



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720742/2022-26
ACÓRDÃO	2102-003.469 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BANCO BTG PACTUAL S A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 30/11/2018

LANÇAMENTO FISCAL. NULIDADE. CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de nulidade do auto de infração quando devidamente fundamentada a acusação fiscal. A suficiência do conjunto fático-probatório do lançamento é questão reservada ao exame de mérito.

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

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o bônus de contratação, 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.

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, negar provimento ao recurso voluntário: (i) por unanimidade, quanto aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR); e (ii) pelo voto de qualidade, em relação ao bônus de contratação (“Hiring Bonus”). Vencidos, nessa matéria, os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto e Yendis Rodrigues Costa, que deram provimento para excluir os pagamentos do lançamento fiscal.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Márcio Bittes, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa e Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 109-021.059, de 07/03/2023, prolatado pela 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09), cujo dispositivo considerou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo (fls. 652/683):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2018 a 01/04/2018

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DECISÕES JUDICIAIS. VINCULAÇÃO.

Ressalvadas as exceções previstas na legislação, as decisões judiciais vinculam somente as partes do processo em que exaradas.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS. EFICÁCIA.

Decisões administrativas somente configuram normas complementares quando a lei lhes atribua eficácia normativa.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. HIRING BONUS. RETRIBUIÇÃO DO TRABALHO. NATUREZA JURÍDICA REMUNERATÓRIA.

O bônus de contratação (hiring bonus) destina-se a retribuir o trabalho, possui natureza remuneratória e integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias e daquelas destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).

PLR. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INCIDÊNCIA

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

PROVAS DOCUMENTAIS. MOMENTO PARA PRODUÇÃO.

O momento para produção de provas documentais é juntamente com a impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas na legislação pertinente.

Impugnação Improcedente

Extrai-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 2 (dois) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 01/2018 a 12/2018, nos quais são exigidas (fls. 90/100, 101/108 e 110/156):

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

(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; e

(iii) contribuições devidas a terceiros, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - outras entidades e fundos.

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

(i) pagamentos a membros do Conselho de Administração, referentes à remuneração de prestação de serviços sem vínculo empregatício;

(ii) pagamentos aos segurados empregados a título de bônus de contratação; e

(iii) pagamentos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

No caso dos membros do Conselho de Administração, parte dos valores pagos pela empresa deixou de ser declarado em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à

Previdência Social (GFIP) e na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), razão pela qual se efetivou o lançamento fiscal (fls. 159).

Em relação ao bônus de contratação, o agente fiscal identificou o pagamento a segurados empregados através da rubrica nº 0265 (Gratificação Única), integrante das folhas de pagamento (fls. 164).

A fiscalização justificou que o pagamento da verba se deu em razão da contratação de profissionais pela empresa, na condição de segurados empregados, como contrapartida à prestação de serviços com habitualidade, estando diretamente vinculada ao contrato de trabalho que lhe sucedeu, ausente qualquer caráter indenizatório.

Finalmente, quanto aos pagamentos a título de PLR, o agente fiscal relacionou irregularidades no acordo coletivo firmado entre o Banco BTG Pactual S/A e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro, assinado em 14/12/2016, relativamente ao período aquisitivo de 2017, cujos valores pagos no ano de 2018 foram extraídos das rubricas “0285” e “2285” das folhas de pagamento (fls. 165/174).

Segundo a autoridade tributária, o acordo é repleto de subjetividade, sobretudo nos critérios de avaliação individual. Contrariando o disposto no art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o instrumento decorrente da negociação é deficiente de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e critérios de avaliação.

Além da ausência de regras objetivas, o agente fiscal apontou o pagamento de valores muito elevados a título de PLR, sem guardar proporcionalidade razoável com o salário mensal recebido pelo trabalhador. O excessivo e anormal valor pago a título de participação em relação à remuneração do empregado torna evidente a estratégia de substituição salarial (fls. 176/206 e 207/247).

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 02/01/2023, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal (fls. 250/252).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de prova documental (fls. 257/310 e 311/632):

(i) a autuação fiscal é nula, porque a fiscalização não comprovou que o valor da remuneração mensal fixa de cada empregado seria insuficiente ou abaixo da prática de mercado, ou até mesmo falso, para efeito de caracterizar a prática disfarçada de pagamento de salário;

(ii) os pagamentos a título de bônus de contratação não têm natureza remuneratória, uma vez que não foram efetuados em contraprestação aos

serviços prestados pelos empregados, tratando-se de hipótese de não incidência ou, alternativamente, de hipótese de isenção com fulcro no art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, por decorrer de pagamento único e eventual, em valor fixo;

(iii) as regras para pagamento da PLR estão devidamente estabelecidas no acordo coletivo de forma clara e objetiva;

(iv) as comparações utilizadas pela fiscalização para justificar a descaracterização dos pagamentos como PLR estão equivocadas, na medida em que compara cargos e áreas de atuação completamente distintos no âmbito da estrutura organizacional da instituição bancária; e

(v) a legislação não estabelece limites, tampouco impõe restrição aos valores ou múltiplos salariais a serem pagos a título de PLR, ou mesmo a forma como o contribuinte deve estabelecer as metas aos empregados e sua apuração para o pagamento.

Em sede de impugnação, o contribuinte informou o recolhimento das contribuições previdenciárias referentes à remuneração dos membros do Conselho de Administração e, portanto, matéria não contestada.

Intimada da decisão de piso em 13/03/2024, a empresa apresentou recurso voluntário, protocolado no dia 11/04/2024 (fls. 694/697 e 698/752).

Em seu apelo o sujeito passivo repete as mesmas razões trazidas na peça de impugnação, sem inovação argumentativa. Requer que seja acolhida a nulidade ou, no mérito, o reconhecimento da total improcedência da exigência fiscal.

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.

a) Considerações Iniciais

A controvérsia se limita ao lançamento fiscal sobre o bônus de contratação e os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, tendo em conta as matérias devolvidas ao colegiado.

b) Nulidade da autuação

A recorrente alega carência de motivação do lançamento fiscal, eis que a autoridade não apresentou os fundamentos concretos e as provas da acusação de haver pagamentos a título de PLR em valores muito elevados, configurando substituição ou complemento da remuneração dos segurados empregados.

É imperioso, assim, reconhecer a nulidade do auto de infração, haja vista que o ônus da prova da tese afirmativa competia à autoridade administrativa.

Sem razão.

Inviável a decretação de 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 pleno exercício do direito de defesa relativo aos pagamentos realizados a título de PLR.

Em verdade, a afirmação no recurso voluntário de ausência de motivação, em prejuízo da busca da verdade material, confunde-se com o próprio exame de mérito da autuação fiscal.

