



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720084/2023-53
ACÓRDÃO	2102-003.596 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ITAÚ UNIBANCO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2018 a 31/12/2018

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Descabe falar em nulidade do auto de infração quando o ato administrativo está revestido das formalidades legais, contendo o relatório fiscal e seus anexos todos os elementos imprescindíveis para a compreensão do lançamento fiscal, identificação da base de cálculo e o exercício do direito de defesa.

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

Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando o acordo coletivo, e seus anexos, deixam lacunas importantes, fundamentais para a disciplina do programa de participação, possibilitando ao empregador recompensar os trabalhadores de forma discricionária, em desconformidade com a legislação de regência que impõe como requisito a existência de regras claras e objetivas no instrumento decorrente da negociação.

ENTIDADE SINDICAL DOS TRABALHADORES. PARTICIPAÇÃO. NEGOCIAÇÃO.

O programa de participação nos lucros ou resultado devem ser fruto de negociação com participação da entidade sindical dos trabalhadores. A exigência da lei não é atendida com a mera anuência do sindicato com os critérios e cálculos definidos unilateralmente pela empresa.

PAGAMENTOS MEDIANTE INSTRUMENTOS BASEADOS EM AÇÕES. REMUNERAÇÃO. RETRIBUIÇÃO DO TRABALHO.

Os ganhos decorrentes de instrumentos baseados em ações possuem natureza remuneratória, destinados a retribuir o trabalho.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o bônus de contratação, também denominado de “Hiring Bonus”, pago por ocasião da contratação do empregado a fim de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa por um período mínimo previamente ajustado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/03/2018 a 31/12/2018

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO. ALEGAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

A matéria que não tenha sido expressamente contestada na impugnação considerar-se-á não impugnada, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares do recurso voluntário. No mérito, acordam os membros do colegiado: (i) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos aos funcionários migrados do Banco Citibank S/A, incluídos na “rubrica 005993”, “sub-rubrica 005938”, a serem apurados na fase de liquidação do acórdão; (ii) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores a título do “Programa de Sócios”. Vencidos os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Yendis Rodrigues Costa e Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, que, nessa matéria, deram provimento para cancelar o auto de infração; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto às demais matérias em litígio. Os conselheiros Yendis Rodrigues Costa e Vanessa Kaeda Bulara de Andrade manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Márcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Yendis Rodrigues Costa, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade e Cleberson Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 108-042.709, de 18/04/2024, prolatado pela 28ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08 (DRJ08), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 5000/5032):

O acórdão está assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2018 a 31/12/2018

PRODUÇÃO DE PROVAS. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.

Quando paga aos segurados empregados em desacordo com a legislação, a PLR integra a base de cálculo das contribuições devidas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. VEDAÇÃO À SUBSTITUIÇÃO OU COMPLEMENTAÇÃO DA REMUNERAÇÃO.

O programa de PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e os empregados. Os instrumentos decorrentes devem conter 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. A PLR não pode ser utilizada para substituir ou complementar a remuneração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEI 10.101/2000. ALTERAÇÕES PELA LEI 14.020/2020. AUSÊNCIA DE RETROATIVIDADE.

Não tem aplicação retroativa as alterações da Lei 10.101/2000 introduzidas pela Lei 14.020/2020, tendo sido objeto de veto presidencial o dispositivo que estabelecia seu caráter interpretativo.

PAGAMENTOS MEDIANTE INSTRUMENTOS BASEADOS EM AÇÕES. REMUNERAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE PLR.

Os ganhos decorrentes de instrumentos baseados em ações possuem natureza remuneratória, pois, o seu recebimento se dá em retribuição aos serviços prestados, não dispondo de características de PLR.

REMUNERAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

A PLR percebida pelo segurado contribuinte individual compõe sua remuneração e integra a base de cálculo das contribuições devidas.

REMUNERAÇÃO. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. PRAZO MÍNIMO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O bônus de contratação (hiring bonus) destina-se a retribuir o trabalho, não se reveste da condição de eventual, possui natureza remuneratória e integra a base de cálculo das contribuições devidas. Sua natureza retributiva é reforçada quando condicionado a um prazo mínimo de prestação de serviços.

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. TERCEIROS. LIMITAÇÃO EM 20 SALÁRIOS MÍNIMOS. INAPLICABILIDADE.

Não se aplica o limite de 20 salários mínimos previsto no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/81 à base de cálculo das contribuições destinadas a outras entidade e fundos (Terceiros), em decorrência da revogação do dispositivo mencionado.

Impugnação Improcedente

Relatório Fiscal

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 2 (dois) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 03/2018 a 12/2018, nos quais são exigidas (fls. 2451/2530):

(i) contribuições previdenciárias patronais, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 2426/2436);

(ii) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 2426/2436); e

(iii) contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 2437/2446).

Os valores lançados pela fiscalização estão associados aos seguintes fatos geradores/bases de cálculo:

- (i) pagamentos a segurados empregados e administradores não empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR); e
- (ii) pagamentos a segurados empregados, a título de bônus de contratação (“Hiring Bonus”).

Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

As irregularidades estão vinculadas a Acordos Coletivos de Trabalho para Pagamento das Participação nos Lucros e/ou Resultados relativos aos exercícios de 2017 e 2018, em que são signatários o Itaú Unibanco S/A e outras empresas do grupo, a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Empresas de Crédito (CONTEC), a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (CONTRAF) e Sindicatos Filiados de Bancários e Financiários, doravante **ACT 2017/2018** (fls. 72/122 e 247/299).¹

O instrumento decorrente de negociação coletiva é composto de um Anexo Único, no qual constam as metodologias de cálculo para apuração e determinação da PLR, denominados de Programas, cujas regras estão fundamentadas em dois eixos principais:

- (i) Eixo 1: com base na lucratividade e indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco S/A; e
- (ii) Eixo 2: resultados individuais de cada beneficiário (**objeto de autuação fiscal**).

Segundo a autoridade tributária, os beneficiários de programas do Eixo 2 receberam a parcela calculada com base no Eixo 1, que tem natureza de PLR, e uma parcela adicional na “sub-rubrica” 005938, embutida na rubrica 005993, que, diferentemente, configura remuneração variável, revestida de natureza salarial, e foi indevidamente incluída como Participação nos Resultados (**Tópico 7, do Relatório Fiscal**).

A empresa classificou, em folha de pagamento, a rubrica 005993 como resultante de valores a título de PLR. Por sua vez, a “sub-rubrica” 005938, nela incluída, representa um percentual de 75,23% do seu total, consistindo numa remuneração em retribuição ao trabalho, atrelada ao desempenho individual do trabalhador.

O lançamento fiscal compreende os pagamentos na “sub-rubrica” 005938, nas competências março, agosto, setembro e outubro/2018, caracterizados como remuneração variável e destinados a um número restrito de empregados, preponderantemente colaboradores

¹ São dois instrumentos decorrentes de negociação coletiva, com conteúdo semelhante. O primeiro, com a participação da CONTEC, e sindicatos filiados, datado de 22/12/2016 (fls. 72/122); o segundo, com a CONTRAF, e sindicatos filiados, firmado em 09/12/2016 (fls. 247/299). Por simplificação é feita referência ao ACT 2017/2018.

em cargos de liderança, gerência, gestão, supervisão e diretoria, inseridos no universo de beneficiários da PLR.

A metodologia para pagamento fez uso de regras complexas, em que as variáveis não possuem definição clara e objetiva. Os valores se relacionam a diferentes modelos de programas remuneratórios, com características de remuneração salarial variável, típica de empresas com política de meritocracia.

Afirma a autoridade lançadora que os modelos de cálculo foram definidos de forma unilateral pela empresa, sem a participação dos empregados, ou dos representantes sindicais dos trabalhadores, na fixação de critérios e fórmulas.

De modo análogo, as metas são atribuídas unilateralmente por intermédio de ferramentas internas, registradas e oficializadas pelos gestores em documento apartado do instrumento do acordo, com avaliações subjetivas do desempenho individual, tido como fator preponderante para determinar os valores a receber pelo trabalhador.

Quanto às regras aplicáveis aos modelos do Eixo 2, a fórmula básica para cálculo contém componentes diversos, dentre eles, “Valor Base (VB)”, “Desempenho Corporativo” e “Desempenho Relativo”, conforme ilustra a fiscalização ao reproduzir expressão matemática referente a um dos programas remuneratórios restritos, em que os índices são multiplicadores para a definição do valor a ser pago a título de PLR.

O “Valor Base (VB)” é determinado a partir de pesquisa de mercado, através de consultorias especializadas contratadas, levando em conta critérios meritocráticos definidos pelo Conglomerado Itaú Unibanco S/A, sem participação dos empregados ou de seus representantes, fixado unilateralmente pela empresa. O “Valor Base (VB)” é tão somente comunicado ao empregado, através de conversa individual, segundo o esclarecimento da empresa.

Isso vale para as variáveis “Desempenho Relativo” e “Desempenho Corporativo”, cujos percentuais, níveis ou escalas a serem atingidos são determinados alheios a qualquer negociação ou participação dos trabalhadores e representantes sindicais.

Em resposta à intimação fiscal, a empresa forneceu avaliações individuais dos empregados, em que restou demonstrada uma forma de avaliação subjetiva, qualitativa e, essencialmente, retributiva do trabalho. Os pesos e metas são impostos unilateralmente pelo empregador e estão vinculados à avaliação de desempenho individual em atividades rotineiras e ligadas ao cargo do colaborador. É dizer, sem conexão com resultados específicos da instituição bancária.

Os modelos associados ao Programa 3, no Eixo 2, se referem ao “Programa AGIR”, denominado de “Ação Gerencial Itaú para Resultados”, que considera a aplicação de uma curva de distribuição e um percentual do “Valor Base (VB)”, variáveis definidas unilateralmente pela empresa, sem prévia negociação nem participação dos empregados. Após regularmente intimada

a apresentar o regulamento do “Programa Agir”, a empresa deixou de atender à solicitação da autoridade fiscal.

Na sequência do relatório, a autoridade tributária discorre sobre os pagamentos relativos a programas de remuneração baseados em ações, de que trata o mesmo Anexo Único, denominados de Programa de Sócios (PS) e Programa de Performance Diferenciada (PD), identificados no mês de março/2018 (**Tópico 8, do Relatório Fiscal**).

A empresa autuada registrou em rubricas próprias os valores pagos aos colaboradores, conforme extraído das folhas de pagamento entregues, distintas da rubrica 005993 mencionada anteriormente (rubricas 006045, 003376, 003378, 003380, 001374, 001397, 003385 e 003386).

O pagamento de remuneração variável a executivos e colaboradores, liquidada através de entrega de ações, de forma diferida, resultou da outorga de opções de ações em anos anteriores, com base nos modelos do Programa de Sócios e Remuneração Variável a longo prazo (RVA), este último integrante do Performance Diferenciada (PD). No ano de 2018, os requisitos e as carências estabelecidos nos instrumentos de origem restaram cumpridos.

O RVA é um componente da fórmula de cálculo que integra alguns dos modelos de Performance Diferenciada (PD), previstos no Anexo Único. Em todos eles, o valor corresponde à entrega de ações preferenciais do Itaú Unibanco (ITUB4).

Os pagamentos possuem vigência retroativa, dado que as regras foram elaboradas antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, considerando os efeitos jurídicos produzidos pelo ACT 2017/2018, datado do ano de 2016. Em consequência, é inviável enquadrar os pagamentos como PLR, nos moldes da Lei nº 10.101, de 2000.

Outrossim, os pagamentos mediante instrumentos baseados em ações não foram negociados com os empregados, ou representantes sindicais, sendo fruto de regras definidas unilateralmente pela empresa.

Constatou-se, também, pagamentos em espécie aos beneficiários, quando da entrega de ações, referente a valores baseados em dividendos do período de diferimento, apesar de inexistir previsão nos modelos do Anexo Único.

Com relação aos valores pagos na rubrica 006045, sua previsão é decorrente do Programa 4, denominado de “Programa de Reconhecimento por Alto Desempenho (PRAD 2.0)”. Os critérios e as regras de pagamento são definidos unilateralmente pela empresa, atrelados ao desempenho individual do empregado.

O Anexo Único prevê que ambos os programas, Programa de Sócios (PS) e Programa de Performance Diferenciada (PD), são componentes comuns liquidados em ações, podendo estar presentes na fórmula de cálculo da PLR. Aliás, as variáveis aparecem como integrantes da regra básica de cálculo, vinculada ao Eixo 2.

Nada obstante, quando se examina os programas e respectivos modelos do Anexo Único, em nenhum deles o Programa de Sócios (PS) é um componente efetivo da fórmula de cálculo apresentada.

O Programa de Sócios (PS) foi inserido, inicialmente, no Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S/A, compreendendo duas modalidades: “opções simples” e “opções bonificadas”, posteriormente denominada de “opções de sócios”. Apenas a última modalidade teve repercussão financeira em 2018 e, por isso, foi objeto de autuação fiscal.

A partir de 2015, o Programa de Sócios (PS) passou a ser disciplinado pelo Regulamento do Programa de Sócios do Itaú Unibanco Holding S/A, na parte das opções bonificadas/opções de sócios. Adicionalmente, o empregado passou a receber ações preferenciais, denominadas de “ações de sócios”, em vez de opções para cada “ação própria” adquirida. Também passou a integrar o Anexo Único dos acordos coletivos.

De acordo com a fiscalização, os documentos que regulam o Programa de Sócios (PS) não tratam de PLR. Os pagamentos se referem à concessão de bonificação com caráter de gratificação ajustada, que se materializa por meio da entrega de ações, a um seletivo grupo de colaboradores (empregados e administradores), escolhidos de forma discricionária e unilateral pela empresa fiscalizada.

Os valores registrados em folhas de pagamento correspondem, em reais, ao equivalente de ações entregues ao beneficiário elegível quando do exercício das opções bonificadas/opções de sócios ou com lastro nas denominadas “ações de sócios”, após transcorrido o período de carência.

Em muitos casos, os valores pagos, a título de PLR, excederam, significativamente, o salário do empregado. A título de exemplo, chegam a 100 (cem) vezes o salário mensal ou 40 (quarenta) vezes a remuneração anual, em que pese a lei vedar o pagamento como substituição ou complementação da remuneração. A autoridade fiscal ainda constatou o recebimento de valores, a título de PLR, por pessoas que sequer receberam salário no ano.

Por último, os pagamentos realizados pela empresa com fundamento em Convenção Coletiva de Trabalho (CCT 2016/2018) e/ou Participação Complementar nos Resultados (PCR), não integram os autos de infração, por estarem em conformidade com as exigências da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Bônus de Contratação

Em relação ao bônus de contratação, denominado de “Hiring Bonus”, a empresa efetuou pagamentos para um total de 16 (dezesseis) empregados, no período de março a dezembro/2018 (**Tópico 9, do Relatório Fiscal**).

A fiscalização explicou que a verba faz parte do pacote de remunerações com o propósito de atrair talentos profissionais e incentivar o colaborador a manter seu vínculo profissional com a instituição financeira, possuindo natureza de gratificação ajustada.

O bônus de contratação é recebido em contrapartida à prestação de serviços e manutenção da relação de emprego, com prazo de permanência de 12 (doze), 18 (dezoito), 24 (vinte e quatro) ou 36 (trinta e seis) meses, conforme atestam os documentos de negociação. Na hipótese de abandono do emprego ou pedido de demissão antes do prazo, o contratado deverá restituir o pagamento (fls. 327/355).

