em cada um dos programas;

b) a segunda define a "Estrutura do Sistema de Participação nos Lucro e Resultados", determinando que o valor pago no âmbito do programa relativo à categoria (Convenção Coletiva de Trabalho) não será compensado com os valores pagos no programa próprio do Recorrente, bem como valores mínimos de R\$ 200,00;

c) a terceira define a periodicidade dos pagamentos, vinculando-a ao disposto na Convenção Coletiva de Trabalho, bem como as regras de pagamento aplicáveis aos empregados que forem admitidos, desligados e afastados no curso do exercício;

d) a quarta exclui do programa os funcionários transferidos para o exterior com o status de expatriados;

e) a quinta esclarece que a PLR não se destina a substituir ou complementar a remuneração, bem como seu regime de tributação em separado nos termos da Lei 10.101/00;

f) a sexta estabelece que eventuais revisões ou alterações no Plano só poderão ser feitas por mútuo acordo, vedadas modificações unilaterais;

g) a sétima dispõe sobre o acompanhamento do plano, prevendo a possibilidade de reuniões para responder a eventuais questionamentos a respeito do plano, bem como que “Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação”, além de determinar quais os instrumentos de aferição do acordo;

h) a oitava dispõe sobre a taxa negocial de 0,30% a ser retida pelo banco que efetuar o pagamento.

i) a nona, finalmente, dispõe sobre o prazo de vigência do Plano.

Por sua vez, o Anexo intitulado “Programa de Participação nos Resultados Citibank” expõe com maiores detalhes os critérios e metas a serem aplicados para a definição dos valores que serão pagos aos empregados.

Inicialmente, já o índice do Anexo arrola quatro formas de aplicação do Plano, duas formas gerais e duas específicas (fl. 1).

A Forma Geral abrange a grande maioria dos funcionários e divide-se em: (i) “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, que engloba os níveis salariais de base (menores salários) até o nível R ou C10, e; (ii) “Nível Citi – S/C11 e acima”, que inclui os maiores níveis salariais, a partir do nível S ou C11.

Já a Forma Específica aplica-se a dois grupos específicos de funcionários em razão de sua atividade, e divide-se entre: (i) os empregados elegíveis ao programa de renda variável Exceed, especificamente os funcionários alocados à área de vendas, e; (ii) os outros empregados que recebem renda variável, mas não são elegíveis ao programa Exceed, como aqueles que integram as áreas de telemarketing (citiphone) e cobrança.

Depois, é esclarecido que os objetivos do plano vinculam-se a melhorias de performance, resultados e desempenho (folha 2 do Anexo).

Já quanto à aplicação do plano, a folha 3 do anexo trata das suas formas gerais de aplicação, esclarecendo que para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo” a apuração do PLR é feita com base no desempenho individual e da área, e, para o “Nível Citi – S/C11 e acima”, além do desempenho individual e da área também é considerado o desempenho nacional do Recorrente (“desempenho do Citi Brasil”).

Quanto às Formas Específicas, a folha 4 do Anexo, depois de remeter os funcionários de vendas (Programa Exceed) às regras próprias (folhas 13 a 15 do Anexo), esclarece, quanto aos demais funcionários de renda variável não incluídos no Exceed, que serão considerados o desempenho individual e da área através de tabela própria de percentual do salário.

A folha 5 do Anexo, introduzindo a parte do anexo em que são pormenorizadas as Formas Gerais de aplicação do plano, sumariza as “Dimensões de Performance”, “Formas de Cálculo” e “Valor PPR Individual” (recorde-se, nesse ponto, que o Recorrente em seus documentos denomina seu plano próprio - PPR – Plano de Participação nos Resultados, reservando a sigla PLR para o plano decorrente da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária).

E, a partir daí, passa o Anexo a tratar especificamente de cada uma das formas de aplicação do plano.

#### “Nível Citi – R/C10 e abaixo”

Na folha 7, o Anexo detalha a forma de apuração do PPR para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, cujo plano é baseado em uma matriz de 3 x 3, em que o eixo “x” é constituído pelo “rating individual”, com as categorias “3 Eficaz”, “2 Altamente Eficaz” e “1 Excepcional”, e o eixo “y” é constituído pelo desempenho da área dividido nas categorias “Abaixo Meta”, “Meta” e “Acima Meta”.