De fato, essa questão preliminar diz respeito à avaliação da suficiência do conjunto probatório carreado aos autos pela autoridade lançadora para confirmar ou não o descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, que regulamentou a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade.

Extrai-se do relato fiscal que a autoridade lançadora fundamentou a constituição do crédito tributário numa análise ampla que concluiu pela inexistência de regras objetivas no acordo coletivo firmado com o sindicato de empregados, tendo em conta a sua convicção a respeito dos critérios e condições estabelecidos nos Anexos I, II e III, integrantes do instrumento decorrente da negociação (item 9, do Relatório Fiscal, às fls. 135/155).

Logo, no que tange à participação nos lucros ou resultados, a acusação fiscal não se limita às considerações sobre valores exorbitantes em comparação com os salários mensais/anuais dos trabalhadores.

c) Bônus de Contratação

A motivação para o lançamento sobre os valores a título de bônus de contratação, denominado em inglês de “Hiring Bonus”, foi detalhada no item 8 do Relatório Fiscal (fls. 122/135).

Nele a autoridade tributária afirma que a parcela está revestida de natureza remuneratória de gratificação ajustada, paga durante e em virtude do contrato de trabalho, em

contrapartida à prestação de serviços, não constando do rol das exceções legais para escapar da incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros.

Por outro lado, o recurso voluntário defende que a verba foi paga a determinados empregados a fim de atrair talentos para prestar serviços, equivalente a uma indenização para deixar o trabalho atual, em face da renúncia a benefícios trabalhistas, e exercer suas atividades laborais para a recorrente.

Dessa forma, os pagamentos não estão vinculados a contraprestação de serviços prestados pelos empregados (hipótese de não incidência) e nem com habitualidade (hipótese de isenção).

Pois bem.

O tema é controvertido, como sabido. Tanto na doutrina quanto na 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. Nesse cenário, resulta que frequentemente a análise e a tomada de decisão são feitas com base nas especificidades do caso concreto.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 04, a autoridade fiscal questionou o contribuinte com relação à natureza da rubrica 0265 (“Gratificação Única”), identificada nas folhas de pagamento. Solicitou informar as condições e os critérios utilizados para o seu pagamento, bem como apresentar no prazo demarcado as políticas internas, contratos e/ou outros documentos relacionados aos fatos (fls. 29/31).

Em resposta foi dito pela empresa (fls. 38/39):

2. Com relação às rubricas da folha de pagamento relacionadas a seguir, informa as condições e critérios utilizados para a efetivação dos pagamentos:

(...)

- **Rubrica nº 0265** – Gratificação Única – Incentivo de atração inicial, verbas de natureza eventual e não habitual.

3. Descreve, a seguir, as políticas internas que justificam os pagamentos realizados nas rubricas citadas no item anterior (Doc. 03);

(...)

Atração Inicial – Pagamento único, não subordinado a avaliação de desempenho, pago de forma discricionária.

(destaques do original)

Conforme expressou o Relatório Fiscal, o contribuinte declarou que a verba se tratava de pagamento único como incentivo de atração inicial, porém sem apresentar qualquer documento ou contrato comprobatório.

No plano da concretude, o apelo recursal tão só reafirma que os empregados receberam um único pagamento, imediatamente após suas contratações, como forma de atrair talentos para prestar serviço à recorrente.

Em primeiro lugar, não é crível que os pagamentos foram acordados apenas verbalmente, ausente qualquer formalização por escrito entre as partes, com delimitação de obrigações e direitos, reduzindo a probabilidade de futuras controvérsias, porquanto estranho à prática usual do mercado.

A justificativa genérica da empresa que se trata de verba paga de forma discricionária, como mera liberalidade, é evasiva e nada convincente.

Com efeito, a política empresarial habitual está atrelada à assinatura de pré-contrato, proposta de trabalho, aditivo ao contrato de trabalho, com cláusula acessória, ou de qualquer outro documento contendo exatamente as balizas do pagamento a título de bônus de contratação aos profissionais que interessam à estratégia da empresa, a fim de regular as relações jurídicas entre empregador e trabalhador.

No presente caso, emerge a aparente falta de transparência e inobservância do dever de colaboração com a fiscalização tributária, que, entretanto, não socorrem a recorrente. Longe disso, o comportamento da empresa atrai para si o ônus probatório de fornecer os elementos imprescindíveis para atestar com segurança que os pagamentos realizados aos seus empregados não ostentariam natureza remuneratória.

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, uma 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 antecipação salarial, isto é, representa um 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.

Nada obstante, é possível haver pagamento incondicionado, devido em razão da simples contratação do profissional, hipótese em que estaria exaurido o ajuste no momento da assinatura do contrato de trabalho. Não é a prática costumeira, contudo.

Sendo a hipótese, o ônus probatório caberia à empresa contratante, através do fornecimento de documentação hábil e idônea capaz de evidenciar com clareza a existência de tais circunstâncias.

Afinal, incumbe ao empregador a produção probatória para afastar o caráter remuneratório de parcelas vinculadas ao contrato de trabalho, com base no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, a fim de enquadrar o bônus de contratação fora do campo da incidência tributária.

Não se trata de fazer prova negativa. É consequência da distribuição tradicional do ônus probatório, com fundamento no art. 373, inciso II, do Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.¹ De maneira semelhante, cabe ao empregador comprovar a natureza indenizatória das parcelas pagas durante o pacto laboral.

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.

¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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, como delineado pelo acórdão recorrido, 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.

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 sua vez, é oportuno 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:²

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.

² Acórdão nº 902-011.036, de 25/10/2023, redator designado, Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

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

(...)

Especificamente quanto ao pagamento para a segurada empregada Flávia Maria Lucas Medeiros, no valor de R\$ 21.000,00, os documentos carreados aos autos mostram a importância paga por conta da rescisão do contrato de trabalho (fls. 604/605).

Alega a recorrente que se trata de pagamento único e eventual, efetuado para indenizar a empregada em razão de sua demissão.

É possível, porém não é uma conclusão direta. As verbas rescisórias podem corresponder a parcelas integrantes ou não da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme sua natureza.

Os valores lançados no auto de infração foram todos apurados em folhas de pagamento, através da rubrica nº 0265, em que a empresa declarou estarem associadas à gratificação única de incentivo de atração inicial, em resposta à intimação fiscal. Antes da lavratura do auto de infração, a empresa nada observou como ressalva.