Impugnação

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 24/02/2023, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 27/03/2023 (fls. 2532/2534 e 2536/2537).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de elementos de prova (fls. 2539/2581 e 2727/4987):

(i) a fixação de regras e condições para a participação nos lucros ou resultados é de livre pactuação entre empregadores e empregados, vedado ao Fisco invadir o objeto da negociação entre terceiros;

(ii) a Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020, que alterou a Lei nº 10.101, de 2000, reforçou o entendimento já existente da prevalência da autonomia negocial em face de interesse de terceiros;

(iii) o sindicato dos bancários participou na definição dos parâmetros, critérios e programas do ACT 2017/2018, incluindo seu anexo, reconheceu e ratificou todos os seus objetivos, indicadores e forma de aferição estabelecidos;

(iv) não há previsão em lei de que a PLR deve ser oferecida igualmente a todos os funcionários, indistintamente, como quer fazer crer a autoridade fiscal atuante;

(v) a PLR é oferecida pela empresa a todos os empregados, independentemente do nível dentro da organização, na forma de programas diferenciados, conforme descrição no Anexo do ACT 2017/2018;

(vi) o “Valor Base (VB)” é um fator que não é utilizado por todos os programas do Eixo 2, de sorte que a autoridade fiscal incorreu em erro quando generalizou a suposta definição unilateral do seu valor. Impõe-se reconhecer a nulidade da autuação nesse ponto;

(vii) o “Valor Base (VB)” reflete o padrão utilizado pelo mercado bancário para pagamento da PLR, comunicado aos colaboradores, que tem ciência do

valor previamente. Não prospera a acusação fiscal de uso da variável como forma de mascarar pagamento de remuneração atrelada ao salário;

(viii) a variável “Desempenho Relativo” está vinculada ao nível de atingimento de resultado individual pelo empregado, lastreado em metas contratadas e/ou níveis de atingimento propostos, observadas as especificidades de cada área de negócios;

(ix) os trabalhadores participaram de todo o processo de definição das metas utilizadas para a definição do “Desempenho Relativo”, conforme amostras juntadas aos autos;

(x) o Programa AGIR Semestral utilizado para o pagamento da PLR foi negociado com o sindicato da categoria;

(xi) as metas contratadas estão alinhadas com o cumprimento das funções dos colaboradores, de forma individualizada, não havendo qualquer irregularidade nisso;

(xii) no caso do PRAD 2.0, o modelo do programa está atrelado, basicamente, ao desempenho individual (contrato de metas) e ao desempenho corporativo contábil. Então, segue a mesma lógica e os parâmetros da PCR paga aos empregados, em que a fiscalização reconheceu o respeito às regras da Lei nº 10.101, de 2000;

(xiii) a fiscalização se equivocou ao considerar que a PLR paga aos funcionários migrados do Citibank estava baseada exclusivamente nos programas próprios da recorrente, previstos no ACT 2017/2018. Diferentemente, os pagamentos foram realizados com base em outros modelos de programas, próprios do Citibank. A autuação é nula, por falta de fundamentação, de certeza e de liquidez;

(xiv) os pagamentos realizados aos colaboradores transferidos do Citibank retiram seus fundamentos de acordo regular, firmado nos termos da Lei nº 10.101, de 2000. Além disso, poderiam ser considerados ganhos eventuais, igualmente não tributáveis;

(xv) a alegação de disparidade da PLR em relação ao grupo de colaboradores não se sustenta, porque os empregados da recorrente recebiam salários compatíveis com suas funções e responsabilidades;

(xvi) outrossim, a legislação de regência não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR, em comparação com a remuneração mensal e/ou anual;

(xvii) o Programa Performance Diferenciada (PD) se refere apenas a segurados empregados, enquanto o Programa de Sócios (PS), a empregados e

administradores não empregados. Em ambos, não existiu habitualidade dos pagamentos mediante instrumento baseado em ações;

(xviii) o Programa de Sócios (PS) não possui caráter remuneratório, seja em relação aos segurados empregados ou contribuintes individuais. As ações entregues como contrapartida aos colaboradores não se amoldam ao conceito de salário de contribuição, pois sua natureza se aproxima de uma verdadeira aplicação financeira;

(xix) quanto aos administradores não empregados, a autuação fiscal não demonstrou, tampouco provou que os pagamentos mediante instrumentos baseados em ações foram realizados a título de PLR;

(xx) subsidiariamente, os pagamentos do Programa de Sócios (PS), no caso dos administradores não empregados, se amoldam à hipótese de não tributação do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com fundamento nos art. 152 e art. 190 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(xxi) com relação ao “Hiring Bonus”, mesmo os colaboradores que descumpriram o prazo de permanência exigido no contrato de preferência não tiveram desconto do valor recebido;

(xxii) a verba paga a título de “Hiring Bonus” consiste em um abono extraordinário, pago uma única vez, em caráter eventual, que não integra a remuneração. No mais, possui finalidade indenizatória; e

(xxiii) a fiscalização tributária não observou o limite correspondente a 20 (vinte) salários-mínimos para a base de cálculo das contribuições devidas a terceiros.

Recurso Voluntário

Intimada da decisão de piso em 23/04/2024, a empresa apresentou recurso voluntário, protocolado no dia 23/05/2024 (fls. 5036/5039).

Após breve relato dos fatos, o sujeito passivo repete, na quase totalidade, as razões trazidas na peça de impugnação a fim de refutar a decisão recorrida que manteve integralmente o crédito tributário lançado (fls. 5042/5085).

Entretanto, diferentemente da peça impugnatória, o apelo recursal não alega a existência de um limite para a base de cálculo das contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros).

Por outro lado, em homenagem ao princípio da eventualidade, requer a revisão das alíquotas da contribuição ao GILRAT/RAT utilizadas no lançamento fiscal, com redução de 3% para 1% ou 2%, conforme a atividade preponderante de cada estabelecimento da empresa.

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento, estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Considerações Iniciais

Em relação aos pagamentos, a título de PLR, cumpre explicitar alguns aspectos conceituais do ACT 2017/2018 e seu Anexo Único, datado de 09/12/2016, do qual a recorrente é signatária, a fim de melhor delimitar o lançamento fiscal e contribuir para a valoração do conjunto probatório juntado pelas partes (fls. 72/122 e 247/299).

Os Programas de PLR estão disciplinados no Anexo Único do ACT 2017/2018, aplicados a todos os empregados das empresas signatárias do acordo coletivo.

Como regra geral, a cada empregado do conglomerado Itaú Unibanco S/A, com base nas particularidades da área de atuação, cargo e funções por ele desempenhada, é aplicada uma metodologia de cálculo para determinação do valor da PLR.

Na parte das considerações preliminares, o Anexo Único discorre sobre metodologia e cálculo (fls. 80, por exemplo):

3) METODOLOGIAS E FUNDAMENTOS DE CÁLCULO

a) As metodologias de cálculo previstas para este Programa de Participação nos Lucros ou Resultados estão fundamentadas em dois eixos principais:

i. Lucratividade ou indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco ou do segmento de negócio em que os beneficiários estão inseridos, ao fim do exercício social (“Eixo 1”);

ii. Resultado obtido por cada beneficiário conforme programa de metas ou resultados, previamente estabelecido, combinado em maior ou menor medida com indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco S.A. ou do segmento de negócio em que os beneficiários estão inseridos (“Eixo 2”).

b) No caso de empregados beneficiários da Participação nos Lucros ou Resultados fundamentada no Eixo 1, a metodologia de cálculo do valor corresponderá:

i. àquelas previstas na Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) dos Bancários sobre participação dos empregados nos lucros ou resultados (PLR dos Bancários) do exercício ao qual o pagamento se refere, acrescida da PCR do exercício correspondente; ou

ii. à distribuição de um percentual do resultado da empresa ou da área de negócio, conforme critérios, estratégias e particularidades de cada área, detalhadas neste regulamento, acrescida da PCR e da PLR Adicional definida na Convenção Coletiva de Trabalho.

c) No caso de empregados beneficiários da Participação nos Lucros ou Resultados fundamentada no Eixo 2, as metodologias de cálculo variarão conforme as estratégias e particularidades de cada área e serão acrescidas da PCR e da PLR Adicional do exercício correspondente, e encontram-se detalhadas neste regulamento.

(...)

As metodologias de cálculo está fundamentadas em dois eixos principais, Eixo 1 e Eixo 2, subdivididos em programas. Estes, por sua vez, estão associados a um ou mais modelos, atrelados às empresas signatárias e aos trabalhadores beneficiários:

(i) **Eixo 1:** com base na lucratividade e indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco S/A; e

(ii) **Eixo 2:** resultados individuais de cada beneficiário, combinado com indicadores financeiros do conglomerado Itaú Unibanco S/A, ou do segmento de negócio.

Com relação aos beneficiários do Eixo 1, a parcela final, a título de PLR, é calculada a partir do somatório de valores devidos pela “PLR básica” e “PLR adicional”, ambas previstas na CCT 2016/2018, a “PCR”, definida na Cláusula Terceira do ACT 2017/2018, além de uma “distribuição do percentual” do resultado da empresa ou da área de negócio.

Para os empregados beneficiários do Eixo 2, os valores são calculados com base no “resultado obtido” nos diferentes programas de metas ou resultados, especificados no Anexo Único, acrescido da “PCR” e da “PLR adicional”, respectivamente, definidas no ACT 2017/2018 e na CCT 2016/2018.

Então, o valor final da PLR individual é composto da conjugação de diferentes parcelas, cada uma definida a partir de critérios e regras próprios.

A empresa registrou os pagamentos, a título de PLR, em diferentes rubricas, integrantes das folhas de pagamento, procedimento que restou confirmado pelas respostas às intimações fiscais.

Vale dizer, contabilizou o valor global pago ao trabalhador, resultante do somatório de parcelas, através de rubricas distintas, conforme a natureza da parcela (itens 5.3, 5.4, 5.11, 5.13, 6.5 e 7.40, do Relatório Fiscal, entre outros).

Em que pese a diversidade de rubricas utilizadas pela empresa, o lançamento de ofício se limitou aos valores pagos com base nas metodologias do Eixo 2 e, dentre esses valores, apenas a parcela com origem na parte da remuneração variável dos programas, revestida de natureza salarial, assim caracterizado pela autoridade lançadora.

As fórmulas de cálculo contêm diferentes termos, que podem variar conforme modelo e regras de cálculo.

Exemplificativamente, a fiscalização deu destaque à regra básica abaixo copiada, a qual se refere ao Programa 1 do Eixo 2: “Cargos e Funções Corporativas” (fls. 96/97):

$$\text{PLR} = \{[\text{Valor Base}]\} \times [\text{Desempenho Corporativo}] \times \{[\text{Desempenho Relativo}] + [\text{Fator de Contribuição Global}]\} \times [\text{Ajuste ao pool}]\} \times [\text{Índice de Custo}] \times [\text{Knockout}] \times [\text{AS}] + [\text{PD}] + [\text{PS}] + [\text{PCR}] + [\text{PLR Adicional}]$$

Nas metodologias de cálculo do Eixo 2, “PCR” e “PLR Adicional” representam valores adicionados, de sorte que não repercutem no valor específico pago em razão do desempenho individual e/ou da área de atuação, também integrante da fórmula.

Os pagamentos, a título de PLR, realizados com fundamento em CCT 2016/2018 e PCR, esta última participação complementar nos resultados, integrante da parte principal do ACT 2017/2018, estão fora da base de cálculo dos autos de infração, assim como os valores pagos aos colaboradores com suporte na metodologia do Eixo 1.

Tal como detalhou a autoridade fiscal, o lançamento contempla valores incluídos na rubrica 005993, referente a pagamentos realizados a título de PLR. Mais especificamente, o lançamento compreende os valores identificados pela “sub-rubrica” 005938, incorporada na rubrica 005993, qualificados pela fiscalização como remuneração variável salarial (itens 7.37 a 7.45, do Relatório Fiscal).

O lançamento fiscal alcançou, ainda, os valores relativos aos programas de remuneração baseados em ações, identificados através de outras rubricas: 006045, 003376, 003378, 003380, 001374, 001397, 003385 e 003386.

Enfim, é possível resumir as rubricas integrantes do lançamento fiscal do seguinte modo:

(i) remuneração variável, em moeda corrente (“sub-rubrica” 005938, integrante da rubrica 005993); e

(ii) remuneração variável, baseada em ações (rubricas 006045, 003376, 003378, 003380, 001374, 001397, 003385 e 003386).

Nota-se dessa explanação inicial que a o lançamento não foi indiscriminado sobre toda e qualquer rubrica da folha de pagamento ou base da PLR paga no período pela empresa recorrente.

Preliminares

a) Nulidade da autuação fiscal: “Valor Base (VB)”

Alega a recorrente que o “Valor Base (VB)” não é uma variável utilizada na fórmula de cálculo da PLR individual do participante em todos os Programas do Eixo 2.

A autoridade fiscal ao dizer que o empregador definia de forma unilateral o “Valor Base (VB)”, em relação a todos os programas, incorreu em generalização inadequada, que leva à nulidade da autuação nesse ponto.

Sem razão.

Em momento algum, a fiscalização chegou a afirmar categoricamente que o “Valor Base (VB)” era uma variável que integrava, indistintamente, todos os Programas do Eixo 2.

Após reproduzir a fórmula de cálculo do valor a ser pago, a título de PLR, de um dos programas, concluiu que o “Valor Base (VB)” seria um fator multiplicador preponderante e, apesar disso, tinha seu valor definido unilateralmente pela empresa, de acordo com critérios próprios de meritocracia, sem qualquer forma de participação dos empregados, ou negociação com os representantes sindicais (itens 7.19, 7.81 e 7.83, do Relatório Fiscal).

Extraí-se do Anexo Único, na parte das regras aplicáveis ao Eixo 2, que o “Valor Base (VB)” compõe a regra básica de cálculo do Programa 1: “Cargos e Funções Corporativas”, em seus diferentes modelos, conforme fórmula reproduzida no Relatório Fiscal. A variável está presente também nos programas 2, 3 e 5, em um ou mais modelos, como multiplicadora no cálculo para obter o valor da PLR individual do beneficiário (fls. 96/121).

A propósito, a fiscalização apontou e descreveu diversas irregularidades nos programas, que devem ser avaliadas em conjunto, não de forma isolada, de sorte que a circunstância de uma ou outra variável não aparecer em todas as fórmulas, mas somente em parte delas, não implica nulidade da autuação fiscal.

Logo, não há que se falar em ato administrativo inválido.

b) Nulidade da autuação fiscal: funcionários migrados do Banco Citibank S/A

Afirma o recurso voluntário que os pagamentos, a título de PLR, realizados aos colaboradores oriundos de transferência do Banco Citibank S/A, em razão da aquisição de parcela da operação do banco, não se basearam nos termos dos acordos/programas da recorrente, mencionados pela autoridade fiscal para fundamentar a constituição do crédito tributário, e sim em programas específicos do Banco Citibank S/A, comunicados à autoridade fiscal no decorrer do procedimento.

O Relatório Fiscal simplesmente passou ao largo de tal realidade, sequer dedicou uma linha ao tema. Em consequência, o procedimento fiscal induz à nulidade da autuação, por falta de fundamentação, certeza e liquidez.

Pois bem.

Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, datada de 21/02/2022, a empresa forneceu cópias dos instrumentos decorrentes de negociação coletiva, relativos aos pagamentos no ano de 2018, dentre eles o Termo Aditivo ao ACT 2017/2018, datado de 01/12/2017 (fls. 4885/4892 e 4893/4902).

De acordo com o Termo Aditivo ao ACT 2017/2018, os programas de PLR originalmente estabelecidos pelo Banco Citibank S/A e empresas do grupo permaneciam aplicáveis, em todo o exercício de 2017, aos colaboradores transferidos em razão da aquisição das operações de varejo. O pagamento da parcela final no ano subsequente.