Esclarece também o Anexo nesta mesma folha que os empregados cujos desempenhos forem “4 Parcialmente Eficaz”, “5 Ineficaz” e “6 Não Avaliado” receberão PPR fixo, acrescido do devido nos termos da Convenção Coletiva, nessa hipótese não figurando na referida matriz.

Assim, se um empregado tiver sido individualmente avaliado como “1 Excepcional” e sua área tiver obtido resultado “Acima Meta”, ou seja, o melhor resultado possível dentro da matriz, ficará enquadrado no seu canto inferior direito e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 100% do seu salário base mensal a título de PPR.

Por outro lado, se o funcionário tiver obtido o pior resultado dentre os contemplados pela matriz, com desempenho da área “Abaixo Meta e desempenho individual “3 Eficaz”, ficará

enquadrado no seu canto superior esquerdo e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 15% do seu salário base mensal a título de PPR.

“Nível Citi – S/C11 e acima”

Já nas folhas de 9 a 12, o Anexo trata da aplicação do plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima”, que apresenta algumas diferenças em relação ao plano para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”.

Primeiramente, diversamente do plano para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, em que o PPR é apurado com base em apenas duas variáveis (performance individual e da área) permitindo como visto a aplicação de uma simples matriz 3 x 3 com 9 “quadrados”, o fato de o plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima” levar em consideração também o desempenho Brasil impõe em termos práticos o abandono do método matricial (no caso a matriz análoga seria de 3 x 3 x 3 com 27 “cubos”), tendo sido adotado o método de médias ponderadas, em que de acordo com o nível do empregado aos diferentes indicadores são atribuídos pesos diferentes.

Assim, enquanto para um funcionário de nível S/C11 (mais baixo do plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima”) a performance individual tem peso de 80% sobre o total, e as performances da área e Brasil têm cada uma peso de 10% sobre o total, para um funcionário de nível W/C15, que é o nível salarial mais alto possível previsto pelo Recorrente, a performance individual terá peso de 40%, e as performances da área e Brasil terão pesos de 30% cada uma; o que se justifica já que quanto mais alto o grau hierárquico do funcionário mais se espera que seu desempenho influencie os resultados da área e de âmbito nacional, sendo por estes resultados mais fortemente avaliado.

Além disso, assim como no nível “Nível Citi – R/C10 e abaixo” os valores do PPR pagos são calculados mediante a aplicação de um percentual sobre o salário base, no “Nível Citi – S/C11 e acima” o salário base dá lugar a um valor de referência, mais baixo para o nível S/C11 e mais alto para o nível W/C15 como demonstra a tabela exemplificativa constante da folha 9 do Anexo.

Ademais, os resultados das performances individuais, da área e do País resultarão em um fator multiplicador, o que faz, por exemplo, com que a alguém que tenha performance individual “1 Excepcional” seja atribuído fator multiplicador 2,0, que será aplicado ao peso da avaliação individual, enquanto a alguém que tenha performance individual “3 Eficaz” seja atribuído fator multiplicador 1,0 e a alguém que tenha performance individual “5 Ineficaz” seja atribuído fator multiplicador 0,0 (ver tabela na folha 9 do Anexo).

Da mesma forma, as performances da área e do País resultarão igualmente em fatores multiplicadores, desde 0,0, se o desempenho for inferior a 40, até 1,50, se o desempenho for superior a 160 (ver tabela na folha 9 do Anexo).

Apenas para que se visualize um resultado concreto desse método, a folha 12 do Anexo apresenta um exemplo, utilizando-se das tabelas da folha 9, em que um funcionário de nível S/C11, para quem o peso da avaliação individual é de 80%, e da área e do País 10% cada, teve resultado individual “1 Excepcional” (fator multiplicador 2,0) e os resultados de sua área e do País foram respectivamente 3 (fator multiplicador 1,0) e 2 (fator multiplicador 1,25).