Então, instaurado o contencioso administrativo, o ônus probatório da improcedência do lançamento incumbe a quem alega. No presente caso, a prova trazida aos autos é insuficiente para firmar convicção sobre a natureza indenizatória, mesmo que paga quando da rescisão do contrato de trabalho. A mera denominação de “gratificação única” não permite definir seu enquadramento legal como parcela que escapa à incidência tributária.

Provavelmente, a gratificação foi paga em agradecimento ou reconhecimento pelo tempo de serviço, porém inconclusivo se concedida por liberalidade do empregador ou previamente ajustada, através do contrato de trabalho, documento coletivo ou mesmo do regulamento interno da empresa.

Permanecem válidas as afirmações deste voto sobre ganho eventual e sua configuração para excluir da base de cálculo, sobretudo quanto aos critérios de previsibilidade de pagamento e vinculação à prestação de serviço.

À vista das razões expostas, não merece reforma a decisão de piso, isto é, deve ser mantido o lançamento fiscal sobre as verbas pagas a título de bônus de contratação (“Hiring Bonus”).

d) Participação nos Lucros ou Resultados

A autoridade fiscal detalhou as razões para a constituição de crédito tributário relativo aos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados no item 9 do Relatório Fiscal (fls. 135/155).

A lavratura dos autos de infração tem fundamento no descumprimento de requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, mais especificamente:

- (i) ausência de regras objetivas no acordo coletivo decorrente da negociação, firmado entre o Banco BTG Pactual S/A e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro, assinado em 14/12/2016; e
- (ii) os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados pela empresa tem a natureza de substituição ou complementação da remuneração dos trabalhadores.

Em contrapartida, o recurso voluntário procura demonstrar que ambos os requisitos questionados pela fiscalização foram devidamente atendidos, razão pela qual a decisão recorrida deve ser integralmente reformada.

Aliás, quanto à natureza de substituição ou complementação da remuneração, o apelo recursal ressalta que a fundamentação do voto-condutor do acórdão de primeira instância sequer mencionou a violação, o que, por si só, já a torna improcedente.

Pois bem.

Começemos por transcrever a Lei nº 10.101, de 2000, na parte dos requisitos mencionados pela fiscalização tributária:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

Por sua vez, 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.

O pagamento deve representar, efetivamente, 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.

No que tange à infração tributária, assim se manifestou a autoridade fiscal (fls. 141/156):

(...)

Passamos agora a analisar o **ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS – 2017**, firmado entre o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro e o Banco BTG Pactual S/A. Foram atribuídos os valores a seguir relacionados, nas respectivas competências:

- Rubrica 0285 – R\$ 242.087.752,02, nas competências 01/2018, 02/2018, 04/2018 e 09/2018;
- Rubrica 2285 – R\$ 83.206.978,00, na competência 08/2018;

(...)

Para tanto, passamos a analisar os Anexos do Acordo PLR 2017.

O Anexo I determina que somente haverá distribuição de resultado se for alcançado o Índice de Lucratividade do banco. Tal índice leva em consideração o resultado líquido antes das despesas tributárias, imposto de renda e contribuição social e participações estatutárias no lucro, descontado da variação do Certificado de Depósito Bancário – CDI sobre o patrimônio líquido médio do ano. Se o resultado for positivo, considera-se atingido o índice, e a PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado, podendo sofrer uma variação de até 5% (cinco por cento).

O Anexo II determina que os empregados farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no máximo 200 (duzentos) salários mensais, podendo ser excedido até 4 vezes esse limite, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional. Ou seja, o valor da PLR pode ser superior a 800 (oitocentos) salários mensais.

Ainda no Anexo II, caso seja atribuída ao empregado uma PLR superior a R\$ 400.000,00, ele somente receberá o total da participação caso permaneça como empregado do banco até a data do pagamento da parcela excedente.

Já no Anexo III é determinado que o processo de avaliação é composto de dois pilares: (i) metas a serem atingidas, representando 60% (sessenta por cento) do processo, e (ii) competências (como o resultado deve ser atingido), representando 40% (quarenta por cento) do processo. As metas são estabelecidas considerando-se que: (i) metas e resultados são relacionados a macro objetivos da área; (ii) considerar resultados diretamente relacionados ao negócio; (iii) escopo e responsabilidade dos empregados.

O processo de avaliação individual é composto de: (i) Autoavaliação (em relação a metas e competências), (ii) Avaliação de competências 360° (como o colaborador se comportou, suas atitudes, como mobilizo recursos no alcance de resultados), (iii) Avaliação livre (de qualquer colaborador para qualquer avaliado) e (iv) Avaliação gestor (avalia metas e competências do subordinado com base na autoavaliação, na avaliação 360° e na avaliação livre).

A metodologia do processo de avaliação possui as seguintes etapas: (i) Definição de metas: realizada entre o avaliado e seu gestor, e inserida no sistema; (ii) Revisão: no meio no ano, os avaliados podem acessar o sistema e alterar suas metas; (iii) Avaliação 360°: os avaliados escolhem de 3 a 7 avaliadores; (iv) Período de Avaliação: começa com a autoavaliação, seguida pelas avaliações 360° e livres. Baseado nessas avaliações, o gestor realiza a avaliação final; e (v) O sistema abre para validação do avaliado, que passa a ver sua nota final.

Verifica-se da leitura dos Anexos do Acordo que o instrumento utilizado para nortear o pagamento da PLR é carente de regras objetivas, vale dizer, é repleto de subjetividade. Exemplo disso acontece quando da definição do limite máximo a ser recebido por cada funcionário, ao prever a possibilidade de ser excedido até 4 vezes esse limite, ou ainda, um valor acima disso, **em caráter excepcional**. Ora, o Acordo e seus Anexos, em nenhum de seus itens, traz a indicação do que seria um caráter normal, ordinário, e do que seria um caráter extraordinário, excepcional.

Também não menciona quem determinaria essa excepcionalidade e, uma vez determinada, em até quanto mais esse limite máximo poderia se excedido. O que seria esse caráter excepcional? Ele é aplicável a qualquer cargo ou função? Depende do grau de hierarquia do empregado? Depende de algum outro fator ou condição pessoal do empregado? Quem decide essa excepcionalidade? É o Presidente do Banco? O Conselho de Administração? O gestor da área? O próprio empregado? Não se pode responder tais indagações uma vez que nada é dito no Acordo a respeito desse caráter excepcional.