No entanto, nas demais respostas às intimações fiscais não se consegue identificar que a empresa tenha feito distinção, em relação aos instrumentos de negociação, para justificar os pagamentos realizados, a título de PLR, a funcionários migrados do Banco Citibank S/A, na competência março/2018.

A propósito, em atendimento à intimação fiscal, a empresa entregou planilha com a relação dos instrumentos de negociação, vinculando a documentação às rubricas de pagamento listadas pela autoridade fiscal, dentre elas a rubrica 005993 (fls. 435).

Não se vê dos dados da planilha preenchida pela empresa menção ao Termo Aditivo ao ACT 2017/2018, somente ao ACT 2017/2018 e seu Anexo, tampouco ao Banco Citibank S/A, ou suas afiliadas, na resposta protocolada.

Assim, não é cabível imputar à autoridade fiscal eventuais falhas na lavratura dos autos de infração, quando a empresa, aparentemente, deixou de cumprir satisfatoriamente o seu dever de cooperação com a fiscalização na função de averiguar o correto cumprimento das obrigações tributárias.

Além do mais, não se pode olvidar da complexidade do procedimento fiscal, com expressiva quantidade de dados, segurados, estabelecimentos e multiplicidade de rubricas utilizadas pela empresa para os pagamentos, a título da PLR, o que apenas reforça a indispensabilidade de prestar esclarecimentos de forma detalhada para o adequado desenvolvimento dos trabalhos fiscais, sem deixar margem a dúvidas.

A alegação da recorrente de equívoco na base de cálculo do lançamento, por incluir valores pagos com fundamento em programas específicos do Banco Citibank S/A, é matéria reservada ao exame de mérito do auto de infração.

Caso tenha razão, para regularizar o lançamento fiscal será suficiente o órgão julgador determinar a retificação do crédito lançado, mediante a exclusão da parcela indevida da base de cálculo, com fundamento no art. 145, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Enfim, não é hipótese de decretar nulidade.

c) Autonomia das Partes Contratantes

Inicialmente, a recorrente chama a atenção para a premissa que norteia a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, fundada na livre negociação entre empregador e empregados, na qual é vedado ao Poder Público invadir o seu objeto.

Prossegue, afirmando que, em recente alteração, o legislador reforçou esse entendimento ao estabelecer que o negociado entre as partes será respeitado e prevalecerá em face de interesses de terceiros.

Disso tudo, o recurso voluntário defende a falta de legitimidade do Fisco para questionar a clareza e objetividade nas regras dos programas de PLR, quando regularmente negociados entre as partes, tal como é o Regulamento do ACT 2017/2018 (Anexo Único).

Não assiste razão à recorrente.

A participação do trabalhador nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, é direito garantido na Constituição da República de 1988, conforme definido em lei. Portanto, norma de eficácia limitada (art. 7º, inciso VI).

Os valores pagos pelo cumprimento de metas, resultados e prazos, ou para atingir índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, entre outros critérios e condições, tem nítido caráter remuneratório, destinados a retribuir o trabalho.

Para não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias, é imprescindível que o pagamento da parcela a título de lucros ou resultados seja feito de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, isto é, a lei específica que dispõe sobre a participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa (art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

Não há pretensão de mitigar a garantia de autonomia das partes contratantes para fixar as regras que melhor atendam a seus interesses quanto aos direitos substantivos e regras adjetivas da participação, com base na diversidade da realidade empresarial e livre escolha de estratégias para aumento da produtividade.

A legitimidade do procedimento fiscal é consequência das atribuições legais dos integrantes dos quadros de fiscalização, que têm o compromisso de verificar o cumprimento das obrigações tributárias, sobretudo avaliar se os instrumentos decorrentes de negociação coletiva, bem como os pagamentos, a título de PLR, estão em conformidade com os preceitos da Lei nº 10.101, de 2000, para escapar da incidência das contribuições.

Dentre outros aspectos, incumbe à autoridade tributária confirmar a presença de regras claras e objetivas para a distribuição de valores no instrumento de acordo firmado entre as partes e, ao mesmo tempo, que a participação nos lucros ou resultados não seja utilizada para substituir ou complementar a remuneração do trabalhador.

De fato, tal como frisou o recurso voluntário, a Lei nº 14.020, de 2020, alterou a Lei nº 10.101, de 2000, a fim de reforçar o entendimento já existente de respeito à autonomia de vontade das partes contratantes, que deve prevalecer em face do interesse de terceiros (art. 2º, § 6º).

Nesse tema não ocorreu inovação legislativa, tampouco a lei pretendeu impor limitações à competência legal da fiscalização tributária para verificar a adequação dos programas de PLR às disposições da Lei nº 10.101, de 2000, e legislação correlata.

Do ponto de vista tributário, a participação do trabalhador nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, é norma de exceção em caráter geral, de cunho isentivo. Em consequência, a sua aplicação no caso concreto não escapa ao universo das ações típicas de fiscalização executadas pela administração tributária federal.

É fora de propósito interpretar que a autoridade tributária estaria impedida de apreciar as regras atinentes aos direitos substantivos e das regras adjetivas definidas nos instrumentos decorrentes de negociação coletiva e, quando for o caso, motivar o lançamento pela falta de clareza e objetividade das regras ou utilização dos pagamentos com propósito remuneratório em contrariedade à lei específica.

Aliás, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (art. 142, do CTN).

Mérito

a) Participação nos Lucros ou Resultados

Começamos por transcrever a Lei nº 10.101, de 2000, na parte que interessa ao exame das questões controvertidas:

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.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

(...)

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.

(...)

Logo no início, a lei deixa claro que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados tem como finalidade servir como instrumento de integração entre capital e trabalho, mecanismo de incentivo à produtividade.

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

Compete aos empregadores e trabalhadores, com a intervenção dos sindicatos de trabalhadores, estabelecerem as regras que melhor atendem os interesses das partes, desde que as regras sejam claras e objetivas.

As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade por parte do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

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

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

Passa-se ao exame das irregularidades apontadas pela fiscalização, assim como as alegações de defesa, divididas em tópicos para facilitar a correlação.

a.1) “Valor Base (VB)”

Conforme dito antes, o “Valor Base (VB)” é um parâmetro que integra uma ou mais fórmulas de cálculo do valor da PLR de diferentes programas do Eixo 2.

O ACT 2017/2018, em seu Anexo Único, contém um glossário de termos, que define a variável (fls. 89):

Valor Base (VB) ou Valor de Referência: valor para ponderação e cálculo da Participação nos Lucros ou Resultados efetiva, divulgado previamente ao empregado.

Embora o índice seja usado para ponderação e cálculo da PLR, o ACT 2017/2018 não fornece ao leitor a mínima ideia como será definido, apenas que haverá divulgação prévia aos empregados.

A fiscalização tributária intimou a empresa para esclarecer os aspectos conceituais do “Valor Base (VB)”, por meio do Termo de Intimação Fiscal 05 (fls. 740/742).

Em resposta, a empresa disse que a definição do “Valor Base (VB)” é feita a partir dos dados de mercado e avaliação do histórico de desempenho do empregado, alinhados a critérios de meritocracia da organização, atrelados ao cargo e à área de atuação. Essa definição conceitual foi objeto de negociação entre empresa e entidades sindicais representantes dos empregados, haja vista que o “Valor Base (VB)” é um elemento que compõe as fórmulas de cálculo. Por fim, afirmou que o “Valor Base (VB)” é comunicado aos empregados elegíveis pelos seus gestores, mediante conversas individuais (743/747).

Em vez de convencer que o “Valor Base (VB)” configura uma variável decorrente de negociação coletiva, os esclarecimentos prestados confirmam que a sua definição é realizada de forma unilateral pela empresa, mediante comunicação ao trabalhador do valor pelo respectivo gestor.

Não se localiza nos autos prova documental que o valor atribuído ao empregado, na fórmula de cálculo, tenha sido decorrente de negociação coletiva, a partir de uma delimitação inequívoca do significado de “dados de mercado”, “histórico de desempenho” e “critérios de meritocracia”, de maneira a não permitir a sua definição conceitual exclusivamente ao arbítrio do empregador.

Além disso, não há qualquer explicação, com respaldo em documentação, sobre como se chega ao “Valor Base (VB)”, em sua expressão em moeda, a partir da conjugação daqueles elementos.

Apenas com as informações fornecidas, a partir da utilização de conceitos abertos, os quais nem mesmo estão mencionados no instrumento decorrente de negociação coletiva, é indubitável a obscuridade que atinge o “Valor Base (VB)”, o que caracteriza a ausência de regras claras e objetivas.

Sequer está comprovado que o “Valor Base (VB)” é divulgado previamente ao empregado, dado que a alusão à prática interna de comunicação ao trabalhador, em conversa individual com o gestor, não revela em que momento ocorre.

Afirma o recurso voluntário que a maioria dos colaboradores não teve alteração do “Valor Base (VB)” de 2017 para 2018 (fls. 2793/4773). Tal circunstância somente reforça a necessidade de conhecimento prévio e publicidade, pois a variação do “Valor Base (VB)” de um período para outro é algo possível de acontecer.

O recurso voluntário põe em destaque que o ACT 2017/2018 e seu Anexo Único fazem referência à que *“Todos os participantes estão cientes das regras que compõem este programa e concordam com elas”*. Naturalmente, isso não é capaz de atestar que os colaboradores tomaram, efetivamente, ciência prévia dos critérios envolvidos na definição do “Valor Base (VB)”, tampouco quando ocorreu, haja vista a falta de documentos para corroborar tal assertiva.

Tal como ressaltou a decisão recorrida (fls. 5014):

(...) em relação ao “valor base”, as irregularidades em questão importam em afronta à Lei 10.101/2000 em relação à exigência de negociação (artigo 2º, caput), de regras claras e objetivas (artigo 2º, § 1º) e da pactuação prévia dos programas (artigo 2º, § 1º, inciso II).

a.2) “Desempenho Relativo”

A variável “Desempenho Relativo” está assim definida no Anexo Único do ACT 2017/2018 (fls. 87):

Índice de Desempenho Relativo: É a mensuração do desempenho de cada colaborador durante todo o ano. A avaliação é realizada tomando-se em consideração os resultados obtidos pelo colaborador no desempenho direito de suas funções, e os fatores adjetivos da execução dos trabalhos.

É uma variável multiplicadora, vinculada ao resultado individual do empregado, lastreado em metas contratadas e/ou níveis de atingimento propostos, atrelados às especificidades de cada função e área de negócios.

No recurso voluntário, é apresentado um breve esboço do processo de avaliação individual adotado no Conglomerado Itaú Unibanco S/A, em que se utiliza um sistema de controle interno para registrar e acompanhar a avaliação de performance, contrato de metas e cronograma, assim como gerar relatório institucional, entre outros.

A fiscalização tributária intimou a empresa para prestar esclarecimentos acerca do “Índice de Desempenho Relativo”. Em resposta, foi dito que ocorreu pactuação entre empresa e entidades sindicais representativas dos empregados, com aprovação no acordo coletivo sem qualquer ressalva (fls. 740/742 e 743/747).

Não há dúvidas sobre possibilidade de detalhamento de regras em normativos internos, até mesmo pela complexidade e especificidades dos critérios utilizados para fixação dos direitos ao pagamento da PLR.

No caso em apreço, o porte da empresa e a multiplicidade de cargos, funções e atividades dos empregados justificam a possibilidade de utilizar instrumentos adicionais para detalhar as metas estabelecidas para cada trabalhador e/ou área de atuação, incluindo fazer uso de sistema interno no qual colaboradores e gestores podem acessá-lo para cadastrar metas, incluir/alterar dados e realizar avaliações de desempenho.

Contudo, tal como afirmou a decisão de piso, a realidade empresarial deve ser conciliada com a imposição legal sobre regras claras e objetivas oriundas da negociação coletiva entre as partes, de maneira que os instrumentos e as ferramentas adicionais também sejam objeto de algum tipo de negociação.

Os aspectos fundamentais devem estar previamente delimitados por escrito, consubstanciados em regras prévias, claras e objetivas, a fim de contribuir para que não haja desvirtuamento do programa pela empresa, através de práticas unilaterais e discricionárias.

As regras indispensáveis deverão estar no próprio corpo do instrumento decorrente da negociação coletiva, em seus anexos ou, até mesmo, em documentos apartados, desde que vinculados no acordo ou convenção coletiva.

O Anexo Único do ACT 2017/2018, no caso do Eixo 2, prevê o pagamento de uma parcela da PLR com base no desempenho individual de cada beneficiário, conforme metas ou resultados previamente estabelecidos.

Entretanto, o instrumento decorrente de negociação coletiva não define nem mesmo os contornos básicos para a fixação de metas ou resultados pelos colaboradores durante o ano, o que abre espaço para a empresa determiná-los da forma que entenda mais adequado, cabendo ao empregado aceitá-los.

Todas as definições que influenciam diretamente o resultado do desempenho individual do colaborador são feitas através do uso de ferramentas internas, aprovadas pelo gestor direto, alheias ao instrumento de negociação.

É dizer, os critérios e regras fundamentais para atingimento ou superação de metas de desempenho individual na função e/ou área de trabalho do colaborador são delimitados em etapa posterior à assinatura do instrumento decorrente de negociação coletiva, ausente a prova documental da negociação coletiva.

Evidentemente, não se trata de sugerir que as metas individuais, em relação a cada um dos milhares de colaboradores da recorrente, devam ser negociadas com a participação do sindicato, o que, de fato, não faz sentido.

Afirma-se, sim, que o conteúdo do ACT 2017/2018, relativamente à mensuração do desempenho dos colaboradores durante o ano, representada pelo “Índice de Desempenho

Relativo”, integrante do cálculo da parcela de PLR individual, é insuficiente para assegurar que os valores são definidos a partir de negociação coletiva com regras claras e objetivas, previamente pactuadas entre as partes.

A simples anuência da confederação ou do sindicato dos trabalhadores com a utilização de contrato de metas como instrumento para aferição do desempenho individual de cada empregado, por si só, não induz a regras claras e objetivas, pactuadas previamente, a que se refere o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Tampouco constar no acordo coletivo a correlação entre desempenho individual e desempenho relativo nas diferentes fórmulas de cálculo dos programas de PLR, validada pela representação sindical, é garantia da existência de regras claras e objetivas, resultantes de negociação, para determinar os níveis de atingimento do resultado individual pelo empregado, que vão de “N1 até N5”.

Ademais disso, os autos estão desprovidos de comprovação documental de que a definição dos critérios e regras para a aferição do cumprimento das metas e resultados individuais tenha ocorrido com a participação sindical, ainda que mediante a utilização de sistema interno para mensurar o desempenho.

Não é diferente a situação do “Fator de Contribuição Global”, igualmente integrante da regra básica reproduzida no Relatório Fiscal, referente ao Programa 1 do Eixo 2 (“Cargos e Funções Corporativas”):

$$\text{PLR} = \{[\text{Valor Base}]\} \times [\text{Desempenho Corporativo}] \times \{[\text{Desempenho Relativo}] + \{[\text{Fator de Contribuição Global}]\} \times [\text{Ajuste ao pool}]\} \times [\text{Índice de Custo}] \times [\text{Knockout}] \times [\text{AS}] + [\text{PD}] + [\text{PS}] + [\text{PCR}] + [\text{PLR Adicional}]$$

De acordo com a definição do Anexo Único do ACT 2017/2018 (fls. 87):

Fator de Contribuição Global: fator que será determinado pelos Comitês de Remuneração das áreas, e atribuído, quando necessário, ao colaborador como qualificação de sua contribuição, considerando as alterações no cenário econômico, o escopo da função e das entregas e resultados esperados, dentre outros.