Nesse contexto, seu resultado final foi de  $(0,80 \times 2,0) + (0,10 \times 1,0) + (0,10 \times 1,25) = 1,825$ , resultado final este que multiplicado pelo valor de referência de R\$ 5.000,00 para o nível S/C11 resultará em um PPR a ser pago de R\$ 9.125,00.

Além disso, esclarece-se na folha 10 do Anexo que o resultado Brasil “corresponde ao mesmo valor, critério e definição, utilizados para pagamento da PLR prevista no acordo ou convenção coletiva de trabalho da categoria”, que, como se pode perceber pela CLÁUSULA PRIMEIRA das Convenções Coletivas de Trabalho da Categoria, é simplesmente o lucro líquido anual do Recorrente.

Nesta mesma folha 10, esclarece ainda o Anexo que o resultado da área será obtido conforme “scorecard” específico de cada área, tendo ainda exposto exemplo numérico em que são considerados como indicadores a retenção de clientes, crescimento e qualidade da carteira de clientes, e custo e qualidade do serviço.

Cabe aqui esclarecer que o método de avaliação por meio de scorecards não é peculiaridade do Recorrente, tendo o método do “Balanced Scorecard” sido desenvolvido pelos professores da Harvard Business School Robert Kaplan e David Norton em 1992, sendo hoje considerado um dos mais poderosos instrumentos de gestão empresarial e avaliação de desempenho profissional tanto no âmbito privado quanto público; por exemplo, sua aplicação a um órgão julgador poderia eleger como indicadores a quantidade de casos julgados, o tempo médio decorrido desde a distribuição até o julgamento e a quantidade percentual de decisões não reformadas pela instância superior, atribuindo a cada um deles metas e pesos distintos de acordo com a finalidade preponderante (eficiência, rapidez, qualidade das decisões) pretendida pelo gestor público.

Nesse ponto, esclarecidos todos os pontos relevantes pertinentes às Formas Gerais de aplicação do plano, o Anexo passa, em sua parte final, a explicar suas Formas Específicas.

Funcionários de Vendas

Elegíveis ao Programa Exceed

Os critérios de avaliação aplicáveis aos funcionários de vendas, que são elegíveis ao denominado Programa Exceed, são explicados nas folhas 14 e 15 do Anexo.

Inicialmente, é explicado que os funcionários de cada área de negócio são avaliados por um ou mais indicadores, situação esta em que são definidos os pesos de cada indicador.

Após tais definições, é estabelecida a meta individual de cada funcionário da área, sendo-lhe então expressamente comunicado seus indicadores, pesos e metas, sendo qualquer mudança nesses fatores também comunicada ao funcionário.

Uma vez apurado o resultado atingido pelo funcionário, já com a ponderação dos respectivos pesos para cada indicador, tal resultado é aplicado sobre uma base previamente definida para cada função ou nível existente em cada área de negócio (valor de referência), resultando no valor final de PPR para cada funcionário.

Nesse sentido, a folha 15 do Anexo apresenta exemplo numérico, em que um funcionário elegível ao Exceed Corporate Banking atinge 110% em seu scorecard, resultado ao qual, aplicada a curva de performance para os resultados superiores a 100%, é obtido como resultado um índice de 1,17, que, multiplicado ao valor de referência de sua função que é R\$ 5.000,00, resultará no valor de PPR a ser pago de R\$ 5.850,00.

Funcionários de Remuneração Variável

não Elegíveis ao Programa Exceed

Por fim, a quarta e última forma de apuração do PPR abrangerá os outros funcionários que recebem remuneração variável (que não os de vendas, sujeitos ao Programa Exceed), como os funcionários da área de cobrança ou de telemarketing.

Nessa forma de apuração, volta a ser utilizada, como na forma relativa ao “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, uma matriz 3 x 3, e abaixo”, em que eixo “x” é constituído pelo “rating individual”, com as categorias “3 Eficaz”, “2 Altamente Eficaz” e “1 Excepcional”, e o eixo “y” é constituído pelo desempenho da área dividido nas categorias “Abaixo Meta”, “Meta” e “Acima Meta”.