Com relação aos critérios de avaliação individual estabelecidos, verifica-se que 60% desse processo de avaliação é referente ao atingimento de metas pelo empregado. Porém, tais metas resultam de um acordo realizado entre o empregado e seu gestor, podendo ser alterado pelo funcionário, caso entenda necessário, no meio do ano. A partir de mais essa subjetividade, pode-se questionar: para diferentes funcionários de uma mesma área, com o mesmo cargo, a mesma função e o mesmo gestor, são acordadas as mesmas metas? E quando possuem funções equivalentes em áreas distintas, com gestores diferentes, as metas são equivalentes? Como esperar o engajamento desses empregados se pode haver dúvidas a respeito da definição das metas?

Ainda no tocante à avaliação individual, o ato final do processo cabe ao gestor, baseado nas autoavaliações, nas avaliações 360° e nas avaliações livres. Somente na avaliação do gestor e na autoavaliação é considerado o atingimento das metas (lembrando que o avaliado e o gestor definiram em conjunto tais metas, conforme descrito no parágrafo anterior). Na avaliação 360° o avaliado escolhe entre 3 (três) e 7 (sete) avaliadores, que podem ser da sua área na empresa ou não, podendo ser inclusive seus subordinados, para que sejam avaliadas as suas atitudes e comportamentos no alcance dos resultados. A ainda temos as avaliações livres, que são feedbacks livres que podem ser encaminhados de qualquer empregado para qualquer empregado.

Através do Termo de Intimação Fiscal nº 04 o contribuinte foi intimado a apresentar, por amostragem, algumas avaliações de desempenho, a fim de se verificar o processo dessas avaliações.

Como resposta foi apresentada uma planilha em formato Excel (XLS), denominada Doc 02 – Avaliações 2017, na qual são apresentados os dados do avaliado, os dados dos avaliadores, o modo da avaliação (autoavaliação, gestor, 360º), o conceito (nota) atribuído e um comentário do avaliador. Não há nenhuma data inserida na planilha, não constam quaisquer assinaturas, seja do avaliado, seja dos avaliadores, seja do gestor, ou mesmo de qualquer outro funcionário do Banco responsável, por exemplo, pelo processamento do pagamento da PLR.

Ainda, não há nenhuma menção às metas estipuladas, nenhuma correlação entre previsto e realizado, lembrando que o atingimento de metas corresponde a 60% do processo avaliativo. Nem mesmo na autoavaliação e na avaliação do gestor,

nas quais são esperadas considerações sobre o atingimento das metas, esse fato é mencionado.

Também não há menção ao valor da PLR obtido ao final do processo de avaliação, se foi atingido o limite máximo de 200 (duzentos) salários mensais nem se houve a aplicação do fator multiplicador, o qual pode chegar acima de 4 (quatro) vezes o limite máximo.

A ausência de regras objetivas, ou seja, a subjetividade do Acordo fica ainda mais evidente quando comparamos os resultados das avaliações individuais entre si, mesmo que apresentadas em planilha no formato Excel, e com os montantes pagos a título de PLR. Vejamos o quadro a seguir:

(...)

Pelas avaliações individuais analisadas por amostragem, vemos que há 4 (quatro) empregados com resultado Excelente, 12 (doze) empregados com resultado Muito Satisfatório e 8 (oito) empregados com resultado Satisfatório.

Entre aqueles com resultado Excelente, somente a empregada Ottilia Duarte foi avaliada pelo seu gestor. Os demais se autoavaliaram (Excelente) e receberam as Avaliações 360° e Avaliações Livres, as quais variaram entre Satisfatória, Muito Satisfatória e Excelente. Não obstante esse fato, há uma enorme diferença entre os valores atribuídos a eles a título de PLR, seja em Reais (entre R\$ 224.756,42 e R\$ 14.497.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 32 e 754 salários mensais recebidos a título de PLR).

Entre aqueles com resultado Muito Satisfatório, a situação não é diferente. Também há uma enorme diferença entre os valores atribuídos a título de PLR, seja em Reais (entre R\$ 207.756,42 e R\$ 4.997.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 19 e 308 salários mensais recebidos a título de PLR).

E a condição de subjetividade se repete entre aqueles com resultado Satisfatório, com os valores atribuídos a título de PLR serem muito discrepantes, seja em Reais (entre R\$ 207.756,42 e R\$ 4.997.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 20 e 191 salários mensais recebidos a título de PLR).

Maior subjetividade ainda encontramos quando comparamos empregados com diferentes resultados. Por exemplo, um funcionário com resultado Muito Satisfatório recebe mais salários mensais (112 salários) do que outro com resultado Excelente (32 salários). Ou um empregado com resultado Satisfatório recebe mais salários mensais (191 salários) do que outro com resultado Muito Satisfatório (19 salários). Importante ressaltar que nessa comparação não é considerado o valor da PLR, pois há cargos e funções distintas, mas sim a quantidade de salários mensais atribuída a título de participação nos lucros.

Diante de todas as subjetividades apontadas nos parágrafos anteriores, fica evidente que o Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados – 2017, aqui analisado, incluindo seus Anexos, possibilitou ao Banco BTG Pactual remunerar

seus empregados a título de PLR de forma discricionária, atribuindo o valor que quis, para quem quis.

(...)

Além da infração à legislação relatada anteriormente (ausência de regras objetivas), há ainda aquela relacionada ao fato de ter a empresa efetuado pagamento de remunerações muito elevadas a título de PLR, configurando uma substituição ou um complemento à remuneração dos empregados.

(...)

Do exame das folhas de pagamento e das planilhas elaboradas pelo contribuinte apresentadas em resposta aos Termos de Intimação Fiscal lavrados no curso da ação fiscal, há diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excede em dezenas, até centenas de vezes o valor do respectivo salário base mensal. Há situações, por exemplo, em que o valor da PLR anual excede em mais de 300 (TREZENTAS) vezes o salário base mensal do empregado, chegando, em 1 (um) caso, a exceder em mais de 750 (SETECENTOS E CINQUENTA) vezes. Ou seja, há casos em que a PLR corresponde a mais de 60 (SESSENTA) ANOS de salário base mensal, conforme se verifica, exemplificativamente, no quadro reproduzido anteriormente nesse Relatório Fiscal ao tratar das Avaliações de Desempenho.

Tal situação refere-se às rubricas de pagamento 0285 – PARTIC DE LUCROS ART 7 CF e 2285 – PLR ART 7 CF DIFERIDO, vinculadas ao Acordo de PLR e seus Anexos, analisados anteriormente.

Percebe-se, portanto, que as verbas assim pagas a título de PLR pela empresa, nada mais são do que instrumentos de premiação, gratificação, bonificação ou qualquer que seja sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, constatamos que diversos empregados receberam valor superior a sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição previdenciária alguma. A verdadeira remuneração desses empregados não é o salário “oficial” que recebem, e sim os valores substanciais travestidos de participação nos lucros ou resultados.