O acordo coletivo não demarca limites para a variável, na medida em que o fator será determinado pelos comitês de remuneração da empresa e atribuído quando necessário ao colaborador, tomando por referência critérios imprecisos e discricionários.

Como bem assinalou a decisão recorrida (fls. 5014):

(...)

Além de não trazer regras claras e objetivas que permitam identificar os respectivos valores, a cláusula confere à autuada discricionariedade para definir e também para aplicar o fator, preterindo a exigência legal da negociação.

(...)

A propósito, a partir do demonstrativo consolidado de cálculo da participação nos resultados, juntados na impugnação, extrai-se que a performance individual, como fator multiplicador nas fórmulas, é preponderante para a definição do valor que o colaborador recebe, sendo apurada de acordo com o Fator de Contribuição Global (fls. 2793/4773).

a.3) Programas de PLR

A autoridade lançadora não se baseou unicamente nos Modelos do Programa 1 do Eixo 2 para concluir que os pagamentos não observaram as disposições contidas na Lei nº 10.101, de 2000. De fato, o Relatório Fiscal apontou irregularidades referentes a outros programas do mesmo eixo ao longo da descrição dos fatos (itens 7.33, 7.63, 8.26 e 8.32, por exemplo).

Em razão disso, o órgão julgador não pode se furtar de avaliar os diferentes programas do Eixo 2, integrantes do Anexo Único do ACT 2017/2018, a fim de formar seu convencimento sobre as irregularidades apontadas pela fiscalização.

Após examinar os programas do Eixo 2, o acórdão de primeira instância exemplifica a ausência generalizada de regras claras e objetivas resultantes de negociação e, como consequência, a possibilidade de avaliações subjetivas de desempenho individual a partir de critérios discricionários estipulados unilateralmente pela empresa.

O diagnóstico feito pelo voto condutor do acórdão recorrido mostra-se válido e coerente. Ao mesmo tempo, não foi contraditado pela recorrente, com a finalidade de demonstrar os erros de interpretação cometidos pelo órgão julgador e, dessa forma, carece o apelo recursal de dialeticidade.

Por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, adoto como razões de decidir (fls. 5015/5016):

(...) Especificamente nos modelos que integram o Programa 2 do eixo 2, são verificadas inúmeras situações que não se traduzem nas necessárias regras claras e objetivas resultantes da negociação entre empresa e trabalhadores:

O modelo “Superintendência High Alpha” prevê um “percentual individual [que] é definido conforme estudo de mercado e aprovado pelo Comitê de Remuneração”. Trata-se, portanto, de fator utilizado no cálculo a ser definido pela empresa de forma discricionária.

O modelo “Private Comercial” dispõe que serão adotadas “regras adjetivas de avaliação”, não constando no ACT qualquer detalhamento que permita entender quais são essas regras, ou o que seriam os “aceleradores e redutores” que interferem no cálculo, bem como, as “regras de diferimento” e em que condições os beneficiários estariam suscetíveis a esse elemento.

No modelo “Team Based Client Services” consta um “valor base” que adota “regras adjetivas” não especificadas, que podem acelerar ou reduzir a PLR, sujeitando-se, ainda, a “regras de diferimento” não explicadas.

O modelo “Asset” dispõe de uma parte “qualitativa”, com valores individuais definidos por um comitê formado por executivos da área e profissionais dos recursos humanos, submetida depois ao comitê executivo do banco, revelando-se como um procedimento unilateral e discricionário que tem por finalidade “reconhecer fatores não capturados pela fórmula”, ou seja, elementos não contemplados na negociação.

O Programa 3 do eixo 2 recebe o nome de “Ação Gerencial Itaú para Resultados – AGIR” e os modelos que o integram levam em conta a pontuação do programa, cujas informações, segundo consta no ACT, “são previamente comunicadas aos elegíveis e estão disponíveis para consulta em sistemas internos da área”. Também aqui o ACT não dispõe das informações necessárias para que se entenda como são feitos os cálculos, reportando a outras informações e consultas a sistemas que não foram abrangidos ou especificados na negociação.

O Programa 4 do eixo 2 corresponde ao “Programa de Reconhecimento por Alto Desempenho – PRAD”. Os participantes serão avaliados por comitês da empresa com base em seu desempenho relativo, segundo contrato de metas e regras adjetivas previamente pactuados, que não fazem parte do conteúdo do ACT, sendo disponibilizados pelo sistema de gestão de performance. O programa também está suscetível às já mencionadas “regras de diferimento”. Portanto, esse programa também não dispõe de regras claras e objetivas resultantes da negociação.

No Programa 5 do eixo 2, a PLR do modelo “Comercial Middle Market” é calculada a partir de “indicadores recorrentes”, constando no ACT tratar-se de métricas de avaliação fixas, e “indicadores específicos” que seriam metas definidas anualmente, não havendo informações que permitam a compreensão de como são calculados esses indicadores. Também aparece na fórmula a variável “valor base”, não existindo elementos para compreender sua definição. No outro modelo do Programa 5 do eixo 2 – “Assistentes Comerciais Middle Market”, mais uma vez, aparecem na fórmula de cálculo da PLR os “indicadores recorrentes” não esclarecidos.

(...)

Em particular, em relação ao Programa AGIR, o recurso voluntário alega que o fiscal autuante fez confusão, na medida em que as críticas dos sindicatos de bancários que são reproduzidas no Relatório Fiscal são relativas ao AGIR mensal, que é oferecido à tributação. Por sua vez, para o cálculo da PLR paga aos colaboradores, é utilizado o Programa AGIR semestral, com características distintas.

É nenhuma a relevância da argumentação para demonstrar a conformidade do programa, porquanto as irregularidades apontadas pela fiscalização se referem às metodologias e

aos critérios de cálculo dos modelos do Programa 3 do Eixo 2, denominado Ação Gerencial Itaú para Resultados (AGIR), integrante do Anexo Único do ACT 2017/2018, ou seja, exatamente o mesmo programa que a empresa afirma utilizar para o pagamento da parcela, a título de PLR, aos trabalhadores (item 7.63, do Relatório Fiscal).

Intimada a empresa, por meio do Termo de Intimação 03, para disponibilizar o regulamento do Programa AGIR, baseado na avaliação do desempenho dos beneficiários, apurado por meio de contratos de metas, deixou de apresentá-lo à autoridade fiscal (itens 7.67 e 7.88, do Relatório Fiscal).

Em face da falta de transparência sobre a regulamentação do Programa AGIR, permanecem válidos os fundamentos da autuação fiscal extraído da interpretação do Anexo Único do ACT 2017/2018, no sentido de que é um programa de remuneração variável com parâmetros definidos unilateralmente pela empresa.

Quanto ao Programa de Reconhecimento por Alto Desempenho (PRAD 2.0), a recorrente defende que o pagamento do modelo de programa está atrelado, basicamente, ao desempenho individual (contrato de metas) e ao desempenho corporativo contábil da Holding, a partir do Resultado Gerencial Operacional para Remuneração (RGR) e Resultado Financeiro do Conglomerado Itaú Unibanco (CV/CVR).

O apelo recursal conclui que o PRAD 2.0 segue a mesma lógica e parâmetros da PCR paga pelo recorrente, a qual foi reconhecida, expressamente, pela autoridade fiscal como de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000.

Não lhe assiste razão.

A PCR é uma parcela complementar nos resultados, prevista na Cláusula Terceira do ACT 2017/2018, que tem como componente fundamental o Retorno sobre o Patrimônio (ROE) médio anual, divulgado no balanço patrimonial consolidado do Itaú Unibanco Holding S/A. O instrumento decorrente de negociação coletiva prevê dois valores de pagamento, conforme percentual alcançado no índice de lucratividade, isto é, até 23% ou maior que 23% (item 6.6, do Relatório Fiscal).

Em contrapartida, o PRAD 2.0 está baseado em avaliações de desempenho, segundo contrato de metas e regras que não fazem parte do ACT 2017/2018 e do seu Anexo Único, com base nos índices de desempenho relativo, cujos beneficiários são selecionados entre os mais bem avaliados pelos comitês de remuneração, respeitando-se o limite de 30% da população elegível (fls. 118/119).

A toda a evidência, o PRAD não segue a mesma lógica e parâmetros da PCR, aliás esta última parcela é devida, indistintamente, a todos os colaboradores, que receberão um ou outro dos valores previstos no acordo coletivo, conforme o percentual do ROE, salvo quando o índice de lucratividade for menor ou igual a zero, hipótese que a PCR não será paga (item 6.7, do Relatório Fiscal).

a.4) Definição de Metas

Segundo a autoridade fiscal, a forma de avaliação do desempenho individual é subjetiva, qualitativa e, essencialmente, retributiva do trabalho, sem qualquer conexão com resultados específicos da empresa.

Por sua vez, o recurso voluntário afirma que as metas esperadas para se atingir, contratadas entre empresa e seus colaboradores, são compatíveis com o cargo que ocupam e funções que devem exercer, sem haver desvios em tarefas alheias que, por óbvio, poderiam resultar em penalidades trabalhistas.

Os contratos de metas, devidamente adequados às atividades dos empregados, atuam para promover o desenvolvimento individual do colaborador e como ferramenta de integração entre capital e trabalho.

Pois bem.

O art. 2º, § 1º, inciso I e II, da Lei nº 10.101, de 2000, não é exaustivo quanto aos critérios e condições para pagamento da PLR. Para programas de participação mais elaborados, é comum a conjugação de metas corporativas, coletivas e/ou individuais.

Como afirmou a decisão de piso, não há óbice em se adotar o desempenho individual como um dos fatores para definir o valor da PLR.

Porém, o contrato de metas deve estimular a produtividade e agir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, objetivos mediatos da participação nos lucros e resultados desvinculada do salário. Caso contrário, representará tão somente uma ferramenta de política remuneratória variável de natureza salarial, que deixa de atender aos ditames da Lei nº 10.101, de 2000.

No curso do procedimento de fiscalização, em resposta à intimação fiscal, a empresa entregou um conjunto de avaliações individuais de empregados, que, teoricamente, seriam representativos do tipo das metas definidas pela gestão empresarial e acordadas com os colaboradores (fls. 452/735).

Com base nas amostras de avaliações, a fiscalização listou exemplos de desafios registrados nos contratos de metas, que compõem a avaliação do desempenho individual, dentre eles (itens 7.47 a 7.50, do Relatório Fiscal):

- (i) implementação e aplicação de “check list” para a área de vendas para garantir a migração física das agências;
- (ii) acompanhamento e monitoramento das agências após a migração;
- (iii) atuar em conjunto com a área de pagadoria do Itaú;
- (iv) garantir a aderência de 100% das políticas internas de compliance e auditoria de informação;

- (v) acompanhamento das reformas nas agências que migraram para o Itaú;
- (vi) participação no GT da jornada do colaborador, atuando como interface nos processos de capacitação;
- (vii) garantir que 100% do time de Vendas participe das sessões de treinamento;
- (viii) atingir as metas operacionais e suportar minha equipe de forma a garantir o atingimento;
- (ix) suportar equipe de forma a aumentar a satisfação dos clientes; e
- (x) suportar a equipe de forma a garantir a correta execução de todas as atividades operacionais.

Na sua grande maioria, são atividades conexas ao cargo do colaborador, próprias da atividade laboral do dia a dia e, em muitas delas, é inegável o caráter subjetivo de avaliação do atingimento da meta, em que não existe delimitação clara sobre forma de aferição objetiva.

Em relação à avaliação do desempenho individual, cumpre frisar que o ACT 2017/2018 e seu Anexo Único não definem quaisquer regras, deixando exclusivamente a critério da empresa sua implantação em sistema interno.

Quando se faz a opção pelo desempenho individual do trabalhador para fins de pagamento da PLR, é imprescindível fixar as metas, os desafios e/ou resultados de maneira prévia, escrita, clara e objetiva, como estímulo à promessa de ganho adicional remuneratório, capaz de provocar um comprometimento efetivo no empregado em nível que ultrapasse o trabalho ordinário, usual e cotidiano.

Em instituições financeiras, a exemplo do grupo empresarial a que pertence a recorrente, a obtenção de lucros na atividade é algo corriqueiro, reflexo direto das atividades laborais rotineiras dos seus colaboradores, em diferentes cargos, funções e áreas de negócios e apoio.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, estimulando o comportamento funcional diferenciado por parte dos trabalhadores que não seja o mero desempenho regular e ordinário do trabalho.

O recurso voluntário não rebate os fundamentos da fiscalização, extraídos das avaliações de desempenho. Pelo contrário, parece fugir da questão central ao justificar que exigir o cumprimento de tarefas alheias à função do colaborador poderia levar à aplicação de penalidades trabalhistas.

Eis um trecho do apelo recursal (fls. 5058):

(..)

81. Ora, indaga-se: Em relação a que mais seriam as metas contratadas entre Recorrente e seus colaboradores, senão o cumprimento das funções que lhe são esperadas pelo cargo?

82. Isso porque, é importante observar, de forma individualizada, as ocupações dos empregados segundo os diplomas estabelecidos pelo Ministério do Trabalho (“MTE”) para, posteriormente, enquadrá-las no Contrato de Metas, uma vez que o desequilíbrio entre ambas ocasionaria denúncias ao MTE, e consequentemente, no sindicato, devido ao acúmulo de tarefas e desvio de função. Isto é, caso o Recorrente exigisse o cumprimento de metas pelo colaborador relativas a tarefas alheias à sua função, por óbvio, incorreria em penalidades trabalhistas.

(...)

Por óbvio, não é disso que se trata.

Utilizando-se da linguagem de provas, independentemente do modelo de programa do Eixo 2, caberia à recorrente demonstrar de forma clara e objetiva a predominância de metas contratadas que, efetivamente, incentivem e alavanquem à produtividade, em favor da integração entre o capital e o trabalho, através da aferição de resultados individuais que não estejam relacionados apenas no desempenho regular e ordinário do trabalhador que se espera do compromisso pactuado no contrato de trabalho.

Não há nos autos essa prova documental, a despeito de oportunizar o contraditório e a ampla defesa à empresa autuada.

Mais uma vez, convém reforçar que não se trata de limitar a autonomia das partes contratantes para fixar as regras que melhor atendam a seus interesses, considerando a diversidade da realidade empresarial.

Cuida-se de observar as formalidades legais, em que metas corporativas, coletivas e individuais devem estar alinhadas aos objetivos imediato e mediato da Lei nº 10.101, de 2000, para justificar o benefício fiscal, isto é, a participação nos lucros ou resultados ao trabalhador desvinculada da sua remuneração, para fins previdenciários.

Caso contrário, configura um complemento da remuneração devida ao segurado empregado, na forma de parcela variável, decorrente da política remuneratória baseada em critérios de meritocracia da organização empresarial, conforme expôs a fiscalização.

Por sinal, oportuno transcrever a parte do Formulário de Referência de 2018 em que a empresa informa ao mercado a sua política de salários e remuneração variável aos colaboradores, que não se confunde com reajustes salariais e participação nos lucros (fls. 1202):

(...)

a) Política de salários e remuneração variável

Adotamos parâmetros de mercado e estratégias de remuneração e benefícios que variam de acordo com a área de negócios de cada colaborador. Periodicamente,

esses parâmetros são revistos e analisados por meio da contratação de pesquisas de salários, realizadas por consultores especializados e independentes, da participação nas pesquisas realizadas por outros bancos e também em fóruns especializados em remuneração.

A remuneração fixa prevista na nossa estratégia considera a complexidade das atribuições de cada nível e o desempenho individual em relação a essas atribuições. As alterações na remuneração fixa dos nossos colaboradores variam segundo a Política de Promoção e Mérito, a qual considera a senioridade e o desempenho pessoal de cada colaborador no exercício de suas funções.