Assim, se um empregado tiver sido individualmente avaliado como “1 Excepcional” e sua área tiver obtido resultado “Acima Meta”, ou seja, o melhor resultado possível dentro da matriz, ficará enquadrado no seu canto inferior direito e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 20% de seu salário base mensal, limitado a R\$ 700,00.

Por outro lado, se o funcionário tiver obtido o pior resultado da matriz, com desempenho da área “Abaixo Meta e desempenho individual “3 Eficaz” (os desempenhos “4 Parcialmente Eficaz”, “5 Ineficaz” e “6 Não Avaliado” receberão PPR fixo, acrescido do devido nos termos da Convenção Coletiva), ficará enquadrado no seu canto superior esquerdo e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 3,5% do seu salário base mensal limitado a R\$ 500,00.

Os planos são basicamente os mesmos como consta registrado neste caderno processual agora em análise. Não diferem muito e o esclarecimento acima expõe o seu funcionamento. A impugnação destes próprios autos também traz a explicação sobre o funcionamento do plano, incluindo imagens e utilizando outra exposição de abordagem, porém sem modificar a essência (conferir e-fls. 5.419/5.424; 5.434/5.435).

Efetivamente, a exposição acima espelha o que consta na essência dos acordos coletivos. Em continuidade, o fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações individuais sem participação sindical. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam

claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva. Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

(Acórdão n.º 9202-007.012, de 20/06/2018)

Enfrentando a mesma temática anos antes, o Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, assim se manifestou em trecho do seu voto, *verbis*:

Nesse sentido, parece bem evidente que a exigência de regras claras e objetivas não se destina, precipuamente, à compreensão do Fisco. Embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária neste processo, a qual não lhe foi concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes.

Por essa razão, a interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal, apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do acordado frente aos preceitos legais da Participação nos Lucros ou Resultados.

O agente fiscal não participa do dia-a-dia da vida laboral da empresa e de seus empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para o empresário e os trabalhadores. De maneira análoga, um critério e/ou informação que lhe pareça omissa no instrumento de negociação, podem estar univocamente delimitados pelos atores sociais principais, tendo em conta a proximidade com os fatos.

Desse modo, inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados. É inerente ao processo, dadas as suas características, o avanço da fiscalização no conhecimento da execução dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados. Caso contrário, não é exagero afirmar, haverá sérios riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal.

As dificuldades de compreensão do agente fiscal não significam, necessariamente, obstáculos à cognição dos segurados empregados e dos sindicatos que os representam, pois podem acompanhar, obter esclarecimentos e questionar as regras e os critérios vinculados à aquisição do direito ao pagamento da participação, bem como os mecanismos de aferição do pactuado.

Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação, sempre, em independentemente da opção escolhida pela partes, com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

(Acórdão n.º 2401-004.987, de 08/08/2017)

Ora, pelos acordos coletivos, vê-se que a recorrente possuía inúmeros empregados, para mais de mil, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte.

Ao meu ver, as regras claras e objetivas estão postas e delineadas.

O objetivo, as premissas, as ideias, as linhas gerais e especiais e a forma de praticar o plano de participação nos resultados está desenhado, não vejo razão para negar a possibilidade de um plano que caminhe por um acompanhamento interno quanto ao detalhamento das metas para os diferentes empregados, setores, departamentos, gerências, áreas e cargos, ainda mais quando o modelo adotado envolve parâmetros e avaliações de desempenho

individual, demais disto consta a seguinte cláusula no plano a legitimar o amplo acompanhamento sindical, *litteris*:

CLÁUSULA SÉTIMA - ACOMPANHAMENTO

Em caso de questionamentos sobre a aplicação do plano, pelos empregados e/ou Sindicato, poderão a critério das partes, ser realizadas reuniões para elucidação das dúvidas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação, sem prejuízo de envio por e-mail e fornecimento de cópia do acordo pelo RH quando solicitado pelo empregado. Sempre que necessário, o Sindicato terá acesso às informações relativas aos critérios de avaliação e apuração previstos nesse acordo. (e-fl. 160, do plano de 2016, que é similar aos demais)

A própria participação sindical é assegurada ao longo da execução e operação de todo o programa, conforme cláusula acima transcrita.