É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido muitas vezes a remuneração variável passa a ser mais relevante do que o salário contratual. É o chamado “pacote de remuneração” anual, composto de salário base, acrescido de bonificações. Ocorre que, quando a participação nos lucros ou resultados paga pela empresa sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base do empregado, resta evidenciada a existência de **substituição da remuneração**. A formação desse pacote remuneratório afronta a real essência da participação nos lucros, que é proporcionar a possibilidade ou expectativa (mas não a certeza) de o empregado ser valorizado em decorrência do seu empenho e desempenho. O valor pago a título de PLR não pode ter caráter substitutivo ao salário, caracterizado por valor

excessivo e anormal em relação a este. Esse fato contraria claramente o caput do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, o qual prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, conforme descrito acima, para muitos empregados a PLR passa a ser a sua remuneração principal e, como tal, deve integrar o salário de contribuição.

Diante de um quadro como o apresentado, e das disposições legais sobre o tema, algumas questões surgem. Um pagamento desproporcional como esse pode ter por fim o que está preconizado na CF88, ou seja, a integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? Sentem-se todos os empregados devidamente incentivados sendo conhecedores da discrepância dos valores existentes entre eles? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou resultados ou outra forma de remuneração?

Assim sendo, não se evidencia aqui base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados, ou a distribuição de valores tão significantes.

(...)

Em anexo ao presente Relatório Fiscal encontra-se uma planilha denominada PLR – Relação entre PLR e Salário dos Empregados, na qual é demonstrada a relação entre os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e os salários mensais dos empregados, por CPF do empregado, Valor da PLR, Valor do Salário Mensal e a Relação Mensal e Anual entre esses valores.

(...)

A transcrição do relatório fiscal é longa, porém necessária para entender os elementos de prova examinados pela autoridade tributária e compreender as conclusões a que chegou sobre a existência de irregularidades no programa de participação nos lucros decorrente do acordo coletivo de trabalho.

d. 1) Ausência de regras claras e objetivas

A primeira observação recai sobre a acusação fiscal de ausência de regras objetivas no instrumento decorrente da negociação, o qual estaria repleto de subjetividades na definição da participação individual de cada empregado nos lucros da empresa.

Os critérios para pagamento da participação nos lucros estão estabelecidos nos Anexos I, II e III, integrantes do acordo coletivo.

Trata o Anexo I do índice de lucratividade das empresas do Grupo BTG Pactual, medido segundo o resultado do período de apuração, que, uma vez alcançado, haverá distribuição do resultado líquido aos empregados (fls. 170).

A participação dos empregados nos lucros corresponde a 25% do resultado líquido antes das despesas tributárias, com variação de, no máximo, 5%, quando o índice de lucratividade

fosse acentuadamente superior ou inferior àquele auferido nos três exercícios imediatamente anteriores.

Por sua vez, o Anexo II contém as regras e os critérios gerais para pagamento da participação nos lucros, decorrente do lucro auferido pelo Grupo BTG Pactual combinado com a avaliação individual do empregado (fls. 171/172).

De acordo com o documento, os empregados farão jus ao recebimento de, no máximo, 200 (duzentos) salários mensais, a título de participação nos lucros, podendo o pagamento exceder tal limite em casos excepcionais descritos no item 6 (cf. item 3).

O valor final da participação pode superar 4 (quatro) vezes o limite máximo, ou seja, alcançar mais de 800 (oitocentos) salários mensais, conforme multiplicador associado à avaliação geral do empregado, assentado nos conceitos “Não Satisfatório (NS)”, “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório” (MS)” e “Excelente (E)”, que são definidos pelo resultado das metas e do nível esperado para as competências do empregado (cf. item 6).

Reproduzo quadro do Anexo II (fls. 172):

Avaliação Geral do EMPREGADO	Fator multiplicador a ser utilizado para exceder o limite máximo estabelecido no item 3 acima
NÃO SATISFATÓRIO (NS)	-
SATISFATÓRIO (S)	Até 2x o limite máximo
MUITO SATISFATÓRIO (MS)	Até 4x o limite máximo
EXCELENTE (E)	Acima de 4x o limite máximo

Por último, tem-se o Anexo III, que compreende as regras de avaliação do desempenho individual, em que as metas dos empregados representam 60% do processo e as competências, 40%.

O processo de avaliação geral é composto de autoavaliação, avaliação de competência 360° (3 a 7 avaliadores escolhidos pelo funcionário), avaliação livre (por qualquer colaborador) e, por último, avaliação das metas e competências pelo gestor.

É mencionada a possibilidade de revisão das metas no meio do ano, por iniciativa dos próprios funcionários que poderão alterá-las, ficando sujeita essa alteração à aprovação do gestor direto (fls. 173/174).

Pois bem. O conjunto probatório colhido pela fiscalização é sério e convergente para demonstrar que o acordo coletivo e seus anexos possuem subjetivismo e discricionariedade e, portanto, não atendem ao determinado pela Lei nº 10.101, de 2000.

Fundamenta-se, a seguir.

Inicialmente, a autoridade fiscal questionou o aparente subjetivismo do critério de avaliação individual, na medida em que a definição das metas é produto de acordo entre empregado e gestor, podendo ser alteradas pelo funcionário, caso entenda necessário, no meio do ano.

De fato, ainda que a alteração do pactuado no curso do período de aferição dependa da anuência do gestor direto, essa flexibilidade tem o potencial de beneficiar alguns empregados em detrimento de outros, acentuando a chance de discricionariedade no pagamento da participação nos lucros.

Mais relevante, contudo, são dois aspectos:

- (i) possibilidade de aplicar um multiplicador para extrapolar o limite de 200 salários mensais, para fins de recebimento da participação nos lucros; e
- (ii) existência de um intervalo de valores possíveis dentro de um mesmo resultado de avaliação do empregado quanto às metas pactuadas e ao nível esperado para as competências.

Consta que o valor da parcela devida a título de participação nos lucros poderia ultrapassar o limite de 200 salários mensais, fixado para todas as áreas da empresa, quando a avaliação geral do empregado resultar em “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

O instrumento decorrente da negociação, incluindo seus três anexos, são omissos quanto aos critérios para aplicação ou não do multiplicador de salários, que pode exceder até quatro vezes o limite de 200 salários, ou ainda, um valor acima disso.

O Anexo II faz referência a casos excepcionais. Mesmo assim não é possível identificar como se daria a decisão ou não pelo fator multiplicador para o empregado classificado nos conceitos no “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

Acrescente-se que, na hipótese de “Excelente (E)”, nenhum dos itens do acordo e seus anexos especifica até quanto o limite máximo poderia ser excedido, acima de 800 salários mensais, e quais os critérios para se decidir pelo pagamento, gerando certamente obscuridades, conforme indica o relatório fiscal.