A remuneração variável, por sua vez, reconhece o nível de envolvimento, os resultados alcançados e a sustentabilidade de curto, médio e longo prazo desses resultados.

Além disso, os colaboradores têm o direito de receber reajustes salariais e participação nos lucros, de acordo com as convenções coletivas aplicáveis nas respectivas jurisdições.

(...)

a.5) Funcionários migrados do Banco Citibank S/A

Incluído na base de cálculo autuada, o recurso voluntário alega que R\$ 34.749.465,90 correspondem a pagamentos realizados, a título de PLR, a 2.604 funcionários migrados do Banco Citibank S/A. Os valores pagos decorrem de programas específicos do Banco Citibank S/A, distintos do ACT 2017/2018 utilizado pela autoridade fiscal para justificar o lançamento de ofício do crédito tributário.

Pois bem.

A documentação que instrui os autos é hábil para atestar que os programas de PLR originalmente estabelecidos pelo Banco Citibank S/A permaneceram aplicáveis, em todo o exercício de 2017, aos colaboradores transferidos em razão da aquisição das operações de varejo, por força do acordado na Cláusula 3ª dos Termos Aditivos ao ACT 2017/2018, datados de 01/12/2017 e 06/12/2017 (fls. 4.885/4892 e 4893/4902).

Eis a Cláusula Terceira (fls. 4900/4901):

CLÁUSULA 3ª – DISPOSIÇÕES APLICÁVEIS AOS COLABORADORES TRANSFERIDOS EM RAZÃO DA AQUISIÇÃO DAS OPERAÇÕES DE VAREJO DO BANCO CITIBANK S.A E SUAS AFILIADAS (CITIBANK).

Em relação aos colaboradores transferidos para as empresas signatárias em razão da aquisição das operações CITIBANK, permanecem aplicáveis para todo o exercício de 2017 os programas de Participação nos Lucros ou Resultados originalmente estabelecidos pelas empresas de origem, observado o disposto abaixo.

Parágrafo Único. Esses colaboradores terão direito ao recebimento da PCR de que trata este ACORDO, proporcionalmente ao período trabalhado nas empresas signatárias deste ACORDO.

É plausível que os pagamentos a esses trabalhadores, no mês de março/2018, relativamente à parcela final correspondente ao período de aferição dos resultados do ano de 2017, se deram com fundamento nos programas específicos do Banco Citibank S/A e das empresas do grupo. É a conclusão lógica.

Nesse olhar, verifico que a empresa recorrente disponibilizou à fiscalização uma relação de alguns empregados, contendo contracheques dos meses do ano de 2018, anotações sobre o contrato de trabalho e documentos relativos às metas individuais. Nessa listagem está incluído o empregado Carlos Alberto da Silva, CPF 001.492.148-04 e matrícula funcional 987293805, que, aliás, foi citado na decisão de primeira instância (fls. 452/483).

O trabalhador foi transferido, em 01/11/2017, da empresa ACCS Administradora e Corretora de Seguros Ltda, ou Citibank Corretora de Seguros S/A, para o Itaú Unibanco S/A, em 01/11/2017. No demonstrativo de pagamento mensal consta o registro do recebimento de verbas tais como “INCORP 14 CITI” e “DIF. SAL. CITI” (fls. 454 e 467/473).

Extraí-se das planilhas juntadas aos autos, que o segurado empregado recebeu o valor de R\$ 89.903,00, no mês de março/2018, incluído na “sub-rubrica” 005938, integrante da rubrica 005993 (fls. 451, 739 e 4987).²

Dessa forma, dentre os valores da rubrica 005993, “sub-rubrica” 005938, que integram a base de cálculo do auto de infração, estão incluídos pagamentos calculados a partir das regras e condições dos programas próprios do Banco Citibank S/A.

Por outro lado, apesar de a recorrente ter feito alusão à existência de planilha elaborada especificamente para demonstrar os valores pagos aos empregados transferidos do Banco Citibank S/A, não se localizou tal documento nas fls. dos autos (“planilha Citi anexa”).

A empresa recorrente deixou de juntar aos autos prova documental para delimitar os valores da base de cálculo do lançamento que, efetivamente, correspondem à participação paga aos colaboradores transferidos do Banco Citibank S/A, cujos pagamentos têm fundamento em acordos distintos do modelo criticado pela fiscalização.

Nada obstante, em favor do controle da legalidade do ato administrativo, é medida que se impõe extirpar do auto de infração os valores que não encontram respaldo no lançamento de ofício, segundo a fundamentação trazida pela autoridade tributária.

Logo, cabe excluir da base de cálculo do lançamento, na competência março/2018, os valores pagos aos funcionários migrados do Banco Citibank S/A, incluídos na rubrica 005993, “sub-rubrica” 005938, a título da parcela final de PLR, com suporte nos programas originalmente

² Arquivo Não-paginável: “09_amstras_TIF03” (Linha 17); “BASE_PLR_2018_EMPREGADOS” (Linha 84411) e “Documento_12_PR_X_CARGOS”(Linha 6505).

estabelecidos pelas empresas de origem, a serem apurados na fase de liquidação do acórdão pela unidade responsável da RFB.

a.6) “Performance Diferenciada (PD)” e “Programa de Sócios (PS)”

O lançamento fiscal compreende também pagamentos mediante instrumentos baseados em ações em rubricas específicas, distintas da rubrica 005993:

(i) “Performance Diferenciada”: refere-se apenas a segurados empregados, nas rubricas 003376, 003378, 003380 e 006045; e

(ii) “Programa de Sócios”: refere-se a segurados empregados e contribuintes individuais (administradores não empregados), nas rubricas 001374, 001397, 003385 e 003386.

Em todas as situações e rubricas, os pagamentos foram realizados na competência 03/2018, mas referentes a ações decorrentes de opções outorgadas em anos anteriores, entre 2013 e 2017.

Independente da metodologia, os valores de “PD” e “PS” são parcelas somadas na fórmula de cálculo para se encontrar o valor final da PLR devida ao colaborador.

A título ilustrativo, mais uma vez a regra básica do Programa 1 do Eixo 2, antes copiada neste voto:

$$\text{PLR} = \{[\text{Valor Base}]\} \times [\text{Desempenho Corporativo}] \times \{[\text{Desempenho Relativo}] + \{[\text{Fator de Contribuição Global}]\} \times [\text{Ajuste ao pool}]\} \times [\text{Índice de Custo}] \times [\text{Knockout}] \times [\text{AS}]\} + [\text{PD}] + [\text{PS}] + [\text{PCR}] + [\text{PLR Adicional}]$$

a.6.1) “Programa de Performance Diferenciada”

Dentre os modelos de remuneração baseada em ações, a empresa utiliza a “Remuneração Variável a Longo Prazo (RVA)”, que tem como componente a “Performance Diferenciada (PD)” (item 8.19, do Relatório Fiscal).

É um componente que integra a fórmula de cálculo do valor global, a título de PLR, devido aos ocupantes de cargos de superintendente e gerente, selecionados entre os colaboradores mais bem avaliados, em que a liquidação ocorre por meio da entrega de ações da Itaú Unibanco Holding S/A.

Senão vejamos, o Anexo Único do ACT 2017/2018 (fls. 91/93):

Performance Diferenciada (referido nas fórmulas como “PD”)

a. Definição

O PD é um componente do cálculo da PLR dos funcionários sujeitos a este programa, como descrito no cálculo, que, em 30 de setembro do ano de

apuração, estejam nos cargos de Superintendente ou Gerente, ou cargos de igual nível hierárquico, das empresas participantes.

Serão selecionados 30% dos superintendentes e 10% dos gerentes melhores avaliados. Estas avaliações serão disponibilizadas no sistema de gestão de performance e terão com base o posicionamento do colaborador na matriz de Planejamento Estratégico de Pessoas (“PEP”).

b. Valor Referência

O Valor Referência corresponde a um percentual adicional à PLR (calculado conforme o modelo específico de cada colaborador) e varia conforme nível de cargo e avaliação final:

(...)

O valor será pago em ações preferenciais do Itaú Unibanco Holding S/A (“ITUB4”), respeitando os limites corporativos e diferida em 3 anos, sendo entregues 1/3 a cada ano.

(...)

c. Cálculo da PD

$PD = \{[PLR \text{ antes da PD}] \times [\text{Valor Referência}]\} / [\text{preço médio da ação}]$

(...)

d. Condição Suspensiva que Exclui o direito à PD

Até a data em que completar o Diferimento, que será previamente comunicado aos beneficiários, os empregados que pedirem demissão ou forem desligados por justa causa e não estiverem com o contrato de trabalho ativo na data da entrega, respeitadas as condições do item acima, não receberão as ações.

(...)

A disciplina acima implica a estipulação de regras e parâmetros de forma unilateral pela empresa, assim como aceita a avaliação subjetiva/discrecional do trabalhador, circunstâncias que colidem frontalmente com os preceitos básicos da Lei nº 10.101, de 2000.

A propósito, a forma unilateral de definição das regras aplicáveis a programas de performance diferenciada foi expressamente mencionada pela autoridade fiscal para os valores pagos sob a rubrica 006045 (itens 8.32 e 8.33, do Relatório Fiscal).

A fórmula de cálculo utiliza o “Valor de Referência”, que possui metodologia semelhante ao “Valor Base (VB)”, exaustivamente examinada neste voto, cujo valor é apenas divulgado ao empregado.

Novamente, copio a definição existente no glossário de termos do ACT 2017/2018 (fls. 89):

Valor Base (VB) ou Valor de Referência: valor para ponderação e cálculo da Participação nos Lucros ou Resultados efetiva, divulgado previamente ao empregado.

A “PD” é oferecida a um número reduzido de beneficiários, alocados nas funções de superintendente e gerente, escolhidos dentre os mais bem avaliados com base no posicionamento do colaborador na matriz de Planejamento Estratégico de Pessoas (“PEP”).

Para efeito de classificação, após avaliação dos resultados, a metodologia importa em submeter o colaborador a uma avaliação comportamental de cunho subjetivo, que mede a aderência do avaliado aos valores do Conglomerado Itaú Unibanco S/A.

Acerca da ferramenta matricial de gestão de desempenho, transcrevo as definições conceituais que constam do glossário do Anexo Único do ACT 2017/2018 (fls. 88):

Planejamento Estratégico de Pessoas (PEP): após as avaliações de resultado, os empregados serão classificados em matriz (matriz PEP). Esta matriz possui dois eixos de avaliação:

Eixo X: avaliação anual que analisa os resultados conquistados por cada colaborador com base nas metas contratadas e/ou níveis de atingimento propostos, caso existam. Os níveis de atingimento são demonstradas em uma escala crescente, que vai de N1 a N5.

Eixo Y: avaliação comportamental que mede a aderência do avaliado aos comportamentos valorizados no Itaú Unibanco Holding.

Com base nos resultados dos dois eixos, o empregado é classificado em um dos quadrantes disponíveis. Diferenciado, Destaque X, Destaque Y, Performando mais, Performance esperada, Performando menos, Performance baixa em X, Performance baixa em Y, Monitorando X, Monitorando Y e Performance Crítica.

O pagamento é feito ao empregado em retribuição ao trabalho, vinculado ao vínculo laboral, tendo em conta que advém, no aspecto quantitativo, de avaliação anual dos resultados conquistados com base em metas contratadas e/ou níveis de atingimento.

Ademais disso, o Anexo Único do ACT 2017/2018 contém cláusula suspensiva para excluir os empregados que não estejam com o contrato de trabalho ativo na data da entrega das ações preferenciais (item d, acima copiado).

O colaborador somente fará jus ao recebimento da parcela liquidada em ações na hipótese de permanecer prestando serviços à empresa por determinado período, geralmente até o final do prazo de diferimento.

Em razão de a entrega das ações preferenciais se dar de forma diferida, são os instrumentos de negociação anteriores, a saber: ACT 2013/2014 e ACT 2015/2016, que fundamentam o pagamento da parcela de “PD” no ano de 2018 (item 8.18 “a”, do Relatório Fiscal).

Como bem observou a decisão recorrida, os instrumentos de negociação anteriores dispõem de conteúdo semelhante ao ACT 2017/2018, incluindo as fórmulas de cálculo, beneficiários e regras de diferimento (fls. 124/246).

No recurso voluntário, alega a recorrente a improcedência da autuação fiscal por faltar habitualidade aos pagamentos realizados a seus funcionários empregados.

Quanto a isso, vale trazer as considerações do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 1.072.485/PR, paradigma do Tema 985/STF, que, inclusive, estão reproduzidas no apelo recursal deste processo administrativo (fls. 5071):

“Dos precedentes evocados, surgem dois pressupostos para a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos aos empregados: a natureza remuneratória e a habitualidade da verba.

Quanto ao primeiro, conforme versei no paradigma de repercussão geral alusivo ao Tema nº 20, observado o previsto no § 11 do artigo 201 da Constituição Federal, o legislador constituinte, ao se referir à remuneração, remeteu “às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços”, no que levados em conta os rendimentos pagos em decorrência do contrato de trabalho em curso, e não somente sobre o que adimplido pela prestação de serviços em sentido estrito. Excetuam-se as verbas nitidamente indenizatórias, porquanto destinadas a recompor o patrimônio jurídico do empregado, em razão de alguma perda ou violação de direito.

No tocante à habitualidade, o preceito sinaliza periodicidade no auferimento dos valores, contrapondo-se a recebimentos eventuais, desprovidos de previsibilidade. A elucidar a óptica, confirmam a lição de Alessandro Mendes Cardoso e Paulo Honório de Castro Júnior, em artigo específico sobre o tema1:

Por fim, habitual é (i) o pagamento que se repete em um contexto temporal que pode ser descontínuo - mensal, trimestral, semestral ou anual; (ii) que decorre de uma previsibilidade inerente ao contrato laboral, de onde surge justa e real expectativa de recebimento por parte do empregado, face à repetição prévia da parcela.

Essas diretrizes hermenêuticas devem nortear o alcance do artigo 195, inciso I, da Lei Maior e a solução quanto à delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador.”

(Destaquei)

O pagamento relativo à performance diferenciada não é eventual, visto que decorre de uma previsibilidade inerente aos acordos coletivos sucessivos que estipulam o recebimento da participação, renovados periodicamente. Há uma justa e real expectativa de recebimento por parte do empregado desde que cumpridas as etapas previstas.

Outrossim, o valor que será pago em ações preferenciais tem relação direta com a prestação de serviços, dado que o empregado selecionado, a fim de receber a vantagem, deverá manter o vínculo laboral no período de diferimento de três anos.

Enfim, as ações operam como meios de pagamento das obrigações da empresa com seus empregados, elegíveis ao programa, em retribuição ao trabalho.

a.6.2) “Programa de Sócios (PS)”

O Anexo Único do ACT 2017/2018 dispõe sobre o “Programa de Sócios”, que é outro componente liquidado em ações (fls. 90/91):

Programa de Sócios (referido nas fórmulas como “PS”)

a. Definição:

O Programa de Sócios é um componente de cálculo da PLR dos funcionários sujeitos a este programa, como descrito no cálculo, que, no ano de apuração, estejam eleitos como sócio ou associado.

b. Regra

A cada ano, o comitê de pessoas delibera a eleição de novos colaboradores considerando se o colaborador possui resultados destacados, forte consistência na aderência aos valores do conglomerado, liderança e atitude de dono, potencial para crescimento na organização e potencial para se tornar sócio, no caso de nomeação para associado, bem como a manutenção ou mudança de categoria dos atuais colaboradores.