Acrescente-se que o recorrente exibiu comunicados internos informando a todos os empregados acerca do plano e juntou avaliações de desempenho de empregados nos autos por amostragem, conforme solicitado pela fiscalização. O fato delas terem sido elaboradas em meios digitais não as desmerecem, aliás, pelo que consta dos autos, existem canais legitimados de comunicação eficazes e amplamente acessíveis para a relação empregado e empregador e aquele tem a liberdade (imposta por cláusula contratual) de acionar o ente sindical, destarte as avaliações são suficientes para demonstrar a conformidade do plano aos seus próprios termos no contexto da Lei 10.101.

No mais, a despeito da fiscalização questionar a falta de assinaturas, como inexistente o mínimo elemento de fraude, faz-me concluir que não tenho o porquê de questionar as avaliações apresentadas, inclusive pelo fato de refletirem um cadeamento de fatos, ideias e rotinas variadas e independentes que permitem compreendê-las como válidas, especialmente relacionadas à época do plano. As próprias metas e avaliações tidas pela fiscalização como subjetivas não me parecem como tais, sendo certo que a pessoa jurídica empregadora e seus colaboradores são os atores sociais que conhecem a fundo a realidade *interna corporis* para definir quais metas a cumprir.

**Pensar superficialmente como faz crer a autoridade fiscal poderia chegar ao limite de *indagar se o texto da Lei n.º 10.101 é objetivo ao exigir regras "claras e objetivas", pois o conceito é aberto e, para alguns, isso será de extremo subjetivismo, cria-se um paradoxo pouco louvável.***

Para o seu aspecto eletrônico, a recorrente sustenta que possui rede interna, *intranet* para atos internos, o que é bem comum nos dias atuais e reflete a documentação que consta reportada nos autos.

Outro ponto questionado pela fiscalização é a possibilidade de revisão estabelecida no plano, no entanto consta na cláusula específica sobre o assunto que a excepcional revisão depende de mútuo acordo. Aliás, essa cláusula foi firmada com o ente sindical e nem remotamente a fiscalização apontou objetivamente uma só eventual alteração que viesse a macular todo o plano. Eis o seu teor:

CLÁUSULA SEXTA — REVISÃO

A revisão do presente acordo dar-se-á por meio de negociação entre as partes signatárias.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Eventuais alterações somente poderão ser feitas por mútuo acordo, sendo vedada qualquer modificação unilateral.

PARÁGRAFO SEGUNDO - Os valores, critérios e formas de distribuir a participação aos empregados, não regulamentados no presente instrumento, deverão ser acordados entre as partes, na ocorrência dos seguintes fatos relevantes: prejuízo, venda ou transferência do controle acionário, por qualquer motivo, e ampliação do capital social. (e-fl. 160, do plano de 2016, que é similar aos demais)

Outra cláusula do plano firmado em acordo coletivo é aquela que fala do valor mínimo (as convenções falam de valor fixo), *verbis*:

**CLÁUSULA SEGUNDA — DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

As partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos.

**PARÁGRAFO PRIMEIRO** — Fica estabelecido pelas partes o montante de R\$ 1.500,00 (hum mil e quinhentos reais) como valor mínimo a ser pago através do presente acordo, o qual devesse ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva da categoria bancária.

**PARÁGRAFO SEGUNDO** — Nenhum empregado receberá valor inferior a este mínimo, que não será compensado da PLR prevista na convenção coletiva, muito menos será aplicada a proporcionalidade pelo tempo de trabalho.

**PARÁGRAFO TERCEIRO** — As partes definem que a participação máxima por empregado no programa do banco, observadas as condições do Anexo, não excederá a importância equivalente a 25 (vinte e cinco) vezes o salário nominal do mês de dezembro.

**PARÁGRAFO QUARTO** — Acordam as partes que a PLR definida na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não será compensada do programa próprio de PLR dos Bancos, sendo o pagamento efetuado em folha com rubrica distinta.