Em tese, a avaliação “Satisfatório (S)” pode gerar pagamentos de até 400 salários mensais, ou seja, entre 1 e 400 salários. A avaliação geral “Muito Satisfatório” (MS), até 800 salários mensais, isto é, entre 1 e 800 salários. Por fim, a avaliação “Excelente (E)” pode propiciar pagamentos acima de 800 salários.

No acordo e seus anexos não consta parâmetro algum para a escolha de valores dentro do intervalo de salários mensais, numa mesma avaliação geral, apenas é viável extrair seu limite mínimo e máximo.

A Lei nº 10.101, de 2000, impõe que os instrumentos de negociação devam conter regras claras e objetivas de forma a afastar dúvidas ou incertezas que possam vir a frustrar o direito do trabalhador quanto à sua participação na distribuição de lucros, mesmo que os beneficiários sejam empregados hipersuficientes, profissionalmente qualificados e esclarecidos sobre seus direitos trabalhistas e previdenciários.

O recurso voluntário faz questão de destacar que todos os empregados receberam a participação dentro do limite máximo da respectiva faixa, respeitando a avaliação “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

Ocorre que isso não significa que há regras claras e objetivas.

A questão central do presente processo, considerando o arcabouço acusatório, é a ausência de regras e critérios objetivos para definir o multiplicador de salários, ou seja, o número de salários mensais que corresponderá ao valor da participação do empregado nos lucros, individualmente considerada.

É dizer, os critérios e as condições que diferenciam rigorosamente, sem deixar margem à discricionariedade do empregador, os pagamentos a título de participação nos lucros para um e outro empregado do Banco BTG Pactual S/A, tendo em conta a aplicação ou não do multiplicador específico de salários quando recebem uma mesma ou diferentes notas em sua avaliação de desempenho.

Convém dizer, desde já, que o valor individual da participação do empregado não é equivalente ao simples quociente entre lucro, passível de distribuição no período, e número de empregados beneficiários do programa.

O acordo coletivo, datado de 14/12/2016, expressamente ressalva que os valores previstos no Anexo II representam um mínimo, sendo possível o pagamento de valor superior, a título de participação nos lucros, nas hipóteses em que o desempenho e contribuição individual ultrapassem o esperado ou negociado (cláusula quinta, parágrafo primeiro).

Através do TIF nº 04, a autoridade fiscal solicitou, por amostragem, avaliações de desempenho, a fim de verificar o processo para chegar ao valor da participação nos lucros.

Como resposta à intimação, a empresa forneceu uma planilha em formato *.xls, denominada de “Doc. 2 – Avaliações 2017” (Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável, às fls. 175).

A planilha contém dados dos empregados avaliados e seus avaliadores, o tipo de avaliação, o conceito final atribuído e um breve comentário do avaliador sobre o profissional, de cunho geral e altamente subjetivo.

Conforme observado pela autoridade fiscal, não há datas ou assinaturas na planilha, tampouco colunas de metas estipuladas e cumpridas, comentários dos avaliadores sobre o previsto e o realizado, o multiplicador aplicado sobre o salário ou mesmo o valor da participação nos lucros ao final do processo de avaliação.

Na fase de impugnação, a recorrente afirma que juntou novamente aos autos a mesma planilha apresentada à fiscalização, contendo as avaliações detalhadas e individualizadas dos empregados, identificada como “Planilha Doc 06” (Termo de Anexação de Arquivo Não Paginável, às fls. 632).

Não é a mesma planilha. É visível o acréscimo de colunas com dados diferentes, inclusive atribuindo pesos (“Weight”) às metas e competências individuais, faltantes na planilha juntada pela autoridade fiscal. De qualquer modo, a planilha continua sem datas ou assinaturas, informações sobre multiplicador de salários e valores da participação nos lucros, entre outros aspectos.

Com os dados que foram disponibilizados, a autoridade fiscal realizou uma análise comparativa entre os resultados das avaliações individuais entre si, por amostragem, relacionando 8 (oito) empregados com avaliação “Satisfatório (S)”, 12 (doze) empregados “Muito Satisfatório (MS)” e 4 (quatro) empregados com resultado “Excelente (E)” (fls. 148/149).

O recurso voluntário apresenta uma série de argumentos para refutar as conclusões da autoridade fiscal, que, na sua essência, são semelhantes as razões trazidas na impugnação. Por concordar com os fundamentos da decisão recorrida, reproduzo trechos do acórdão de primeira instância (fls. 678/680):

10.15. A Impugnante sustenta que “vale exemplificar as comparações efetuadas no AI e a motivação da empresa, os quatro empregados abaixo receberam avaliações classificadas como “EX -EXCELENTE”, mas três deles ocupavam cargos de sócios de áreas de frontoffice e uma ocupava cargo como associate director de área do backoffice (Recursos Humanos)”.

Avaliado	Avaliação do Gestor	Salário Mensal	PLR acordo	Multiplicador	Cargo/Área
ODERVAL DUARTE	EX (auto)	25.199,64	14.497.756,42	575	Associate Partner – responsável empresa ECTP
ROBERTO MORENO	EX (auto)	16.585,98	12.497.756,42	754	Associate Partner – Frontoffice
ALEXANDRE CAMARA	EX (auto)	19.509,38	9.997.756,42	512	Associate Partner – Frontoffice
OTTILIA DUARTE	EX	6.967,82	224.756,42	32	Associate Director - Backoffice

10.16. Como se observa da tabela juntada pela Impugnante, os segurados Roberto Moreno e Alexandre Câmara, com avaliação “EX-EXCELENTE” e exercendo o mesmo cargo/função (Associate Partner- Frontoffice), receberam participação nos lucros e resultados bem diferentes, cujos multiplicadores são, respectivamente, 754 e 512, e valores de PLR de R\$ 12.497.756,42 e R\$ 9.997.756,42.