(...)

c. Beneficiários

São elegíveis os superintendentes e equivalentes avaliados e selecionados seguindo os critérios pré-estabelecido, que são: resultados destacados, forte consistência na aderência aos valores do conglomerado, liderança e atitude de dono, potencial para crescimento na organização e potencial para se tornar sócio, no caso de nomeação para associado.

(...)

f. Condições Gerais:

Até a data em que se completar o diferimento, que será previamente comunicado aos beneficiários, os empregados que pedirem demissão ou forem desligados por justa causa e não estiverem com o contrato de trabalho ativo na data da entrega, respeitadas as condições do item acima, não receberão as ações. Empregados desligados sem justa causa ou que tenha acordado sua saída com antecedência poderão manter as ações de forma pro-rata ou total, sendo que a proporcionalidade é calculada considerando os meses transcorridos da outorga até a carência de 3 a 5 anos. Aposentados terão manutenção total.

(...)

A avaliação e escolha dos empregados beneficiários, dentre superintendentes e cargos equivalentes, são feitas de forma discricionária e unilateral pela empresa, por intermédio de critérios subjetivos, como: resultados destacados, forte consistência na aderência aos valores do conglomerado, liderança e atitude de dono, potencial para crescimento na organização e potencial para se tornar sócio, no caso de nomeação para associado.

Desde já, é possível concluir que as regras não são claras e objetivas, em desconformidade com os preceitos da Lei nº 10.101, de 2000.

Também existem regras de diferimento, assim como no “Programa de Performance Diferenciada”, que determinam a entrega das ações após um prazo de carência de 3 a 5 anos, conforme condições gerais.

Com base nas planilhas e informações entregues pela empresa, a autoridade fiscal destacou que os pagamentos, a título do “Programa de Sócios”, ocorridos em março/2018, correspondem aos valores em Reais (R\$) das ações preferenciais de emissão do Itaú Unibanco Holding S/A efetivamente entregues aos colaboradores, quando do exercício das opções bonificadas, após transcorrido o período de carência (itens 8.40 e 8.42, do Relatório Fiscal).

Tendo em conta a entrega das ações de forma diferida, os pagamentos relativos ao “Programa de Sócios” efetuados em 2018 se referem a outorgas ocorridas em anos anteriores, nos quais o programa sequer estava contemplado nos acordos coletivos que trataram de PLR, conforme deixou claro a fiscalização (item 8.52, do Relatório Fiscal).

No curso do procedimento fiscal, a empresa apresentou uma tabela para esclarecer os efeitos dos pagamentos no ano de 2018, considerando o ano de outorga das opções de ações (item 8.18 “b”, do Relatório Fiscal):

Programa de Sócios			
Período de Apuração do Lucro e/ou Resultado	Ano de Outorga	Anos de Entrega (3 anos + 2 anos)	
2012	2013	2016	2018
2014	2015	2018	2020

As regras atinentes aos pagamentos de março/2018, a título do “Programa de Sócios”, estão previstas em instrumentos da própria autuada, que não resultaram de negociação entre empresa e seus empregados, denominados de Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S/A e Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S/A (itens 8.35 e 8.37, do Relatório Fiscal).

Extraí-se deles que o “Programa de Sócios” é instituído de forma unilateral e discricionária, sem negociação ou participação de entidade sindical. A finalidade do programa é

valorizar o trabalho e a dedicação de diretores, membros do Conselho de Administração e funcionários altamente qualificados ou com elevado potencial de desenvolvimento, em que as regras e os procedimentos são determinados pelo Comitê de Pessoas da Holding, inclusive a aprovação dos nomes dos beneficiários para as categorias de associados e sócios (Item 8.38, do Relatório Fiscal, e fls. 18/23, 24/35 e 310/319, por exemplo).

Os pagamentos decorrentes do “Programa de Sócios” não se caracterizam como participação nos lucros ou resultados.

Não só pela falta de regras claras e objetivas e ausência de participação sindical dos trabalhadores, como também porque a motivação não guarda relação com participação do trabalhador nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração. Com efeito, o “Programa de Sócios” não extrai seu fundamento do art. 7º, inciso XI, da Constituição da República de 1988.

Enfim, sob qualquer ângulo de análise, o “Programa de Sócios” não cumpre o determinado pela Lei nº 10.101, de 2000.

A autoridade lançadora considerou que os valores do “Programa de Sócios” não poderiam ser enquadrados como participação nos lucros ou resultado, regulamentado pela Lei nº 10.101, de 2000, tanto em relação aos pagamentos feitos aos empregados, quanto para os administradores não empregados, indistintamente (itens 8.45 a 8.48, do Relatório Fiscal).

Quanto a esses últimos segurados, é inviável a pretensão recursal de invocar o art. 152 c/c art. 190 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que regulam a distribuição de lucros aos administradores, para afastar a tributação sobre os pagamentos com fundamento na hipótese de exclusão do art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991.

Na seara administrativa, esse debate restou superado com a edição da Súmula CARF nº 195, aprovada em sessão do dia 21/06/2024, dotada de efeito vinculante:

Súmula CARF nº 195:

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Quanto ao “Programa de Sócios”, relativamente aos fatos da autuação fiscal, o beneficiário elegível poderia utilizar parte ou a totalidade dos valores recebidos no ano anterior, a título de PLR, para adquirir ações de emissão do Itaú Unibanco Holding S/A, mediante pagamento, que recebam o nome de “ações próprias”, posteriormente renomeadas como “ações de sócios”.

A decisão de investimento pertence exclusivamente ao participante, que adquire as ações a preços de mercado, correspondentes ao preço médio dos trinta últimos pregões da bolsa de valores.

Uma vez que o participante decida investir no programa, adquirindo “ações próprias”, automaticamente lhe são outorgadas opções de ações (“opções bonificadas”) para cada ação adquirida, de acordo com determinada proporção fixada no Regimento Interno do

“Programa de Sócios”. No caso, 50% das opções de ações têm prazo de carência de 3 anos e os outros 50%, prazo de 5 anos, a contar da aquisição das “ações próprias”.

A outorga de opções de ações é denominada pela recorrente de “contrapartida” do investimento do participante. Para fazer jus ao recebimento da “contrapartida”, a obrigação do beneficiário é permanecer vinculado ao Conglomerado Itaú Unibanco S/A e manter a propriedade das ações pelos prazos do programa, sendo vedado alienar ou onerá-las de qualquer modo.

Após 3 anos da aquisição das “ações próprias”, o participante tem disponibilidade sobre 50% das ações adquiridas e, ao mesmo tempo, recebe 50% da contrapartida, por meio da entrega de ações preferenciais de emissão do Itaú Unibanco Holding S/A, decorrentes das opções de ações. Em relação às ações recebidas, o beneficiário obriga-se a manter em seu patrimônio por mais 2 anos.

Depois de 5 anos, os 50% restantes das “ações próprias” poderão ser alienados e o participante receberá os outros 50% das opções de ações, na forma de entrega de ações preferenciais, sendo que elas permanecerão sujeitas a restrições por mais 3 anos.

Como regra geral, após transcorrido o prazo de 8 anos, encerra-se o ciclo do programa, que é oferecido anualmente.

Considerando as características específicas do programa, alega o recurso voluntário que os pagamentos a funcionários e a administradores não empregados, quando baseados no “Programa de Sócios”, não se revestem de caráter remuneratório, aproximando-se de uma verdadeira aplicação financeira, com feição de natureza mercantil, em que o participante está exposto a todo tipo de oscilação do mercado de ações, sendo-lhe proibido adotar mecanismos de mitigação de riscos.

Pois bem.

Em primeiro lugar, cumpre observar que a autuação não refere aos valores correspondentes às “ações próprias”, que foram adquiridas inicialmente pelos beneficiários, mediante pagamento. O lançamento de ofício compreende os valores das novas ações que lhes são entregues, em decorrência do “Programa de Sócios”, relativamente às opções de ações, após transcorrido o período de carência.

E, nesse último caso, o empregado ou administrador nada pagou em dinheiro pelas opções de ações, não há preço, nem haverá qualquer desembolso.

Por sua vez, a base de cálculo do lançamento não é fruto de cálculo feito pela fiscalização para chegar à remuneração. Os valores foram extraídos diretamente das planilhas e folhas de pagamento fornecidas pela recorrente, nas quais reconhece o pagamento dentro da política da companhia sob a forma de remuneração variável em ações, devida aos beneficiários após cumpridas as obrigações estipuladas e o transcurso do prazo de diferimento (item 8.45, do Relatório Fiscal).

O “Programa de Sócios”, assim como outros instrumentos que podem ser empregados para o pagamento baseado em ações, tem como finalidade reter nos quadros colaboradores estratégicos e reforçar o seu comprometimento com os resultados da companhia.

O participante deve permanecer vinculado ao Conglomerado Itaú Unibanco S/A durante o prazo de 3 a 5 anos, prestando serviços.

Como se pode observar, sob a ótica da substância econômica, prevalece a natureza de retribuição pelo trabalho prestado pelos executivos e empregados, mediante incentivos de caráter patrimonial.

Tanto é assim que caso o participante se desligar voluntariamente da empresa, perderá integralmente o direito ao valor da “contrapartida” oferecida pela recorrente.

Não é demais lembrar o conceito amplo de remuneração contido na legislação previdenciária, o qual abrange pagamentos em pecúnia, bens ou vantagens, oferecidos em retribuição ao trabalho prestado (art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

Para fins de incidência de contribuição previdenciária, a remuneração pode assumir diversas formas, tal como pagamento diferido, por meio de títulos patrimoniais, realizado após determinado período de trabalho, como ora se cuida.

Não há óbice que a remuneração sob a forma de um ativo pode estar sujeita a variações de mercado, pois, mesmo assim, manterá seu caráter de ganho em razão da prestação de serviços.

As opções de ações e, posteriormente, as ações preferenciais são gratuitas e, portanto, resta ausente a onerosidade. Logo, não há riscos de perda.

Da mesma forma, não é imprescindível que a remuneração esteja vinculada ao desempenho do trabalhador. No caso em apreço, embora o programa não condicione o recebimento das ações à avaliação da performance individual, o participante deverá permanecer vinculado à companhia por um determinado período, no qual se desenvolverá a prestação de serviços.

Com essa mesma linha interpretativa, é pertinente copiar os fundamentos da decisão recorrida (fls. 5024):

(...)

O valor correspondente às ações de sócios não compõe a base de cálculo do lançamento, portanto, são irrelevantes as oscilações de seu valor. Quanto às ações decorrentes das opções, as oscilações de preço também não descaracterizam a remuneração, quando muito, indicam se tratar de uma parcela da remuneração que está sujeita a variações do mercado, o que não interfere no fato determinante de que o ganho é oferecido pelos trabalhos prestados. Importante destacar que, por essas ações não houve qualquer desembolso por parte do trabalhador, não se tratando portanto, de investimento sujeito a risco,

assim considerado na realidade do mercado financeiro o risco de perda do capital financeiro investido.

Da mesma forma, não têm relevância os fatos de que o ganho não está relacionado ao desempenho do trabalhador e que o Programa de Sócios visa alinhar os interesses da companhia e dos trabalhadores. Não existe incompatibilidade entre essas características e a natureza remuneratória da verba, importando, repita-se, que seu pagamento decorra do trabalho prestado. Aliás, existem parcelas remuneratórias vinculadas e outras não vinculadas a resultados e índices de desempenho, como também existem aquelas que promovem nos trabalhadores maior incentivo e comprometimento do que outras. Tais fatos não possuem relevância jurídica na definição daquilo que se toma como remuneração.

(...)

Chama a atenção a recorrente para os riscos subjacentes ao “Programa de Sócios”, em face de suas características, sobretudo ao risco de variação do preço das “ações próprias” ou das ações adquiridas em decorrência do exercício das opções.

De fato, durante o período em que há restrição temporária, as “ações próprias”, bem como as ações que são entregues em virtude do “Programa de Sócios”, ficaram sujeitas às variações de mercado. É de se anotar, porém, que não se veda o uso e gozo do bem, incluindo o direito à percepção de dividendos e juros sobre capital próprio.

A imprevisibilidade do resultado da operação, devido aos riscos do mercado, não é um risco das opções em si, que resultam no pagamento por meio de ações, após o cumprimento dos requisitos pelo participante. O preço das ações pode variar, mas é um risco inerente ao investimento nesses títulos.

Ainda que o risco da flutuação do mercado com relação ao valor das ações possa ser diluído com as opções, o ganho auferido pelo beneficiário com o recebimento de novas ações, de acordo com a legislação previdenciária, amolda-se ao conceito de remuneração, destinada a retribuir o trabalho do participante, atrelada ao vínculo contratual mantido com a recorrente.

A “ratio decidendi”, extraída do voto condutor dos Recursos Especiais (REsp) nº 2.069.644/SP e 2.074.564/SP, paradigmas do Tema 1226 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos repetitivos, pode conduzir à outra interpretação, no sentido da natureza mercantil do “Programa de Sócios”.

Porém, o decidido pelo STJ, cuja tese firmada se limita à incidência do imposto de renda da pessoa física, ainda não é dotado de eficácia vinculante para aplicação obrigatória pelos conselheiros deste Tribunal Administrativo, nos termos do art. 99 do RICARF/23.

Finalmente, quanto à habitualidade, vale as mesmas razões expostas linhas acima para o pagamento relativo à performance diferenciada. Habitualidade não está associada à frequência ou periodicidade. No caso do “Programa de Sócios”, há previsibilidade do seu

pagamento, decorrente das regras e condições previstas nos respectivos documentos que regulam o programa, o que afasta o caráter de ganho eventual.

Aliás, no que diz respeito ao administrador não empregado, na condição de contribuinte individual, o debate é infrutífero, dado que a exigência de habitualidade só tem relevância nos pagamentos a segurados empregados (art. 12, da Lei nº 8.212, de 1991).

Em suma, cabe manter o lançamento fiscal.

a.7) Disparidade da PLR para um Grupo de Colaboradores

O recurso voluntário destaca que os salários pagos aos colaboradores estão de acordo com as médias de mercado e, ao mesmo tempo, a legislação não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR.

Pois bem.

Realmente, a lei é silente quanto a um limite mínimo ou máximo a título de participação nos lucros ou resultados, em valores absolutos ou relativos, tampouco impõe vedação ao pagamento em montante superior ao salário do empregado.

A Lei nº 10.101, de 2000, não define parâmetro objetivo para efetivar o comparativo do salário com a participação nos lucros ou resultados, isto é, qual seria a proporcionalidade aceitável entre salário mensal e pagamentos a título de participação para afastar o caráter de remuneração pelo trabalho.

Quanto maior a contribuição de um empregado ou grupo de trabalhadores na geração dos lucros, maior poderá ser o pagamento, individualmente considerado, a título de participação nos resultados desde que, evidentemente, as regras estejam claras e objetivamente delimitadas no instrumento decorrente da negociação.

O pagamento de valores elevados ou desproporcionais ao salário mensal/anual não configura uma infração autônoma, que possa de forma isolada fundamentar a inclusão da parcela na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Malgrado a isso, a discrepância entre salário mensal/anual de cada empregado e valores pagos a título PLR aparece como um elemento para convencimento do órgão julgador, cuja força axiológica como prova deve ser avaliada no caso concreto.

Diante dos fatos avaliados neste voto, não há como negar que a expressiva desproporção entre os valores da PLR e os salários dos colaboradores – que chegam a exceder, em alguns casos, a 100 vezes o salário mensal e, em outros, 40 vezes o salário anual do empregado, é indicativo do pagamento de valores a título de substituição ou complementação da remuneração destinada a retribuir o trabalho (fls. 1357/2418).