Pois bem. Neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, demais disto é moderada e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado a ausência de alcance de qualquer índice ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador que tiver uma avaliação abaixo do esperado, tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, decerto, mesmo com eventual questionamento sobre o atingimento de determinada meta, o empregado terá contribuído com alguma parcela do todo e para um percentual mínimo de resultados que possam assegurar a integração capital e trabalho.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, por corolário lógico, terá alguma contribuição para o trabalho, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas, lado outro, considerando que, de certo modo, terá contribuído para a empresa, então receberá um modesto valor atendendo ao fim do direito social em foco.

Antes de pensarmos nos aspectos puramente fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta, ademais vedar a desvinculação para fins fiscais objetivando caráter arrecadatório pode desestimular empregadores a instituírem a PLR. E, como afirma a defesa, esse valor não é cumulativo, isto é, se o empregado tiver desempenho acima do mínimo será remunerado exclusivamente por seu resultado, não perceberá duas verbas (o mínimo somado ao efetivamente aferido), logo não é possível se falar em caráter substitutivo da remuneração. Neste sentido, tem-se o Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018.

Assim, resta superado um outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas aos Empregados. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

**- Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR na confrontação "Salário x PLR/PPR"**

A fiscalização sustenta que por serem às vezes verbas em valor superior ao salário se consubstanciaria caráter substitutivo da remuneração, a qual pode ser negociada para ser recebida em parcela variável. Diz que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2015, verifica-se que a porcentagem de PLR/PPR em relação ao salário anual vai de 1,25% a 202,39%; para 2016, verifica-se que a porcentagem de PLR/PPR em relação ao salário anual vai de 2,67% a 436,84%. Mais uma vez, insurge-se a recorrente contra a tese da fiscalização.

Pois bem. Analisando a prova dos autos entendo como totalmente desconexo, inclusive com o parâmetro na Lei 10.101, a tergiversação fiscal de comparar "*PLR x Salário*". Ora, pretendesse a autoridade fiscal fazer qualquer comparação, então analisasse os parâmetros dos planos (convenção + acordo coletivo) e conferisse se os empregados receberam o que lá estava disposto conforme a respectiva avaliação e pontuação, uma vez que a própria Lei n.º 10.101 dissocia o salário da PLR.

Especialmente, em relação ao PPR (acordo coletivo) poderia conferir se a avaliação e direito a PLR correspondiam. Em verdade, sem essa análise, o trabalho desenvolvido pela fiscalização só pode levar a crer que, efetivamente, os planos de participação nos lucros da recorrente são fidedignos, existindo, dentro de suas bases estruturantes, avaliações que variam caso a caso e espelham diversos percentuais por apontar diversos desempenhos próprios num universo de inúmeros empregados, mais de mil, como consta o informe nos acordos coletivos.

De fato, a autoridade fiscal não demonstrou a contento razões fáticas efetivas para suas conclusões. Ora, pela ótica das convenções coletivas dos autos, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano-a-ano e havendo PLR negociada com base em lucros auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Por sua vez, pelo prisma dos acordos coletivos dos autos, os resultados e desempenhos respectivos podem variar significativamente caso a caso a impor uma diversificação demasiada de percentuais a serem recebidos à título de PLR/PPR conforme meritocracia avaliada.

Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A *contrario sensu*, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo *salário x PLR*. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha um equívoco no proceder fiscal. Sem razão a fiscalização. No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, *verbis*:

**CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.**

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas.

#### **- Consideração final**

Por fim, entendo pertinente citar decisão paradigma do TRF-3 que em vários pontos convergem com a análise do caso presente e dá luzes ao entendimento esposado e a interpretação teleológica que se impõe, a saber:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO ANULATÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E A TERCEIROS. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. LEI Nº 10.101/2000. PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS. DÉBITOS ANULADOS. SENTENÇA MANTIDA. APELAÇÃO DESPROVIDA.

(...)

3. No caso dos autos, a autora foi autuada por não declarar e recolher contribuições previdenciária patronal, ao SAT e a entidades terceiras sobre valores pagos aos seus empregados a título de distribuição de lucros e resultados, pois a fiscalização concluiu que os Programas de Participação nos Resultados – PPR de 2010 e de 2011 estariam em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

4. No bojo do Processo Administrativo nº 13864.720188/2014-00, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2010, foram lavrados dois autos de infração: AI DEBCAD 51.060.931-7 e AI DEBCAD 51.060.932-5. Depreende-se do Relatório Fiscal (Págs. 25/33 do Id. 57334187) que os débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720188/2014-00, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2010 (AI DEBCAD 51.060.931-7 e AI DEBCAD 51.060.932-5), foram constatadas 03 irregularidades: (a) *não houve pactuação prévia* dos programas de metas, resultados e prazos, o que configura afronta ao exigido pelo Inciso II, do §1º, do Art. 2º, da Lei 10.101; pois as datas de pactuação, presentes nos acordos coletivos são posteriores aos períodos a que correspondem os acordos (de 01/01/2010 a 31/12/2010) e, logo, à apuração/aferição dos resultados; (b) não foi respeitado o determinado pelo caput, do §1º, do Art. 2º, da Lei 10.101, que exige que “*Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas*”, uma vez que a presença de cláusula que permite o empregador/contribuinte mude ao seu livre arbítrio os “*parâmetros ajustados nas cláusulas anteriores*” retira dos acordos apresentados qualquer clareza e objetividade quanto às regras aplicáveis; e (c) não restou provado que o pagamento dos referidos valores estivessem, de fato, condicionados ao atingimento dos parâmetros pactuados, uma vez que o contribuinte/empregador, pois foi apresentado qualquer elemento documental que permitisse comprovar a efetiva “*aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”.

5. No bojo do Processo Administrativo nº 13864.720072/2016-24, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2011, foram lavrados dois autos de infração: AI no valor de R\$ 6.922.914,42 e AI no valor de R\$ 993.507,01. Depreende-se do Relatório Fiscal (Págs. 40/45 do Id. 57334188) que os débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720072/2016-24, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2011, foi constatada 01 irregularidade: *não houve pactuação prévia* dos programas de metas, resultados e prazos, o que configura afronta ao exigido pelo Inciso II, do § 1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00, tendo em vista que as datas de pactuação presentes nos acordos são posteriores aos períodos ao início dos períodos a que correspondem os acordos (de 01/01/2011 a 31/12/2011) e, logo, à apuração/aferição dos resultados.

6. *Com relação à data da assinatura*, verifica-se que o artigo 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000, exige apenas à pactuação prévia. No caso, os Acordos de 2010 e 2011 (com pagamentos em 2011 e 2012) foram assinados após o período de apuração dos resultados, porém antes do pagamento. Esta E. primeira Turma já teve a apreciou a

questão (ApCiv 0004491-73.2014.4.03.6100), oportunidade em que entendeu que a data de assinatura dos acordos coletivos não possui o condão de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes, tampouco retira a natureza jurídica do pagamento da rubrica, pois a legislação que regulamenta o PLR não veda que a negociação quanto à distribuição do lucro seja concretizada após sua realização, embora o início das tratativas deva preceder ao pagamento. Consignou Exmo. Relator que *“Há de se ter em conta que as negociações com sindicatos de categorias expressivas, como os estabelecimentos bancários, são complexas e perduram por longos períodos durante o ano, com diversos trâmites burocráticos, conduzindo à assinatura das respectivas convenções e acordos, via de regra, nas épocas finais do ano, o que não significa que seus termos não tenham sido previamente negociados entre as partes”*. Assim, como no caso, a única razão invocada pela fiscalização para a autuação em relação aos débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720072/2016-24, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2011, foi a ausência de pactuação antes do período de apuração dos resultados, a autuação não subsiste. Diversamente, em relação aos débitos discutidos no Processo Administrativo nº 13864.720188/2014-00, que trata do Programa de Participação nos Resultados – PPR de 2010 (AI DEBCAD 51.060.931-7 e AI DEBCAD 51.060.932-5), houve a indicação de outras irregularidades.