10.17. A Impugnante argumenta, ainda, que “o mesmo ocorre em relação aos empregados que receberam avaliações como "MS - Muito Satisfatório", em que se observa que os multiplicadores utilizados para o cálculo do pagamento de PLR muito se assemelha para cargos iguais e de mesma área”:

Avaliado	Avaliação do Gestor	Salário Mensal	PLR acordo	Multiplicador	Cargo/Área
DANIEL VAZ	MS	16.237,18	4.997.756,42	308	Associate Partner – Frontoffice IBD
ANNA LIPPEL	MS	9.713,30	747.756,42	77	Director - Frontoffice
RICARDO URAS	MS	8.435,82	747.756,42	89	Director – Frontoffice IBD
FREDERICO BAILUNE	MS	10.972,27	747.756,42	68	Executive Director – Frontoffice WM
EDUARDO HILUEY	MS	6.684,37	747.756,42	112	Associate Director – Frontoffice IBD
RAFAEL OSORIO	MS	6.954,84	622.756,42	90	Associate Director – Frontoffice IBD
BRUNO KORKES	MS	8.459,73	697.756,42	82	Director – Frontoffice crédito
VLADEMIR SILVA	MS	12.225,22	227.756,42	19	Executive Director – Backoffice (tesouraria)
ANDRE MONTUORI	MS	6.804,29	227.756,42	33	Associate Director – Backoffice (área técnica)
JOAO FERREIRA	MS	8.930,08	227.756,42	26	Associate Director – Frontoffice IBD

10.18. Observa-se também nesta tabela que os segurados Eduardo Hiluey e Rafael Osorio, com a avaliação de “MS – MUITO SATISFATÓRIO” e exercendo o mesmo cargo/função (Associate Director -Frontoffice), receberam também participação nos lucros e resultados bem diferentes, cujos multiplicadores são, respectivamente, 112 e 90, ou seja, PLR de R\$ 747.756,42 e R\$ 622.756,42.

10.19. Destaque-se, ainda, os segurados Fábio Nazari e Adriano Borges, com a avaliação de “SA – SATISFATÓRIO” e exercendo o mesmo cargo/função e no mesmo setor (Associate Partner –Frontoffice IBD), receberam participação nos lucros e resultados bem diferentes, cujos valores de PLR são, respectivamente, de R\$ 4.997.756,42 (multiplicador 135) e R\$ 3.597.756,42 (multiplicador 191).

Avaliado	Avaliação do Gestor	Salário Mensal	PLR acordo	Multiplicador	Cargo/Área
FABIO NAZARI	SA	37.050,00	4.997.756,42	135	Associate Partner – Frontoffice IBD

ADRIANO BORGES	SA	18.861,08	3.597.756,42	191	Associate Partner – Frontoffice IBD
----------------	----	-----------	--------------	-----	--

10.20. Como bem observou a Autoridade Fiscal, há uma enorme diferença entre os valores atribuídos a eles a título de PLR, seja em Reais (entre R\$ 224.756,42 e R\$ 14.497.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 32 e 754 salários mensais recebidos a título de PLR). Entre aqueles com resultado Muito Satisfatório, a situação não é diferente. Também há uma enorme diferença entre os valores atribuídos a título de PLR, seja em Reais (entre R\$ 207.756,42 e R\$ 4.997.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 19 e 308 salários mensais recebidos a título de PLR).

10.21. E a condição de subjetividade se repete entre aqueles com resultado Satisfatório, com os valores atribuídos a título de PLR serem muito discrepantes, seja em Reais (entre R\$ 207.756,42 e R\$ 4.997.756,42), seja em multiplicador do salário mensal (entre 20 e 191 salários mensais recebidos a título de PLR). Maior subjetividade, ainda, encontra-se quando se compara empregados com diferentes resultados. Por exemplo, um funcionário com resultado Muito Satisfatório recebe mais salários mensais (112 salários) do que outro com resultado Excelente (32 salários). Ou um empregado com resultado Satisfatório recebe mais salários mensais (191 salários) do que outro com resultado Muito Satisfatório (19 salários), conforme planilhas de fls. 176 a 247. Importante ressaltar que nessa comparação não é considerado o valor da PLR, pois há cargos e funções distintas, mas sim a quantidade de salários mensais atribuída a título de participação nos lucros.

(...)

Note-se que empregados com o mesmo conceito na avaliação, exercendo o mesmo cargo/função na empresa, na mesma área de atuação, receberam valores bem diferentes a título de participação nos lucros.

Em todos os casos, o acordo coletivo, sobretudo seus três anexos, não possuem as informações básicas à compreensão da forma como, individualmente, será definido o multiplicador exato incidente sobre o salário mensal do empregado, utilizado para calcular o valor da participação nos lucros devida no período de aferição.

Explica a recorrente que a diferenciação de um caso para outro de empregados que ocupavam o mesmo cargo/função e receberam a mesma avaliação decorre apenas da média das avaliações, conforme expressamente determinado pelas regras previstas no acordo de participação nos lucros ou resultados.

Os anexos do acordo coletivo não dão respaldo a tal afirmação.

Segundo o instrumento decorrente da negociação, particularmente o seu Anexo II, a distribuição da participação nos lucros levará em conta o valor do lucro auferido e a avaliação individual do empregado. Para a avaliação individual, interessa o grau de cumprimento de metas e

resultados, assim como a demonstração de competências esperadas para a atividade/função, dentro de um processo em que objetivos organizacionais estão alinhados aos individuais.

Os parâmetros “Não Satisfatório (NS)”, “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório” (MS)” e “Excelente (E)”, de que trata o item 6 do Anexo II, estão associados ao resultado da avaliação geral/final do empregado.

No acordo e seus anexos, juntados aos autos, não há qualquer menção à média das avaliações, número de avaliadores ou quantidade de avaliações para diferenciar os pagamentos a título de participação nos lucros.

Por sinal, o recurso voluntário não é capaz de apontar, concretamente, qual a parte do Anexo III que comprovaria a interferência da média das avaliações no valor da participação nos lucros da empresa.

Não custa recordar que no instrumento de negociação foi estabelecida uma dinâmica, composta de autoavaliação, avaliação de competência 360°, avaliação livre e, ao final, avaliação do gestor, que combinadas fecham o processo de avaliação. Assim, chega-se a um conceito final para o pagamento da participação nos lucros, conforme sugerem as colunas das planilhas de avaliações individuais em formato *.xls (fls. 175 e 632).

Outrossim, em momento algum a recorrente se dispõe a apresentar uma memória de cálculo que mostre os efeitos da média das avaliações e, quando aplicado, do fator multiplicador de salários, no cálculo da participação nos lucros dos empregados, de maneira a confirmar os valores devidos. Trata-se apenas de narrativa desprovida de prova material.

Alega a recorrente que há uma lógica pré-determinada para a aplicação dos multiplicadores com base nos cargos e funções ocupados pelos empregados e nas respectivas notas de avaliação de desempenho. Desse modo, há equívoco em comparar pagamentos efetuados a profissionais de áreas distintas ou com funções diversas.

É natural que empregados que atuam em áreas ou funções estratégicas possam receber uma maior participação nos lucros, na medida em que contribuem de uma forma mais efetiva e direta para a sua formação.