Os pagamentos, a título de PLR, feitos aos segurados empregados em valores significativamente maiores que a remuneração mensal/anual configuram, aparentemente, uma

regra, e não se limitam a um ou outro trabalhador em razão de desempenho excepcional, conforme se deduz da planilha elaborada pela autoridade fiscal.

A Lei nº 10.101, de 2000, não cria óbice para que o instrumento de pactuação possa estabelecer critérios diversos entre cargos, funções e níveis hierárquicos da empresa, resultando em pagamentos desiguais a título de participação nos lucros ou resultados. Em consequência, não existe determinação para pagamentos equânimes entre os funcionários a fim de legitimar o gozo do benefício fiscal.

Todos os empregados da autuada, independentemente do cargo/função, são beneficiários de programas de PLR, que inclui valores pagos com fundamento em CCT e ACT 2017/2018, incluindo o seu Anexo Único.

Ao se referir a um grupo restrito de beneficiários dos programas do Eixo 2, a fiscalização utilizou como parâmetro de comparação o universo de beneficiários do Eixo 1. Apesar da quantidade bem menor de beneficiários, os valores pagos, a título de PLR, foram significativamente maiores naquele grupo (itens 7.6, 7.13 e 7.14, do Relatório Fiscal).

O Relatório Fiscal não chegou a afirmar que os programas de PLR diferenciados, descritos no Eixo 2 do Anexo Único do ACT 2017/2018, eram oferecidos pela empresa apenas aos empregados de nível hierárquico mais elevado.

A fiscalização disse que os valores pagos sob a rubrica 005993, sobretudo através da “sub-rubrica” 005938, foram efetuados preponderantemente a colaboradores em cargos de liderança, gerência, gestão, supervisão, diretoria e chefia, ou ainda em cargos mais prestigiados e importantes dentro da empresa. Confirma-se a constatação fiscal pela leitura do Anexo Único do ACT 2017/2018 (Itens 5.7 e 7.11, do Relatório Fiscal, e fls. 80/122 e 255/299).

Integra a rubrica 005938, objeto de lançamento fiscal, os valores pagos com fundamento em programas de desempenho individual, nos quais a empresa utiliza, para efeito de aferição do resultado de cada empregado, o contrato de metas.

Como visto, a definição dos valores, a título de PLR, assim como os mecanismos de aferição da performance individual, não estão consubstanciados, em sua integralidade, em regras prévias, escritas, claras e objetivas, negociadas com a participação do sindicato de trabalhadores, deixando margem de discricionariedade para o empregador pôr em prática a sua política de meritocracia, mediante pagamento de remuneração salarial variável, em valores expressivos, quando comparado com o salário básico mensal/anual.

Em suma, no presente caso, a expressiva discrepância entre o valor da participação e o salário mensal/anual, apontada pela fiscalização, longe de ser um fato irrelevante, reforça a natureza salarial dos pagamentos realizados pela empresa.

a.8) Participação do Sindicato

Em diversos trechos do recurso voluntário, a recorrente acentua que o sindicato de trabalhadores participou, negociou e concordou com todos os critérios, parâmetros e programas

do ACT 2017/2018. A propósito, o sindicato firmou uma declaração acostada nos autos em que confirma a sua anuência (fls. 2792).

Pois bem.

O ACT 2017/2018 está assinado pelos representantes sindicais, assim como o Anexo Único, o qual integra o referido instrumento, contém as mesmas rubricas do documento principal (fls. 72/122 e 247/299).

A Lei nº 10.101, de 2000, determina que a participação nos lucros ou resultados seja objeto de negociação entre empresa e seus empregados, com participação da entidade sindical dos trabalhadores. Dessa negociação coletiva, deve resultar instrumento escrito com regras claras e objetivas (art. 2º, § 1º).

Como se nota, dentre outras finalidades da participação do sindicato de trabalhadores, é garantir que resultem regras escritas, claras e objetivas, no instrumento decorrente da negociação, alinhadas com a proposta de integração entre capital e trabalho, como incentivo ao incremento de produtividade dos colaboradores.

A decisão de primeira instância bem registrou que a finalidade da lei somente é atendida quando o programa de PLR seja fruto de negociação e, dessa negociação, resultem regras claras e objetivas.

No presente caso, a entidade sindical dos trabalhadores participou da negociação, porém de forma incompleta ou insuficiente, sobretudo em relação aos programas de PLR do Eixo 2, que estão umbilicalmente ligados ao lançamento fiscal.

Resumi o acórdão recorrido (fls. 5012/5013):

(...) os termos negociados devem dispor de conteúdo suficiente para a definição do programa de PLR. No entanto, o acordo coletivo ora analisado não apresenta os elementos necessários para que assim se conclua. Vale dizer, houve negociação, porém de forma incompleta ou insuficiente, pois, conforme se verá adiante, o instrumento resultante dessa negociação deixou lacunas que foram preenchidas por procedimentos estabelecidos pela empresa de forma unilateral, não negociados. (...)

Para os programas do Eixo 2, as fórmulas de cálculo da PLR são predominantemente complexas, compostas de múltiplos índices, em que, inúmeras vezes, se faz uso de conceitos abertos, não expressamente delimitados e/ou revestidos de obscuridade, conforme mostrado linhas atrás.

A indeterminação de índices, variáveis e/ou fatores, que são utilizados para a delimitar as importâncias devidas aos colaboradores, a título de PLR, induz à unilateralidade e discricionariedade nas definições das regras e condições para seu pagamento e retira a clareza e objetividade que impõe a Lei nº 10.101, de 2000.

Quanto à avaliação do desempenho individual, o ACT 2017/2018 deixa a definição das regras ao critério do empregador, por meio do contrato de metas, que deve ser validado pelo gestor direto, e a mensuração dos resultados do trabalhador em sistema interno de gestão de performance.

Em resposta ao Itaú Unibanco S/A, declarou o Presidente da CONTEC, entidade sindical nacional representativa dos trabalhadores nas empresas de crédito, em correspondência datada de 27/03/2023 (fls. 2792):

Em atendimento à sua solicitação, esta **Confederação** confirma que:

- 1) **negociou** com essa instituição financeira e com as demais instituições financeiras signatárias, o ACT 2017/2018 e respectivo Anexo;
- 2) **concordou** com critérios, metodologias, fundamentos de cálculo e demais regras aplicáveis aos programas de PLR que compõem o ACT e seu Anexo, entre os quais:
 - 2.1) os **critérios e fundamentos de cálculo** adotados para a definição do VB (Valor Base), quando aplicável, e do AGIR (Ação Gerencial Itaú para Resultados), além da sua utilização nos parâmetros de cálculo e de pagamento da PLR;
 - 2.2) os **critérios utilizados para a definição** e a **contratação das metas**, bem como seus pesos e registros, e de sua utilização para o cálculo e pagamento da PLR; e
- 3) a **utilização do Programa de Sócios (PS) e de Performance Diferenciada (PD)** para a apuração e pagamento da PLR aos colaboradores sujeitos aos referidos programas.

(...) (Destaque do Original)

A toda a evidência, concordar com critérios, metodologias e fundamentos de cálculo aplicáveis aos programas de PLR que compõem o ACT 2017/2018, e seu Anexo Único, é bem diferente de participar da negociação entre empresa e seus empregados, a que alude a Lei nº 10.101, de 2000.

É inadmissível que a intervenção do sindicato seja meramente simbólica na definição de regras fundamentais para o pagamento da PLR, deixando as escolhas e definições ao alvitre do empresário, em que o trabalhador, em algumas delas, apenas é comunicado daquilo que foi decidido.

No mesmo sentido se posicionou a decisão recorrida (fls. 5013):

(...)

Feitas tais considerações, a declaração firmada pela entidade sindical de que concordou com as regras aplicáveis ao programa (fls. 2.792) não supre a necessidade de negociação, vez que essa exigência legal não pode ser compreendida como a mera concordância com os critérios e cálculos a serem definidos unilateralmente pela empresa.

(...)

Ao que tudo indica, a entidade sindical de trabalhadores deu uma “carta em branco” ao grupo da empresa recorrente para proceder às definições das regras fundamentais do direito substantivo dos empregados à percepção da participação nos resultados, assim como dos mecanismos de aferição dos resultados dos colaboradores, da maneira mais conveniente aos interesses do Conglomerado Itaú Unibanco S/A.

No caso dos empregados beneficiários da PLR do Eixo 2, o valor da participação é composto de parcelas autônomas, as quais são adicionadas para se chegar ao montante final devido a cada trabalhador.

Certamente, o sindicato negociou os valores e as condições de pagamento das parcelas relativas à PCR e PLR, de forma a assegurar ao trabalhador a possibilidade de ganhos com natureza de PLR.

Em contrapartida, deixou de participar da negociação nos programas do Eixo 2, integrantes do Anexo Único do ACT 2017/2018, pois apenas concordou com os critérios e fundamentos de cálculo adotados nas metodologias, que variam conforme as estratégias e particularidades de cada área.

Na convicção deste conselheiro, a declaração da entidade sindical de que concordou, e não negociou, é mais um elemento que corrobora a constatação fiscal de que os valores integrantes do lançamento fiscal são decorrentes da política de salários e remuneração variável, através de reconhecimento do desempenho individual dos colaboradores e, portanto, sujeitam-se à incidência de contribuições previdenciárias e contribuições devidas a terceiros.

b) Bônus de Contratação (“Hiring Bonus”)

A motivação para o lançamento sobre os valores a título de bônus de contratação, também conhecido como “Hiring Bonus”, foi detalhada no Tópico 9 do Relatório Fiscal.

Afirma a autoridade lançadora que a parcela está revestida de natureza remuneratória de gratificação ajustada, que integra um pacote de remunerações para incentivar o empregado a manter seu vínculo profissional com o Itaú Unibanco S/A, não fazendo parte das hipóteses de isenção previdência.

O benefício foi pago a um grupo 16 (dezesseis) empregados, nominalmente identificados, vinculado a permanência por 1, 2 ou 3 anos na empresa.

Na hipótese de abandono do emprego ou pedido de demissão antes do prazo, o contratado deverá restituir o pagamento (fls. 326/355).

Em contrapartida, o recurso voluntário defende que a verba foi paga a determinados empregados a fim de atrair talentos para integrar os seus quadros, por se tratar de profissionais qualificados, sem caráter remuneratório.

Os pagamentos não estão vinculados a contraprestação de serviços prestados pelos empregados e nem possuem habitualidade, sendo dotados de caráter eventual. Nada mais é que um abono extraordinário, que não integral a remuneração, por força da lei trabalhista.

Informa que 8 (oito) colaboradores que receberam o “Hiring Bonus” foram desligados, porém em nenhum caso houve desconto nos termos rescisórios.

Pois bem.

O tema é controvertido, como sabido. Na doutrina e jurisprudência não há consenso acerca da natureza jurídica de tal verba, se parcela revestida de caráter remuneratório ou indenizatório, se regida por regras de direito trabalhista/previdenciário ou de direito civil. Em vista disso, frequentemente a análise e a tomada de decisão são feitas com base nas especificidades do caso concreto.

É finalidade do bônus de contratação a captação de talentos e a respectiva contratação do profissional qualificado. Configura etapa prévia, antecedente, que compõe a formação do contrato de trabalho e, por óbvio, a ele se vincula. Segundo as fls. dos autos, o pagamento do bônus foi posterior à assinatura do contrato, logo após.

Existe a obrigação de pagar do empregador, equivalente ao valor fixado para o bônus de contratação e, de outro lado, a obrigação de fazer do trabalhador em assinar o contrato de trabalho.

Mas não é apenas isso.

Como usualmente acontece, é intrínseco ao bônus de contratação materializar uma forma de manter o trabalhador nos quadros da sociedade empresarial por um tempo mínimo durante o contrato de trabalho.

Na lógica empresarial, o desembolso financeiro realizado pelo empregador está associado a uma expectativa de resultado operacional proporcional ao investimento.

O valor pago a título de bônus de contratação não leva em conta apenas a importância financeira destinada a convencer o empregado a assinar o contrato de trabalho, mas inclui benefício decorrente da contraprestação dos serviços, numa retribuição antecipada do trabalho que virá a ser prestado para a empresa.

Nessa segunda vertente, o bônus de contratação tem natureza de pagamento antecipado – indiferente, se antes ou depois da assinatura do contrato de trabalho, em parcela única ou não - pela futura prestação de serviço com habitualidade, como atrativo econômico para o trabalhador firmar o vínculo laboral.

A intenção da empresa é dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado, como incentivo, que será diluído ao longo do período que o trabalhador permanecer vinculado.

É nítida a natureza contraprestacional da verba paga, mediante correlação com a prestação de serviços, cujo pagamento é destinado a retribuir o trabalho, assumindo feição remuneratória (art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991).

O pagamento do bônus de contratação contém, em regra, duplo propósito de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa por um período mínimo previamente ajustado, apoiado na assinatura do contrato de trabalho.

Essas características restam comprovadas nos autos, levando-se em conta o teor dos contratos de preferência que instruem o processo administrativo (fls. 326/355).

A título exemplificativo, trecho do aditivo contratual, denominado de Contrato de Preferência, datado de 17/04/2018, firmado com um determinado colaborador (fls. 329):

CONTRATO DE PREFERÊNCIA

Itaú Unibanco, na qualidade de Contratante, (...) estabelecem as seguintes condições:

1. Pagar-lhe-á o Itaú Unibanco, em razão desse compromisso, a importância bruta de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), a ser creditada em Folha de Pagamentos, onde ocorrerão as deduções dos tributos previstos na legislação vigente.

2. Na hipótese de ocorrer abandono de emprego ou pedido de demissão antes de decorridos o prazo de 24 meses, deverá o Contratado restituir esse pagamento.

(...) (Sublinhei)

Com acerto, a fiscalização concluiu que (fls. 2523/2524):

(...)

9.18 Fica claro que o empregado só recebe os valores em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego, incluindo atingimento de metas estipuladas e que esta é uma política da empresa. Portanto os valores pagos a título de Hiring Bônus integram a remuneração e compõem a base de cálculo da contribuição previdenciária.

(...)

Argumenta a recorrente que mesmo os colaboradores que não cumpriram o prazo de permanência exigido no contrato de preferência não tiveram desconto relativo ao valor pago anteriormente a título de “Hiring Bonus”.

Tal fato não altera a natureza jurídica da verba recebida pelo empregado. Nesse sentido, adoto os fundamentos da decisão de piso, como razões de decidir (fls. 5029):

(...)

Além disso, no contrato de preferência está previsto que o bônus de contratação deveria ser restituído caso ocorresse abandono de emprego ou pedido de

demissão antes de decorrido determinado prazo (24 meses no exemplo colacionado), reforçando que a verba está condicionada à prestação de serviços por determinado período.

A alegação de que a empresa não descontou os valores pagos dos empregados que pediram demissão antes do prazo contratado diz respeito a evento futuro, unilateral, que excede os termos pactuados e não interfere no fato de que o bônus de contratação foi pago com a condição de que o trabalhador prestasse serviços por determinado período.

(...)

A propósito, convém rechaçar a ideia do caráter indenizatório da verba paga a título de bônus de contratação.

Não há vínculo contratual anterior que justifique uma reparação financeira por parte do empregador. Além disso, o profissional, por livre escolha, decidiu aceitar a proposta mais atrativa e vantajosa de trabalho, segundo sua avaliação sobre a mudança de emprego.

O empregador não violou direito do profissional ou deu causa a qualquer prejuízo ao seu patrimônio, embora este possa ter sido afetado em algum momento pela tomada de decisão. Não há nenhum ato ilícito.

A comparação do bônus de contratação com a rescisão do contrato de trabalho é inadequada, porque, nesta última, a própria legislação determina hipóteses que não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias, ou mesmo as parcelas são pagas em decorrência do dano sofrido pelo trabalhador, provocado de forma dolosa ou culposa pelo empregador.

Na hipótese de rescisão do contrato empregatício, com natureza de indenização compensatória ou punitiva, os valores têm a finalidade precípua de minimizar os efeitos negativos da perda imotivada do emprego, abrupta, muitas vezes, da privação de renda e dos seus impactos no cotidiano do trabalhador.

Adicionalmente, não há que cogitar de ganho eventual, como elemento caracterizador da isenção de importâncias recebidas (art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991).

O pagamento do bônus de contratação está atrelado a evento certo e previsível, em que a retribuição é feita quando implementada a condição para o seu recebimento estipulada contratualmente. Há uma previsibilidade inerente ao ajuste feito entre as partes.

Uma vez ajustada antecipadamente, vinculada à assinatura do contrato de trabalho e à prestação de serviço a ser efetuada pelo trabalhador, ausente o caráter gracioso ou eventual do pagamento.

A recorrente alega que a verba possui a natureza de abono extraordinário, que não está sujeita à incidência de contribuições previdenciárias, por força do art. 457, § 2º, da

Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na redação dada pela Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017:

Art. 457 (...)

§ 1º Integram o salário a importância fixa estipulada, as gratificações legais e as comissões pagas pelo empregador.

§ 2º 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.

(...)

Entretanto, o abono é um valor pago ao empregado com a finalidade de adiantamento ou complemento salarial, por liberalidade da empresa, ou previsto em acordo ou convenção coletiva, na tradicional acepção do Direito do Trabalho. Logo, não decorre de uma obrigação pecuniária assumida na contratação do trabalhador, com propósito específico de atrair e mantê-lo na empresa por um período mínimo previamente ajustado.

Ao mesmo tempo, a nova redação do art. 457, § 1º, da CLT, não produz efeitos sobre a natureza das parcelas recebidas em retribuição à prestação de serviços, tal como o bônus de contratação, nos termos do art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991.

Os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa, na medida em que representam apenas entendimentos sobre o tema controvertido, vinculados ao livre convencimento motivado sobre a realidade fática do caso específico.

Por último, cumpre reproduzir a ementa do precedente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferido em sessão no dia 25/10/2023, que manteve a incidência de contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação, por se alinhar à interpretação deste voto:³

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/09/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.

(...)

HIRING BONUS. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. NATUREZA SALARIAL. COMPONENTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que

³ Acórdão nº 9202-011.036, de 25/10/2023, redator designado, Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. 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.

(...)

À vista das razões expostas, não merece reforma a decisão de piso, devendo ser mantido o lançamento fiscal sobre as verbas pagas a título de bônus de contratação.

c) Alíquota RAT

Por último, a recorrente requer a revisão das alíquotas RAT utilizadas para a apuração do montante devido em relação a alguns estabelecimentos, mediante redução de 3% para 1% ou 2%, conforme a atividade preponderante.

Pois bem.

Ao confrontar a alegação do apelo recursal com a impugnação apresentada pela empresa, constata-se que a matéria deixou de ser expressamente contestada na peça vestibular, o que atrai a aplicação do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Trata-se de matéria não impugnada e, portanto, fora dos limites do litígio, operando-se a preclusão do direito de discuti-la no processo administrativo fiscal, em qualquer fase processual.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para, tão somente, excluir da base de cálculo do lançamento, na competência março/2018, os pagamentos aos funcionários migrados do Banco Citibank S/A, incluídos na rubrica 005993, “sub-rubrica” 005938, cujos valores deverão ser apurados na fase de liquidação do acórdão pela unidade responsável da RFB.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Vanessa Kaeda Bulara de Andrade,**

Inicialmente, parabenizo o Relator pelo brilhante voto proferido, ocasião em que intencionei fazer esta declaração por restar vencida em relação, especificamente, aos valores objeto do lançamento denominados “Programa de Sócios”. Nesse sentido, dei provimento ao recurso voluntário por entender que, tais valores, não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, em razão da sua natureza jurídica.

No Voto proferido, especificamente na pág. 31, o I. Relator consigna seu entendimento consoante segue:

“(…)

A “ratio decidendi”, extraída do voto condutor dos Recursos Especiais (REsp) nº 2.069.644/SP e 2.074.564/SP, paradigmas do Tema 1226 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos repetitivos, pode conduzir à outra interpretação, no sentido da natureza mercantil do “Programa de Sócios”.

Porém, o decidido pelo STJ, cuja tese firmada se limita à incidência do imposto de renda da pessoa física, ainda não é dotado de eficácia vinculante para aplicação obrigatória pelos conselheiros deste Tribunal Administrativo, nos termos do art. 99 do RICARF/23.”

De fato, apesar do Tema repetitivo 1226, do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁴, como bem destacou o I. Relator, não ter efeito vinculante a este Tribunal, por ora, além do caso em sede do repetitivo se referir, especificamente, a tributo diverso do aqui discutido, a meu ver, a análise da natureza jurídica da verba possui escopo mais abrangente, se sobrepondo ao tipo de tributo tratado.

Nesse sentido, em que pese o Tema 1226 tratar da tributação do imposto sobre a renda da pessoa física, a questão posta a julgamento é justamente, **definir a natureza jurídica dos Planos de Opção de Compra de Ações de companhias por executivos (*Stock option plan*), se atrelada ao contrato de trabalho (remuneração) ou se estritamente comercial.**

Assim, entendo que a verba/remuneração/crédito não pode ter natureza jurídica diversa, num mesmo caso específico, apenas para ter incidências tributárias diversas. No caso do repetitivo, ainda que não tenha havido o trânsito em julgado, a análise da natureza jurídica do instituto (plano ou bonificação em ações) deve guardar coerência com a finalidade da norma tributária, não podendo mudar a depender do tipo de tributo que se analisa.

No caso em tela, do que restou demonstrado nos autos, verifico que os pagamentos intitulados como “Programa de Sócios” (cf. fls. 2499, 2503, 2505, 2511), e como bem destacou o I. Relator, ratificando os apontamentos feitos previamente pela própria autoridade fiscal, não se revestem de pagamentos de PLR, nos termos da lei 10.101/00.

O voto (págs. 37/41) bem destacou que:

⁴https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1226&cod_tema_final=1226

1. As regras do programa estão previstas em instrumentos da própria autuada, não resultantes de negociação entre empresa e seus empregados.
2. A fiscalização esclareceu que tais pagamentos se tratava de instrumentos denominados de Plano para Outorga de Opções de Ações do Itaú Unibanco Holding S/A e Regimento Interno para Outorga de Opções para Beneficiários do Itaú Unibanco Holding S/A (itens 8.35 e 8.37, do Relatório Fiscal).
3. O Programa de Sócios” foi instituído de forma unilateral e discricionária, sem negociação ou participação de entidade sindical.
4. O programa tinha como foco: diretores, membros do Conselho de Administração e funcionários altamente qualificados ou com elevado potencial de desenvolvimento (Comitê de Pessoas da Holding) (Item 8.38, do Relatório Fiscal, e fls. 18/23, 24/35 e 310/319, por exemplo).
5. Os pagamentos decorrentes do “Programa de Sócios” não se caracterizam como participação nos lucros ou resultados.
6. não guarda relação com participação do trabalhador nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração.
7. Vale dizer, o “Programa de Sócios” não extrai seu fundamento do art. 7º, inciso XI, da Constituição da República de 1988.

Nesse sentido, pelas razões acima, entendo que a sistemática de operacionalização do “Programa de Sócios” qualifica-se como um plano de ações, revestido de natureza mercantil afastando-se do caráter remuneratório do trabalho, e da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Assinado Digitalmente

Vanessa Kaeda Bulara de Andrade

Conselheiro **Yendis Rodrigues Costa**,

O **Programa de Sócios (PS) do Itaú Unibanco** é um benefício concedido a colaboradores de alto escalão, estruturado unilateralmente pela empresa, sem participação sindical e sem vínculo com a participação nos lucros ou remuneração direta. O programa prevê a concessão diferida de ações aos beneficiários, com períodos de carência entre 3 e 5 anos, condicionando o recebimento à permanência no conglomerado.

A fiscalização considerou os valores pagos no âmbito do **Programa de Sócios** como remuneração sujeita à incidência de contribuição previdenciária, argumentando que:

1. Natureza retributiva: O Programa de Sócios visa reter e incentivar talentos estratégicos, vinculando os benefícios ao tempo de serviço e ao vínculo empregatício.
2. Ausência de risco real: Embora as ações estejam sujeitas a variação de mercado, os beneficiários não realizam desembolso inicial para receber as opções bonificadas.
3. Regularidade e previsibilidade: O pagamento das ações ocorre de forma estruturada e recorrente, caracterizando habitualidade.

A defesa da recorrente sustenta que o Programa de Sócios tem natureza mercantil, argumentando que os colaboradores assumem riscos e que os benefícios não configuram contraprestação trabalhista. Contudo, a fiscalização afastou essa tese, destacando que os ganhos resultam da relação de trabalho e, portanto, devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária.

De acordo com voto do Ilustríssimo Relator, os valores pagos a diretores e administradores não empregados a título de PLR são tributáveis, corroborando a tese da autoridade fiscal de que os pagamentos do Programa de Sócios configuram remuneração disfarçada.

Por fim, o voto bem fundamentado e estruturado do relator, decidiu que o Programa de Sócios não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 para ser tratado como PLR, e sua estrutura demonstra caráter remuneratório, justificando pela incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos colaboradores a título de *stock options*.

Nesse contexto, manifesto divergência, *com muito respeito*, do voto do relator, na medida em que o instituto do *stock option* é compreendido como de natureza mercantil, à luz do Tema STJ nº 1.226, aqui já tratado.

De fato, é necessário reconhecer que o Tema STJ nº 1.226 não tem efeito vinculante ao presente julgado, já que em referido tema foi tratado sobre imposto de renda, enquanto o presente processo administrativo trata de incidência ou não de contribuição previdenciária.

De fato, não é renda; e também não é remuneração, como adiante se demonstrará.

É que, em que pese a ausência de vinculação de referido tema ao presente processo administrativo, necessário considerar que referido precedente, ao fixar a natureza jurídica do *stock option* como de natureza mercantil, sugere que tal conteúdo jurídico seja base de interpretação para a compreensão do instituto jurídico do *stock option*.

Referido tema indica que a não incidência do IRPF se deve à ausência de acréscimo patrimonial, o que somente existiria após eventual revenda das ações.

Ressalte-se que não há valores pagos ou creditados ao colaborador decorrentes de uma relação jurídica trabalhista, mas tão-somente o benefício de se tornar acionista, relação jurídica esta estritamente mercantil, e não trabalhista e, portanto, não remuneratória.

Referidos benefícios não podem ser compreendidos como **remuneração** paga ou creditada na forma do art. 11, parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991, por ausência de correlação entre o seu benefício e a relação trabalhista, razão pela qual se demonstra desnecessária e indevida qualquer base negocial em acordo ou convenção coletiva de trabalho, já que se pautam em uma relação estritamente mercantil.

Necessário compreender, portanto, que, todo o qualquer indivíduo, seja ele colaborador, que venha a negociar ou ter benefícios mediante *stock options*, está sujeito não às regras trabalhistas e previdenciárias, mas sim às regras civis, o que afasta, por si só, a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias.

Ademais, necessário indicar o que dispõe o Código Tributário Nacional - CTN, *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Prevalecendo, portanto, a natureza mercantil do benefício concedido a título de *stock option*, a lei tributária não pode redefinir tal conceito para o fim de caracterizá-lo como **remuneração** paga ou creditada, como exige a hipótese de incidência contida no art. 11, parágrafo único, da Lei nº 8.212/1991.

A título comparativo, a legislação previdenciária não prevê o pagamento de contribuição previdenciária em caso de eventual revenda ulterior de quotas ou ações, por parte do colaborador, que as tenha recebido como benefício decorrente de ato de natureza mercantil, sobre eventual ganho de capital futuro, diferentemente do tratamento dado pela legislação do imposto de renda e tratada no âmbito do Tema STJ nº 1.226.

Por todo o exposto, entendo não ter havido **remuneração** paga ou creditada apta a ensejar as contribuições previdenciárias ora objeto de lide administrativa fiscal, dada a própria natureza jurídica do *stock option*, como sendo mero ato escritural e de natureza mercantil, ou

seja, decorrente de uma relação não trabalhista e não previdenciária, mas sim, e tão-somente, de natureza civil, sem repercussões tributárias/previdenciárias.

Nesse mesmo sentido já entendeu o CSRF/CARF, a exemplo do seguinte precedente:

Processo nº 16682.721015/2013-46

Recurso nº Especial do Contribuinte

Acórdão nº 9202-010.506 – CSRF / 2ª Turma Sessão de 22 de novembro de 2022
Recorrente

GERDAU AÇOS LONGOS SA Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2008 a 30/09/2008

PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INEXISTÊNCIA DE CONTRAPRESTAÇÃO.
GANHO OFERECIDO PELO MERCADO. NATUREZA MERCANTIL.

O rendimento, nos planos de stock options, não é oferecido e nem pago ou creditado pela empresa, mas sim pelo mercado acionário, em decorrência do aumento do valor da ação em razão de fatores mercantis, inclusive de fatores macro e microeconômicos que fogem completamente ao controle da companhia.

[...]

O TST já reconheceu a inexistência de caráter contraprestacional às stock options e decidiu que o ganho, nesses casos, é oferecido pelo mercado, e não pela empresa. É o que se depreende da ementa abaixo, no ponto que interessa ao presente processo:

[...]

5. PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO.

Em que pese a possibilidade da compra e venda de ações decorrer do contrato de trabalho, o trabalhador não possui garantia de obtenção de lucro, podendo este ocorrer ou não, por consequência das variações do mercado acionário, consubstanciando-se em vantagem eminentemente mercantil. Dessa forma, o referido direito não se encontra atrelado à força laboral, pois não possui natureza de contraprestação, não havendo se falar, assim, em natureza salarial. Precedente.

[...]

(Numeração Única: RR - 201000-02.2008.5.15.0140, Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos, Data de julgamento: 11/02/2015, Data de publicação: 27/02/2015, Órgão Julgador: 5ª Turma)

Nesse contexto, entendo que, na hipótese dos autos, inexistente o pagamento de remuneração a que alude o art. 195, I, “a”, da Constituição Federal, regulamentada pelos arts. 22, I, e 28, I, da Lei 8212/91.

Por tais razões, entendo que o recurso especial dos sujeitos passivos deve ser provido, para afastar a incidência de contribuições sobre os ganhos decorrentes das stock options.

Se assim não o fosse, a mera transferência de ações ou quotas de capital pela empresa, aos colaboradores, ensejariam repercussões tributárias e previdenciárias, mesmo sem qualquer conteúdo financeiro apto a honrar tais repercussões, tornado a medida, além de ilegal, também confiscatória, já que tais repercussões se demonstrariam, não somente desarrazoadas, mas, principalmente, não amparadas pela norma.

A manutenção de contribuições sociais incidentes sobre tais benefícios de natureza mercantil ensejaria quebra, inclusive e em *ultima ratio*, do princípio da segurança jurídica, de forma concreta, por não haver previsão na lei previdenciária da exação incidente sobre benefícios de natureza não remuneratória.

Entendo, portanto, no sentido da exclusão dos valores pagos a título de *stock option* aos colaboradores, da base de cálculo das contribuições previdenciárias objeto da presente lide administrativa, excluindo-se, por consequência, os seus encargos legais.

Assinado Digitalmente

Yendis Rodrigues Costa