7. Quanto à possibilidade de alteração unilateral prevista na Cláusula Nova do Acordo de 2010, a fiscalização entendeu que importa em ofensa ao disposto do art. 2º, *caput* e §1º, da Lei 10.101/2000 por ausência de regras claras e objetivas. Todavia, a previsão da possibilidade de alteração em certas situações, por si só, não é capaz de desnaturar a validade do acordo realizado entre as partes. Para tanto, seria necessário à fiscalização ter constatado a existência de alterações que, efetivamente, violassem às disposições da Lei nº 10.101/2000. Ademais, as Cláusulas Quinta, Sétima e Oitava definem de forma clara a metodologia do Programa de Participação nos Resultados da autora e os critérios adotados relacionados à produtividade ou às metas e objetivos da empresa (Págs. 03/05 do Id. 57334189).

8. No tocante à ausência de prova de que o pagamento dos valores feitos no âmbito do Programa tivessem, de fato, condicionados ao atingimento dos parâmetros pactuados, constatada pela fiscalização em decorrência da não apresentação de elemento documental que permitisse comprovar a efetiva *“aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”*, consta nos autos diversas planilhas de excel reunindo os índices e os cálculos para se chegar ao valor que seria devido a cada empregados (Págs. 36/85 do Id. 57334209). Conquanto parte desses documentos esteja ilegível, em razão da impossibilidade de anexação de documentos no formato Excel à processo digital, é possível verificar a atribuição dos índices previstos na Cláusula Quinta do Acordo de 2010, divididos por filial da autora, por mês, por categoria e por empregado. Ressalte-se que a autora se disponibilizou a entregar os arquivos, caso o Juiz entendesse necessária a realização de Perícia, porém este entendeu, com razão, pelo cabimento de julgamento antecipado da lide e pela suficiência dos documentos de Págs. 36/85 do Id. 57334209 para provar a procedência do pedido.

9. Por fim, no que tange às datas dos pagamentos aos empregados, é preciso fazer uma complementação à fundamentação da sentença. Constatou na sentença que *“embora o pagamento da participação possa ter ocorrido em datas diversas da definida no acordo, não ficou comprovado que os mesmos destinatários tenham recebido dois ou mais pagamentos dentro do mesmo semestre, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Inexiste ilegalidade, portanto”*. Logo, o MM. Magistrado *a quo* adotou a premissa de que o ônus de comprovar *“que os mesmos destinatários tenham recebido dois ou mais pagamentos dentro do mesmo semestre, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil”* recaía sobre a União. Ocorre que essa premissa, a princípio, não prosperaria diante da presunção de veracidade e legalidade de que gozam os atos da administração e fiscalização tributária. Em razão dessa presunção, caberia ao contribuinte comprovar que nenhum destinatário recebeu dois ou mais pagamentos dentro do mesmo semestre, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Todavia, há de se notar que esse motivo (desrespeito quanto à periodicidade da distribuição dos lucros, no que tange à data prevista na cláusula 6 dos acordos de PLR dos anos de 2010 e à regra contida no art. 3º,

§ 2º da Lei nº 10.101/00) não foi indicado como fundamento da autuação nos Relatórios Fiscais. Não se tratando de fato apurado pela fiscalização e consignado no Relatório Fiscal, mas sim de tese suscitada pela União na contestação apresentada nestes autos, correta a atribuição do ônus de comprová-la à União.

10. Por todas as razões expostas, a sentença deve ser mantida.

11. Remessa oficial e apelação da União desprovidas. Honorários majorados.

(TRF 3ª Região, 1ª Turma, ApelRemNec - APELAÇÃO / REMESSA NECESSÁRIA - 5005151-31.2018.4.03.6103, Rel. Desembargador Federal HELIO EGYDIO DE MATOS NOGUEIRA, julgado em 01/09/2020, e - DJF3 Judicial 1 DATA: 09/09/2020)

Ante o exposto, em relação ao “**PLR de Empregados**”, voto por exonerar os valores de créditos tributários constituídos em razão de pagamentos de PLR com base nas CCT e de PLR baseada nas ACT. As demais temáticas que votei seguem descritas na ata de julgamento, sendo a presente declaração unicamente em relação ao tema que destaquei.

É minha declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

---

<sup>i</sup> LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

<sup>ii</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

<sup>iii</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>iv</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>v</sup> ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012