Contudo, como destacou a decisão de piso, o acordo coletivo e seus anexos são carentes de conteúdo objetivo que permita chegar a uma conclusão dessa natureza.

No presente caso, o instrumento de negociação, e seus anexos, deixam lacunas importantes, fundamentais para a disciplina do programa de participação, possibilitando ao Banco BTG Pactual S/A recompensar seus empregados de forma discricionária, atribuindo valores diferentes para empregados no mesmo cargo, função e/ou área, ou não, com a mesma avaliação geral, ou não, sem que essa diferenciação esteja objetivamente delimitada nos documentos, previamente à assinatura.

Como visto, a exigência de regras claras e objetivas no instrumento decorrente da negociação é condição que visa assegurar ao empregado a compreensão da forma de distribuição

da participação nos lucros. No caso dos autos, deveria levar a conhecer de antemão o valor individual que seria devido considerando estimativa de lucro auferido e resultados possíveis para a avaliação individual de desempenho. Porém, não cumpre, em sua integralidade, tais condições previstas em lei.

O instrumento decorrente da negociação faz alusão a que os critérios e as condições para pagamento da participação, baseada no lucro da empresa e nas avaliações anuais individuais dos empregados, foram amplamente divulgados internamente, sendo de conhecimento de todos os envolvidos no acordo coletivo.

A Lei nº 10.101, de 2000, não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no corpo do instrumento de negociação coletiva, devendo lá se esgotar. É possível admitir o detalhamento pormenorizado em documentos apartados ou, até mesmo, em outros canais de comunicação internos, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, que definiram os direitos substantivos da participação e as regras adjetivas, com pleno acesso e prévio conhecimento dos trabalhadores.

Aqui, entretanto, as lacunas não são meros detalhes para operacionalizar o programa de distribuição de lucros, mas sim dizem respeito à própria fixação dos direitos substantivos da participação.

Enfim, por contrariar o instrumento decorrente da negociação as disposições contidas em lei, em especial do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000, resta manter a decisão de primeira instância que confirmou a incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros sobre os valores pagos a título de participação nos lucros, objeto dos autos de infração.

d. 2) Pagamento como substituição ou complemento à remuneração

De acordo com a fiscalização os elevados valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados configurariam uma substituição ou complemento à remuneração dos empregados (art. 3º, “caput”, da Lei nº 10.101, de 2000).

Afirma a autoridade fiscal que os pagamentos são excessivos e anormais, em que a participação nos lucros é mais relevante que o próprio salário do empregado. Além dos valores significativos, a participação nos lucros é desigual entre os empregados, o que compromete a finalidade de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, fim preconizado na Constituição da República de 1988.

Por sua vez, em tópico específico, o recurso voluntário defende que a Lei nº 10.101, de 2000, não proíbe, nem veda, nem restringe de qualquer forma, o valor dos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados, sendo dever da fiscalização comprovar que a empresa autuada estaria complementando/substituindo a remuneração do trabalhador, insuficiente a mera alegação de pagamentos em valores elevados.

Pois bem.

De fato, a Lei nº 10.101, de 2000, não estipula 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.

Não estabelece parâmetro objetivo para efetivar o comparativo do salário com a participação nos lucros ou resultados, isto é, qual seria a proporcionalidade aceitável entre o salário mensal ou anual e os pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados para afastar o caráter de remuneração pelo trabalho.

Ademais disso, a legislação deixa liberdade 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 há determinação para pagamentos equânimes entre os funcionários a fim de legitimar o gozo do benefício fiscal.

Eventualmente, para coibir distorções significativas nos programas, com repercussão na incidência de contribuição previdenciária, estudos poderão propor alterações legislativas, por exemplo, para limitar o percentual da participação em relação ao salário do empregado, ou outra medida voltada à proteção dos interesses dos trabalhadores e/ou da Previdência Social. Até lá, vale a liberdade do texto em vigor, onde o legislador não quis restringir.

O pagamento da participação no presente caso tomou como parâmetro o índice de lucratividade das empresas do Grupo BTG Pactual, calculado em conformidade com o Anexo I, conforme anteriormente exposto.

É sabido que há grande lucratividade nas instituições financeiras, em patamares expressivos, com variações ano a ano. Naturalmente quanto maior o percentual de lucro a ser distribuído, maior será o valor recebido pelos trabalhadores, até porque, nesse segmento econômico, o esforço de poucos profissionais qualificados é capaz de contribuir significativamente para a lucratividade da empresa.

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 lucros, desde que, evidentemente, as regras estejam claras e objetivamente delimitadas no instrumento decorrente da negociação.

Dessa forma, o pagamento de valores elevados ou desproporcionais não configura uma infração autônoma, que possa de forma isolada fundamentar a inclusão da parcela na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Aparece como um elemento para convencimento do órgão julgador, cuja força axiológica como prova será avaliada no caso concreto.

Ao mesmo tempo que a planilha elaborada pela fiscalização revela a existência de valores individuais impactantes, que superam R\$ 10 milhões, ou ultrapassem 80 vezes o salário anual, há uma quantidade expressiva de valores menores de participação nos lucros, que giram na

faixa de 1 salário anual ou menos. Outrossim, os salários mensais dos empregados listados pela fiscalização não parecem ser baixos ou desprezíveis, como regra (fls. 207/247).

Então, dada a alta lucratividade bancária, a alegação fiscal sobre pagamentos vultosos aos empregados, em nível bastante superior ao salário mensal, não é suficiente para desnaturar a natureza dos valores pagos a título de participação nos lucros. De igual modo, a distribuição de forma desigual entre os empregados.

Resultante da tradicional distribuição do ônus probatório, caberia à fiscalização demonstrar concretamente, através da linguagem de provas, que os valores desses salários estão em patamar inferior à média do mercado, sobretudo de outras instituições financeiras, consistindo o pagamento da participação nos lucros uma estratégia do empregador para substituir ou complementar a remuneração do empregado, destinada a retribuir o trabalho.

De qualquer modo, como bem afirmou o recurso voluntário, o acórdão recorrido em momento algum baseou o seu entendimento nos altos valores pagos a título de participação nos lucros, ou na disparidade de pagamentos entre os empregados, assim como também é a fundamentação do presente voto. Aliás, lá a instância julgadora abordou a matéria apenas na preliminar de nulidade.

Em síntese, a tributação dos pagamentos a título de participação nos lucros resta mantida pelos fundamentos do tópico anterior, ou seja, por não constar regras objetivas no instrumento decorrente de negociação coletiva, descumprindo o requisito do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

Conclusão

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess