



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16327.720982/2017-63
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-005.193 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BANCO CITIBANK S. A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

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

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (julho), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

PAGAMENTO DE PLR AO DIRETOR ESTATUTÁRIO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO

EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP, DIRF, DIPJ, contabilidade e outros, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, poderia receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando os diretores empregados como contribuintes individuais, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que os diretores estatutários possuem poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregados, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação.

SALÁRIO INDIRETO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PRÊMIOS AOS EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE JUSTIFICATIVA. INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive aqueles recebidos a título de prêmios e incentivos, vinculados ao desempenho e não justificado.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Os bônus de contratação (*hiring bonus*) têm natureza remuneratória por representarem parcelas pagas como gratificação pela contratação do beneficiário para prestar serviços à pessoa jurídica por um dado período de tempo.

TERÇO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O terço de férias está abarcado no conceito de salário-de-contribuição, assim definido nos termos dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, c/c o § 4º do art. 214 do Decreto nº 3.048/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os pagamentos relacionados as rubricas "PLR de Empregados", que tenham sido pagos com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012, bem como os pagamentos de "PLR dos Administradores". Vencidos

os conselheiros: Leonam Rocha de Medeiros (relator), e Virgílio Cansino Gil, que votaram por excluir também os valores referentes a "Hiring Bônus"; Martin da Silva Gesto, que votou por dar provimento para excluir os valores relativos ao "Hiring Bônus" e, ainda, aos "Prêmios"; e Ronnie Soares Anderson, que votou por dar provimento em menor extensão no que diz respeito à rubrica PLR Empregados. Acordam ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso no tocante aos valores pagos a título de "Terço de Férias", vencidos os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Martin da Silva Gesto, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Virgílio Cansino Gil, que deram provimento ao recurso nesse ponto. Votou pelas conclusões no que se refere ao "PLR dos Administradores" o conselheiro Ronnie Soares Anderson, o qual foi designado para redigir o voto vencedor relativamente ao "Hiring Bônus" e ao "Terço de Férias".

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chierogatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.954/2.023), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.876/1.929), proferida em sessão de 12/09/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 04-46.637, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento Campo Grande/MS (DRJ/CGE), que, por unanimidade de votos, rejeitou as preliminares arguidas e julgou improcedente à impugnação (e-fls. 1.739/1.806), mantendo integralmente o crédito tributário lançado (e-fls. 1.135/1.147 e 1.149/1.162) no valor de R\$ 96.036.138,12 (noventa e seis milhões e trinta e seis mil e cento e trinta e oito reais e doze centavos, e-fls. 1.717/1.718, 1.135 e 1.149), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a

administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimento formal e participação efetiva dos trabalhadores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação, integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PREMIAÇÃO. HABITUALIDADE.

Integra o salário-de-contribuição o pagamento ao segurado de premiação ou gratificação de produtividade revestida de habitualidade, independente do nome juris.

PARCELAS NÃO INCIDENTES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A Lei estabelece como regra a incidência tributária sobre a totalidade dos rendimentos pagos ao trabalhador, a qualquer título, e relaciona as verbas que não compõe a base de cálculo das contribuições sociais de forma taxativa que impõem a interpretação restritiva.

VINCULAÇÃO ÀS DECISÕES JUDICIAIS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES.

A Receita Federal do Brasil somente estará vinculada à decisão proferida na sistemática dos recursos repetitivos, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nesse sentido.

ACRÉSCIMOS LEGAIS.

Os acréscimos legais devidos por força de lei, tem aplicação obrigatória com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0816600.2016.00165, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 a 31/12/2013, com auto de infração lavrado em 27/11/2017 (e-fls. 1.135/1.147 e 1.149/1.162), notificado o contribuinte em 30/11/2017 (e-fls. 1.717/1.718), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 1.164/1.283), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irrisignação, pelo que passo a adotá-lo:

PROCESSO

Trata-se de processo de Impugnação em face da obrigação tributária relativa a Contribuições Sociais Previdenciárias apurada mediante Auditoria Fiscal que resultou no lançamento de crédito fiscal referente ao período de apuração de 01/2013 a 12/2013 (...):

(...)

LANÇAMENTO FISCAL

Em resumo, segundo o Relatório Fiscal (fl. 1.164-1.283), e demais relatórios integrantes e complementares, foram consignados os seguintes pontos acerca do procedimento fiscal:

2. Do Objeto do Lançamento

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

(i) Contribuição Previdenciária da Empresa ou do Empregador: à parte patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, Prêmios, Hiring Bônus e Terço de Férias, bem como à parte patronal sobre Participação nos Lucros dos Administradores; e

(ii) Contribuição para Outras Entidades e Fundos: à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, Prêmios, Hiring Bônus e Terço de Férias.

4. Dos Fatos Geradores

4.1 Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas: (a) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica; (b) as remunerações pagas aos diretores estatutários a propósito de Participação nos Lucros de Administradores” e (c) as remunerações pagas aos segurados empregados a título de Prêmios, Hiring Bônus e Terço de Férias; sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias.

4.2 Foram examinados, durante a auditoria fiscal, documentos tais como Livros Diário e Razão, Folhas de Pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, Guias da Previdência Social – GPS, Convenções Coletivas, Acordos Coletivos e Planos Próprios de Participação nos Lucros ou Resultados, Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF.

5. Da Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados

5.20 Solicitado a apresentar os Editais de Convocação e as Atas das Assembleias Gerais dos empregados acerca da deliberação para celebração dos acordos coletivos sobre PLR em apreço, o contribuinte somente informou, por intermédio da Carta Protocolo, de 21 de novembro de 2016: A assembleia é realizada através de negociação direta entre Febraban e Sindicato, não havendo envolvimento da instituição diretamente.

5.21 Ademais, o banco foi igualmente intimado a apresentar os registros dos Acordos Coletivos de PLR de 2012 e 2013 junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, tendo respondido, através da Carta Protocolo, de 21 de novembro de 2016 que Não foi realizado o registro do acordo junto ao Ministério do Trabalho e Emprego para o período.

5.22 Destarte, no caso concreto, não restou comprovada a realização de Assembléia Geral dos trabalhadores especialmente convocada para deliberar sobre a celebração dos Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados, conforme preconizado pelo art. 612 da CLT acima transcrito, nem o registro desses mesmos acordos junto ao Ministério do Trabalho e Emprego.

5.23 Em continuidade, faz-se necessário verificar se dos instrumentos decorrentes da negociação constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Vejam, para tanto, os textos dos acordos próprios de participação ora tratados.

[...]

5.25 Juntamente ao texto do acordo acima transcrito foi apresentado, durante a auditoria, um complemento na forma de cópia de fichas/diapositivos que se assemelham a uma cartilha explicativa e aparentemente constituem o anexo citado no corpo do acordo. Não há notícia de como esse anexo foi elaborado e aprovado. Salienta-se ainda que não existe qualquer referência no material que acompanha o Acordo de PLR em 2012 de que sejam tais fichas o Anexo citado no corpo desse.

5.26 No sentido de facilitar a compreensão do leitor e a procura no texto original, para a reprodução desse material dividiremos sua apresentação em itens, utilizando um item para cada ficha/diapositivo existente em tal cartilha do plano de PLR de 2012.

[...]

5.27 Em relação ao Acordo de PLR em 2013, sendo esse, em sua grande parte, idêntico ao Acordo de PLR em 2012, acima transcrito, nos restringiremos a citar apenas eventuais modificações, como a seguir:

[...]

5.28 Por sua vez, o material que acompanha o Acordo de PLR de 2013 é igualmente composto por fichas/diapositivos. Por ser tal documento de conteúdo bastante similar aos impressos que complementam o Acordo de PLR de 2012 e no intuito de evitar repetições desnecessárias, transcreveremos aqui somente as inovações trazidas pela Ficha n.º 09 (...).

[...]

5.29 Iniciando nossa análise dos Acordos de PLR utilizados para o pagamento da participação durante o exercício de 2013, observamos que o Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda de tais instrumentos de negociação institui um valor mínimo de PLR a ser pago através de tais planos, não compensável com a participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos e sobre a qual não se aplica qualquer eventual proporcionalidade pelo tempo de trabalho.

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

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

[...]

5.32 Observa-se que tal parcela adicional mínima, composta de um valor fixo, possui caráter obrigatório e independente de esforço individual, não havendo nenhuma relação entre o seu pagamento e o cumprimento de qualquer tipo de metas, objetivos, produtividade ou lucro pré-estabelecidos pelos acordos da PLR.

5.33 Sem embargo, a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, posto que representam uma espécie de prêmio, com montantes pré-determinados a todos, recebidos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado, em frontal desacordo com o art. 1.º, e o § 1.º do art. 2.º, ambos da Lei n.º 10.101/00.

[...]

5.35 Em prosseguimento, constata-se que a Cláusula Segunda dos Acordos de PLR de 2012 e 2013 prevê a instalação de um Sistema de Participação nos Lucros ou Resultados para o banco nos termos dos anexos que integram os citados acordos.

5.36 Tendo sido apresentadas em adendo aos Acordos de PLR em comento as cópias das fichas/diapositivos acima citadas e transcritas, as quais contêm informações acerca dos planos de PLR do banco em 2012 e 2013, trataremos nesta análise as referidas fichas como sendo os Anexos aos Acordos de PLR, mesmo que nelas não haja a expressa menção de tal status.

5.37 Consoante os Anexos aos Acordos de PLR de 2012 e 2013 (Fichas n.º 3 e 4), serão avaliados os desempenhos individuais, da área e do Citi Brasil para a concessão do benefício ora tratado aos funcionários “Nível Citi R/C10 e abaixo”, “Nível Citi S/C11 e acima” e para aqueles “Elegíveis a Programas de Remuneração Variável não Incluídos no Exceed independentemente do nível Citi”. Para tais colaboradores, as Fichas n.º 7 e 17 falam em desempenho individual medido através de Formulários Internos de Avaliação, enquanto as Fichas n.º 10 citam a existência de uma Avaliação de Performance Individual, disponível no Sistema de Avaliação oficial do banco. Ademais, para os “Empregados de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed independentemente do nível Citi”, as Fichas n.º 4 prevêem a utilização de uma regra própria e as Fichas n.º 14 explicitam que para tais colaboradores o programa prevê um grupo de indicadores para cada área de negócio que contempla o Programa Exceed, além da possibilidade de existência de pesos para os diferentes indicadores.

5.38 Diante de tais dispositivos, faz-se necessário questionar o momento de estabelecimento das regras para recebimento da PLR, já que no caso concreto questiona-se como poderá tal processo efetivar-se nas formas anteriormente descritas, uma vez que o Acordo de PLR do banco em 2012 foi celebrado em julho de 2012 e o Acordo de PLR de 2013 foi assinado em dezembro de 2013.

5.39 Ora, como poderiam ser entabuladas metas relacionadas a acordos que nem sequer haviam sido celebrados? De pronto, denota-se a impossibilidade de comprovação do estabelecimento, de acordo com a legislação pertinente, de objetivos ou metas a serem atingidos pelos beneficiários da participação em questão, uma vez que deveriam ter sido realizados previamente aos exercícios de apuração da PLR, ou seja, antes mesmo da celebração dos acordos que lhes dariam origem.

5.40 Vejamos com mais detalhes as estipulações contidas nos Acordos de PLR e seus anexos. Preliminarmente, nota-se que as Fichas n.º 2 nos trazem os objetivos dos projetos. Dentre estes encontramos: (a) reforçar os princípios de pagamento por performance, (b) direcionar as pessoas para melhoria dos resultados da área e (c) ter critérios claros para recompensar desempenho excepcional para os negócios.

5.41 Pois bem, o objetivo de acordos como os presentes é estabelecer as regras para a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, na forma da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, como elucida a Cláusula Primeira dos Acordos de PLR de 2012 e 2013, e não a gestão de operações da empresa, atributo gerencial desta. A própria lei regulamentadora da PLR trata a participação como um instrumento de integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade e não como instrumento de gestão operacional das empresas.

5.42 Nas descrições dos programas de PLR, chamadas de Aplicação do Plano, como transcrito acima (Fichas n.º 3 e 4), vemos que os mesmos contemplam quatro formas distintas, sendo duas gerais e duas específicas. Nas formas gerais temos as regras estabelecidas para os empregados “Nível Citi – R / C10 e abaixo” e “Nível Citi – S/C11 e acima”. Nas formas específicas observamos as regras relacionadas aos “Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed Independentemente do Nível Citi” e aos “Demais Funcionários Elegíveis a Programas de

Remuneração Variável Não Incluídos no Exceed Independentemente do Nível Citi”.

5.43 *Em nenhum momento, seja nos textos dos Acordos de PLR, seja em seus anexos, são evidenciados claramente os níveis de enquadramento dos empregados, nem quais deles são elegíveis ao programa Exceed ou a outros programas de remuneração variável existentes no banco. Não sabemos, portanto, se empregados, por exemplo, da área administrativa ou outros não especificados estão aqui abrangidos, indo de encontro ao incentivo à produtividade e à integração entre o capital e o trabalho, ambos prescritos pelo art. 1.º da Lei n.º 10.101/00.*

5.44 *No que tange à aplicação dos planos (Forma Geral) para os empregados “Nível Citi – R/C10 e Abaixo”, as Fichas ns.º 3, 5 e 7 estabelecem que:*

- *serão avaliadas as Dimensões de Performance da “Área” e “Individual”, sendo a última medida através do Formulário Interno de Avaliação;*
- *o cálculo da PLR se dará através de uma Matriz de Desempenho na qual as performances serão enquadradas nas faixas: “abaixo da meta”, na “meta” ou “acima da meta”, com avaliações individuais que serão avaliadas como: “eficaz”, “altamente eficaz” ou “excepcional”;*
- *o valor de PLR pago individualmente será uma porcentagem do salário base (definido pela Matriz de Desempenho). Tais valores poderão ser de 15%, 20%, 25%, 30%, 40%, 50%, 75% e 100% do salário base mensal em setembro (acrescido das verbas fixas de natureza salarial);*
- *os funcionários que obtiverem avaliações individuais de grau 4 ou 5 (não atendeu aos objetivos) ou 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação) receberão o valor mínimo estabelecido pelo acordo.*

5.45 *Observa-se que, para os empregados “Nível Citi – R / C10 e Abaixo”, os Acordos de PLR de 2012 e 2013 não estabelecem os objetivos e metas (individuais e de área) a serem atingidos, nem mecanismos de aferição e os critérios utilizados para a avaliação do desempenho. Os Anexos somente citam as avaliações possíveis, da área e individual, sem contudo traçarem a forma e os critérios em que serão baseadas. Não trazem o modelo do formulário interno de avaliação. Não fixam os parâmetros para o enquadramento do desempenho em: não atendeu aos objetivos, eficaz, altamente eficaz e excepcional. Aliás, as Notas 3 das Fichas n.º 7 falam em rating individual igual a 4 (não atendeu aos objetivos) ou 5 (não atendeu aos objetivos) enquanto que a Matriz de Desempenho, apresentada nas mesmas fichas, traz somente os ratings individuais iguais a: 1 (excepcional), 2 (altamente eficaz) e 3 (eficaz). Enfim, os acordos em discussão não apontam quais são as metas a serem alcançadas na área e individualmente para que os empregados possam fazer jus ao benefício.*

5.46 *Percebe-se nitidamente que a avaliação de desempenho individual é fator primordial na determinação do valor de PLR a ser distribuído a cada empregado. No entanto, em nenhum momento são apresentados: as regras que permeiam essa avaliação, as metas a serem atingidas (individuais e de área), o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, a forma como são avaliados, o modelo básico dessa avaliação individual. São apenas mencionadas a existência dessas metas e da avaliação, sem que nenhuma dessas duas integre os acordos firmados ou seus anexos, inviabilizando, dessa forma, o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá despende para receber a participação, em total confronto com as determinações legais.*

5.47 *Em relação à aplicação dos planos (Forma Geral) para os empregados “Nível Citi – S/C11 e Acima”, as Fichas ns.º 3, 5, 9, 10, 11 e 12 estabelecem que:*

- *serão avaliadas Dimensões de Performance do “País” da “Área” e “Individual” e para cada dimensão haverá um*

peso estabelecido de acordo com o nível Citi do beneficiário (conforme tabela apresentada nas Fichas n.º 9);

- a dimensão de performance / desempenho do “País” (resultado Brasil) corresponde ao mesmo valor, critério e definição utilizados para pagamento da PLR prevista nas Convenções Coletivas;

- a dimensão de performance / desempenho da “Área” (resultado de área) será obtida conforme “scorecard” específico de cada área;

- poderão ser utilizados como critérios de avaliação do desempenho da “Área” indicadores tais quais: retenção de clientes, crescimento da receita de negócios, qualidade da carteira, rentabilidade das contas, custos dos serviços, qualidade dos serviços e incidência de problemas;

- a dimensão de performance / desempenho “Individual” (resultado individual) será obtida através da Avaliação de Performance Individual do funcionário, disponível no Sistema de Avaliação oficial do banco – GTMS;

- aos resultados do “País” e da “Área” (faixas de 1 a 5) serão aplicados multiplicadores específicos por faixa e aos resultados “Individual” serão aplicados multiplicadores específicos por avaliação de desempenho (desempenhos de 1 a 6: excepcional, altamente eficaz, eficaz, parcialmente eficaz, não eficaz e não avaliado);

- conhecidos os resultados do “País”, da “Área” e “Individual”, será apurado o índice “base final” de cada beneficiário;

- o índice “base final” obtido será aplicado sobre o valor de referência definido para cada nível em função da área de atuação do funcionário (elaborado por consultoria externa) e determinará o valor inicial da PLR de cada funcionário;

- a soma dos valores iniciais da PLR de todos os beneficiários vinculados à mesma área ou sub-área será confrontado com o pool disponibilizado pela matriz do banco para pagamento da participação, podendo ajustes conforme a disponibilidade da verba;

- se não for disponibilizado pela matriz nenhum valor de pool para o “País”, o valor da PLR de cada funcionário corresponderá a 10% da remuneração fixa mensal, paga no mês de dezembro, desde que o resultado da avaliação individual seja 1, 2 ou 3, não se aplicando neste caso o multiplicador definido para a respectiva nota, garantindo-se o valor mínimo do programa próprio;

- o cálculo da PLR considerará o nível e o salário do funcionário na data de 30 de setembro;

- empregado com rating individual igual a 4 ou 5 (não atendeu aos objetivos) ou rating 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação), independente da nota do “País” e/ou da “Área”, terá garantido o valor mínimo do programa próprio.

5.48 Mais uma vez, nota-se que os Acordos de PLR de 2012 e 2013, para os empregados “Nível Citi – S/C11 e Acima”, não estabelecem os objetivos e metas a serem atingidos, nem os mecanismos de aferição e os critérios utilizados para a avaliação do desempenho do país, da área e individual. Os Anexos somente citam as avaliações possíveis, da área e individual, sem contudo traçarem os mecanismos de aferição e os critérios em que serão baseadas. Não determinam as metas a serem alcançadas para que cada empregado obtenha as faixas de pontos estabelecidas e que determinarão os fatores multiplicadores de “País” e “Área”. Não fixam os critérios para o enquadramento nas diferentes faixas de avaliação (pontos) dos desempenhos “País” e “Área”. Não fixam os critérios para o enquadramento do desempenho individual em: não avaliado, não eficaz, parcialmente eficaz, eficaz, altamente eficaz e excepcional.

5.49 De mais a mais, as Notas Explicativas (Fichas n.º 10) definem que o desempenho “País”, isto é, o “Resultado Brasil”,

corresponde ao mesmo valor, critério e definição, utilizados para pagamento de PLR prevista na Convenção Coletiva. Entretanto, não existe nas citadas Convenções Coletivas de PLR dos Bancos qualquer incentivo à produtividade, uma vez que a participação é composta de um valor fixo acrescido de uma porcentagem do salário do empregado, sem nenhuma regra ou objetivo a ser cumprido para sua obtenção.

5.50 Outrossim, ainda em Nota Explicativa (Fichas n.º 10), os Anexos aos Acordos de PLR de 2012 e 2013 determinam que o desempenho da “Área” será obtido conforme “scorecard” específico para cada área, de acordo com uma tabela de exemplo trazido pela citada Nota. Em nenhum momento são definidos os scorecards de cada área de atuação dos beneficiários, suas regras, mecanismos de aferição ou critérios de avaliação. Traz-se somente um exemplo no qual vemos a utilização de critérios tais como: retenção de clientes, crescimento da receita de negócios, qualidade da carteira, rentabilidade das contas, custos dos serviços, qualidade dos serviços e incidência de problemas.

5.51 Tratando-se agora da aplicação dos planos (Forma Específica) para os “Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed, independentemente do nível Citi”, as Fichas ns.º 4, 14 e 15 estabelecem que:

- os empregados serão avaliados de acordo com “regra própria”;*
- o programa prevê um grupo de indicadores para cada área de negócio que contempla o Programa Exceed;*
- cada indicador é definido em razão da função do empregado e da área de negócio;*
- conhecidos os indicadores, bem como os respectivos pesos (quando houver), é definida a meta individual de cada funcionário, sendo nesse momento então comunicado expressamente a cada beneficiário os seus indicadores, pesos e metas;*
- os indicadores, pesos e metas podem ser reajustados em virtude do momento econômico (local ou internacional), bem como em função da estratégia de negócios do banco, sendo sempre comunicado ao funcionário;*
- apurado o resultado atingido pelo funcionário nos meses efetivamente trabalhados no exercício, já com a ponderação dos respectivos pesos (quando houver) para cada indicador, serão aplicados multiplicadores ou redutores sobre este mesmo resultado, quando cabíveis;*
- o índice calculado será aplicado sobre a base previamente definida (valor de referência) para cada função/nível existente em cada área de negócio resultando no valor final da participação de cada beneficiário;*
- a base previamente definida (valor de referência) poderá ser um valor alvo ou o próprio indicador individual;*
- poderão ser utilizados pelas áreas, entre outros, os seguintes indicadores: Receita, Investimentos, Crédito, Contas, Qualidade de Vendas, Seguros, EBIT.*

5.52 Diante do exposto, notamos inicialmente que apesar dos Anexos aos Acordos de PLR estabelecerem a utilização de uma “regra própria” para os “Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed, independentemente do nível Citi”, consistindo esta em um grupo de indicadores, conforme “Scorecard”, para cada área de negócio (Programa Exceed), tal programa não consta dos acordos e seus anexos e não existem nos instrumentos de negociação as definições das diferentes áreas de negócios, nem a apresentação específica dos grupos de indicadores afeitos a cada uma delas (scorecards) e seus respectivos pesos para a definição das metas individuais dos beneficiários. Não é possível, desta forma, definir as regras cabíveis a cada beneficiário, em desacordo frontal à legislação específica, a qual exige a presença de regras claras e objetivas pactuadas previamente.

5.53 A ausência acima constatada distancia os acordos em tela dos preceitos legais sobre a matéria. Os próprios Anexos asseveram

que somente quando forem conhecidos os indicadores, bem como os respectivos pesos, é que será definida a meta individual de cada funcionário, sendo nesse momento então comunicado expressamente a cada beneficiário os seus indicadores, pesos e metas. Conclui-se claramente que as metas não são foram estabelecidas previamente em instrumentos de negociação com a participação de um representante do sindicato, mas são definidas a posteriori pelo banco.

5.54 Observa-se, ainda, que, de acordo com o exemplo apresentado nas Fichas n.º 15, após apurado o resultado do “scorecard” atingido pelo empregado, já com a ponderação dos respectivos pesos para cada indicador, serão aplicados multiplicadores ou redutores sobre este mesmo resultado do “scorecard”, de acordo com uma “curva de performance”, chegando-se a um índice o qual será aplicado sobre o valor de referência da função do beneficiário, resultando no valor da PLR deste. Salientamos aqui mais uma vez, correndo o risco da repetição, que em nenhum momento dos Acordos de PLR em apreço e de seus Anexos nos foram trazidos os indicadores (“scorecard”) a serem alcançados pelos beneficiários da participação, seus pesos, nem as curvas de performance utilizadas para a obtenção do índice final que levará ao valor de PLR a ser pago individualmente.

5.55 Em prosseguimento, os Anexos prevêem que tais indicadores, pesos e metas podem ser reajustados em virtude do momento econômico (local ou internacional), bem como em função da estratégia de negócios do banco. Todavia, como comentado anteriormente, a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, devido a fatos supervenientes, indicadores, pesos e metas possam ser reajustados fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação do sindicato.

5.56 E finalmente quanto à aplicação dos planos (Forma Específica) para os “Demais Funcionários Elegíveis a Programas de Remuneração Variável não Incluídos no Exceed, independentemente do nível Citi”, as Fichas ns.º 4 e 17 estabelecem que:

- serão avaliadas as Dimensões de Performance da “Área” e “Individual”, sendo a última medida através do Formulário Interno de Avaliação;
- o cálculo da PLR se dará através de uma Matriz de Desempenho na qual as performances serão enquadradas nas faixas: “abaixo da meta”, na “meta” ou “acima da meta”, com avaliações individuais que serão avaliadas como: “eficaz”, “altamente eficaz” ou “excepcional”;
- o valor de PLR pago individualmente será uma porcentagem do salário base (definido pela Matriz de Desempenho). Tais montantes poderão ser de 3,5%, 5%, 10%, 15% e 20% do salário base mensal em setembro (acrescido das verbas fixas de natureza salarial), limitados a valores que vão de R\$ 500,00 a R\$ 700,00;
- os funcionários que obtiverem avaliações individuais de grau 4 ou 5 (não atendeu aos objetivos) ou 6 (não houve objetivo estabelecido por recém contratação) receberão o valor mínimo estabelecido pelo acordo.

5.57 Observa-se que, para os “Demais Funcionários Elegíveis a Programas de Remuneração Variável não Incluídos no Exceed, independentemente do nível Citi”, os Acordos de PLR de 2012 e 2013 não estabelecem os objetivos e metas (individuais e de área) a serem atingidos, nem mecanismos de aferição e os critérios utilizados para a avaliação do desempenho. Os Anexos somente mencionam as avaliações possíveis, da área e individual, sem contudo traçarem a forma e os critérios em que serão baseadas. Não trazem o modelo do formulário interno de avaliação. Não

fixam os parâmetros para o enquadramento do desempenho em: não atendeu aos objetivos, eficaz, altamente eficaz e excepcional. Aliás, Nota 3 das Fichas n.º 17 falam em rating individual igual a 4 (não atendeu aos objetivos) ou 5 (não atendeu aos objetivos) enquanto que a Matriz de Desempenho, apresentada nas mesmas fichas, traz somente os ratings individuais iguais a 1 (excepcional), 2 (altamente eficaz) e 3 (eficaz). Enfim, os acordos em discussão não apontam quais são as metas a serem alcançadas na área e individualmente para que os empregados possam fazer jus ao benefício.

5.58 Percebe-se nitidamente que a avaliação de desempenho individual é fator primordial na determinação do valor de PLR a ser distribuído a cada empregado. No entanto, em nenhum momento são apresentados: as regras que permeiam essa avaliação, as metas a serem atingidas (individuais e de área), o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, a forma como são avaliados, o modelo básico dessa avaliação individual. São apenas citadas a existência dessas metas e da avaliação, sem que nenhuma dessas duas integre os acordos firmados ou seus anexos, inviabilizando, dessa forma, o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá despender para receber a participação, em total confronto com as determinações legais.

5.59 Para os quatro casos apresentados anteriormente, verifica-se que os instrumentos de negociação em apreço não apontam em momento algum os objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se sim reiteradamente em cumprimento de metas e resultados, em avaliação de desempenho, em “scorecard”, em curva de performance, mas não se apresenta em nenhum momento as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.

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

5.61 Sabemos que a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que metas sejam definidas a posteriori ou que, devido a fatos supervenientes, valores, critérios e formas de distribuir a participação sejam posteriormente regulamentados fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

5.62 Como anteriormente citado, os Anexos aos Acordos de PLR estabelecem a realização de uma Avaliação de Desempenho, a qual levará em conta aspectos de performance, dentre os quais o cumprimento de metas individuais, de área e globais. Ora, os Acordos de PLR em tela resumem-se à simples citação da existência de metas individuais, metas de área e metas globais. Podemos, conquanto, nos perguntar: Quais as metas individuais a serem atingidas? Quais os critérios de avaliação a serem utilizados? Quais os mecanismos de aferição do cumprimento de tais metas? Ou ainda: Quais são as áreas de atuação? Quais são as metas a serem atendidas em cada área? Quais as metas globais a serem atingidas? Quais os mecanismos de aferição quantitativos e qualitativos das metas globais e de área? Quais os critérios de avaliação do cumprimento das metas? Pois bem, os acordos aqui tratados não respondem a nenhuma das nossas indagações. Em

resumo, os acordos não apontam as informações necessárias para que o empregado conheça os objetivos a serem atingidos, os critérios de avaliação e os mecanismos de aferição que possibilitaram o recebimento do benefício.

5.63 Tendo sido intimado a apresentar uma amostragem das Avaliações de Desempenho Individual que deram origem aos pagamentos de PLR realizados durante o exercício de 2013, citadas nos referidos Anexos aos Acordos de PLR, o banco exibiu os originais e respectivas traduções juramentadas das Avaliações da Gestão de Desempenho do final do ano de 2012, conforme amostragem proposta pela auditoria fiscal.

5.64 Na parte inicial das Avaliações de Gestão de Desempenho exibidas encontra-se o nome do empregado e o nome do gestor direto.

5.65 Cada uma das avaliações apresentadas são fragmentadas nas seções “Metas – O Que Fazemos”, “Como Atingimos Nossas Metas de Negócios”, “Finanças Responsáveis” e “Resumo de Desempenho”.

5.66 A seção “Metas – O Que Fazemos” é dividida nas subseções “Metas em Cascata por Negócios” e “Metas Pessoais”. Cada uma dessas subseções apresenta algumas metas numeradas. Para cada meta observa-se inicialmente um espaço para a “descrição” desse objetivo, seguido de espaços para “Comentários do Funcionário”, “Comentários do Gestor”, “Rating do Funcionário” e “Rating do Gestor”. Ao final das duas subseções temos o “Rating Geral - Metas – O Que Fazemos”, com espaços dedicados ao “Rating do Funcionário” e ao “Rating do Gestor”.

5.67 A seção “Como Atingimos Nossas Metas de Negócios” apresenta, por sua vez, as subseções “Finalidade Comum”, “Talento” e “Liderança” e cada subseção nos traz um local para a descrição das metas e/ou critérios de avaliação, seguido de espaços dedicados aos “Comentários do Funcionário”, “Rating do Funcionário”, “Comentários do Gestor” e “Rating do Gestor”. Ao final das subseções aparece o “Rating Geral – Como Atingimos Nossas Metas de Negócios” composto de “Rating do Funcionário” e “Rating do Gestor”.

5.68 A seção “Finanças Responsáveis” é composta unicamente pela subseção “Gerenciar Risco e Conformidade), a qual se inicia pela descrição das metas e/ou critérios de avaliação e segue com os “Comentários do Funcionário”, “Rating do Funcionário”, “Comentários do Gestor” e “Rating do Gestor”.

5.69 A seção “Resumo de Desempenho” apresenta as subseções “Comentários Gerais” (dividida em “Comentários do Gestor” e “Comentários do Funcionário), “Feedback Final do Funcionário” (com os “Comentários do Funcionário”) e “Discussão de Performance de Fim de Ano Ocorrida” (com locais para nome, assinatura e data pelo funcionário e pelo gestor).

5.70 Verificando-se as Avaliações de Gestão de Desempenho apresentadas durante a auditoria, observa-se que nenhuma delas continha as assinaturas dos avaliados e dos avaliadores, nem as datas em que os objetivos foram propostos, as datas das avaliações ou as datas de conhecimento da avaliação pelos avaliados.

5.71 Outrossim, não nos foi possível conhecer pelos formulários os mecanismos de aferição dos objetivos propostos. De igual forma, não são apontados os critérios de avaliação das “Metas Pessoais”. Por sua vez, em relação às “Metas em Cascata por Negócios”, os critérios de avaliação constantes dos formulários exibidos, não se encontram consignados no Acordos Coletivos de PLR e seus Anexos.

5.72 Verifica-se que, na documentação acima descrita, não há comprovação das datas de fixação e de conhecimento das metas ou objetivos por parte dos beneficiários da PLR. Além disso, não existe a confirmação da data de conhecimento do resultado da avaliação pelo avaliado. Não constam, igualmente, o cálculo da PLR, nem o valor da PLR a ser recebida. Verifica-se a existência de locais destinados a comentários do gerente e do colaborador,

mas que, muitas vezes, encontram-se em branco. Não são encontradas tal qual as assinaturas do avaliado e do avaliador.

[...]

5.76 Em prosseguimento, faz-se indispensável ressaltar que os objetivos ou metas apontados, nas referidas Avaliações de Gestão de Desempenho, na maior parte das vezes, nada mais são do que encargos regulares, rotineiros e ordinários dos empregados, ou seja, tarefas decorrentes do contrato de trabalho, além de serem em alguns casos de caráter bastante subjetivo, tais como as abaixo destacadas:

- Cumprir minhas responsabilidades no que diz respeito aos requisitos contra lavagem de dinheiro (Anti-Money Laundering – AML) e Sanções;*
- Realizar a revisão de meio de ano e a avaliação final de ano, de forma sincera, justa e precisa com todos os seus funcionários diretos;*
- Cumprir com a metodologia de Auditoria Interna;*
- Garantir que todas as ações são realizadas com qualidade, objetivando “acertar” de primeira;*
- Fornecer coaching e treinamento;*
- Gerenciar, controlar e relatar o fluxo de trabalho de opções cambiais;*
- Fornecer atualizações necessárias, relatórios de status e dados para as reuniões: todo o ano;*
- Garantir a aderência as normas da instituição e o cumprimento dos prazos de todas as atividades relacionadas a Controles;*
- Entregar o negócio aprovado financeiramente e os projetos internos dentro do tempo, custos e qualidade acordados;*
- Identificar oportunidades para aumentar a eficácia e a eficiência em nossas responsabilidades de trabalho do dia-a-dia, mantendo e melhorando o ambiente de controle;*
- Gerenciamento de arquivos – Os novos arquivos e registros devem ser organizados e mantidos de acordo com um procedimento de controle definido e em conformidade com a política do Citigroup;*
- Melhorar a eficiência de cada tarefa única realizada;*
- Garantir a total conformidade com todas as normas e políticas corporativas;*
- Gerir eficazmente, em parceria com o Gestor de Vendas do Cliente, todos os aspectos relevantes de Risco de Crédito do Cliente, quando adequado (conforme relevante para as operações do pipeline);*
- Garantir que todos os trabalhos de auditoria sejam concluídos, e toda a documentação concluída e todos os problemas em potencial sejam adequadamente levantados, ou devidamente eliminados, antes da emissão do relatório da auditoria;*
- Compreender a estrutura e a função do Citi Global AML, Cumprimento de Sanções, e a Tecnologia do AML dentro de Global Functions Technology Services – GFTS;*
- Melhorar a satisfação dos funcionários por meio do alinhamento da meritocracia para desempenho, desenvolvimento, recompensas eficientes e programas de reconhecimento, remuneração competitiva, comunicação eficaz e bom clima organizacional;*
- Envolvimento direto para assegurar que todos os Negócios Obtidos sejam implementados;*
- Gerenciar ativamente os Negócios Obtidos para garantir que as Receitas sejam realizadas;*
- Trabalhar em conjunto com riscos para evitar perdas de crédito, garantindo que o mesmo objetivo seja perseguido por toda a equipe;*
- Fazer com que a Gestão de TI se aproxime dos funcionários de TI, criando um canal de comunicação mais claro entre eles;*

- Contribuir para que todas as oportunidades de negócios oferecidas pelo relacionamento sejam aproveitadas pelo banco;
- Assegurar que a minha função cumpra com normas e diretrizes adequadas, tal como a Diretriz da Gestão do Código de Transação, que impactam diretamente a habilidade da empresa de controlar os riscos de lavagem de dinheiro;
- Assegurar que a diretoria executiva seja plenamente informada de assuntos importantes de AML e Sanções em tempo hábil;
- Com o apoio das Finanças O&T, acompanhar mensalmente os riscos de orçamento, as oportunidades e as variações, apresentar resultados para a gestão de TI no Comitê Financeiro e tomar as ações necessárias próximas do planejado;
- Garantir que uma comunicação suficiente seja mantida com o negócio, a fim de acompanhar os fatos relevantes e os riscos importantes;
- Cumprir os requisitos da metodologia em relação ao relatório de resultados da auditoria interna;
- Com o apoio das Finanças O&T, elaborar o orçamento de TI de 2012 alinhado às diretrizes de finanças, objetivos de negócios, Catálogo de Serviços de TI e Planejamento Estratégico de TI;
- Com a área de contratos, manter um controle atualizado mensalmente com a posição real dos contratos;
- Validar a Auditoria Interna e as questões de controle levantadas pelo Regulador dentro das exigências acordadas, conforme estabelecido na metodologia de Auditoria Interna;
- Executar RCSAs, coordenar a participação em auditorias internas e externas, documentar e acompanhar questões e CAPs correspondentes para garantia de entrega no prazo;
- Garantir que todos os funcionários atualizem suas metas no GTMS no prazo e em alinhamento com BSC de sua área;
- Entregar projetos de TI com foco no tempo, orçamento, qualidade e atendimento das exigências de negócios;
- Certificar-se de que os procedimentos de OWS determinados para 2012 são seguidos e controlados para os seguimentos de AHS, conforme exigido pelo programa do País Brasil, e se for identificada qualquer exceção, ela deve ser encaminhada conforme solicitado;
- Gerenciar minha equipe/back-up para garantir a utilização ideal dos recursos existentes e facilitar o seu desenvolvimento de carreira, bem como desenvolver seu conhecimento sobre produtos de investimentos;
- Garantir o estabelecimento de metas mensuráveis para todos os subordinados diretos até o final do primeiro trimestre;
- Liderar e tratar como fundamental o seu próprio desenvolvimento além do de sua equipe, utilizando/estimulando técnicas/ferramentas como treinamento, coaching, mentoring etc.
- Acompanhar diariamente os arquivamentos de impostos pendentes relacionados com cada veículo legal;
- Efetuar o acompanhamento do desenvolvimento dos arquivos digitais, visando a familiarização do processo para o atendimento de futuras solicitações da fiscalização.

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

comprometimento dos colaboradores na busca de melhores resultados empresariais.

5.78 Sendo um instrumento de integração entre capital e trabalho, bem como de estímulo à produtividade das empresas, busca-se por meio da regra isentiva proporcionar vantagens competitivas às empresas que regularmente implementem mecanismos efetivos de integração e participação de seus empregados, sem que com isso haja substituição da remuneração devida.

Decorre daí a norma de desvinculação do pagamento da PLR da remuneração em geral.

5.79 Tal incentivo à produtividade dá-se mediante o pagamento de um valor adicional à remuneração do empregado, além do salário e demais benefícios regularmente recebidos por este, como uma forma de estimulá-lo a um desempenho acima do ordinário e inerente ao contrato laboral. Desta feita, faz-se necessário que a PLR retrate um objetivo extraordinário a ser atingido pelo trabalhador.

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

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

5.82 Patente que o direito ao recebimento da verba em questão dependia, tão somente, do empenho ordinário, usual e cotidiano do empregado, decorrente diretamente do contrato de trabalho comum, inexistindo no acordo de PLR qualquer viés de incentivo à produtividade que justificasse a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados da empresa, nas circunstâncias encantadoras da Lei n.º 10.101/00.

5.83 Resta manifesto que o sistema acima descrito, e empregado pelo banco no pagamento da PLR, nada mais é do que uma avaliação que servirá de mecanismo gerencial e como referência para o pagamento de remuneração variável em geral. Estamos diante, portanto, de um sistema de avaliação para pagamento de remuneração variável e não de um conjunto de regras estabelecidas de acordo com a legislação específica para a PLR.

5.84 Não há, portanto, como se falar em regras claras e objetivas, em metas pré-estabelecidas pelos acordos que geram o pagamento da Participação nos Lucros no presente caso, afrontando de modo viral a legislação específica sobre a matéria, a qual especifica claramente que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação, entre empregados e empresa, celebrados previamente com a participação sindical!!

[...]

Em prosseguimento à análise, já foi anteriormente ressaltado que, em alguns casos, as metas ou objetivos, apontados a posteriori por intermédio das Avaliações de Gestão Desempenho, não se referem ao mundo dos objetos, sendo nitidamente abstratos, contrariando a exposição precedente sobre as exigências legais nesse aspecto. O mesmo pode se dizer de alguns dos critérios de aferição apontados nessas avaliações, os quais demonstram-se manifestamente

subjetivos, além de carecerem de clareza na determinação, como os seguintes:

- *Gestão de ambiguidade: demonstra otimismo e agilidade durante mudanças;*
- *É transparente e franco nas comunicações;*
- *Cria e mantém uma rede forte com colegas internos e partes interessadas;*
- *Oferece suporte à experimentação e ao aprendizado com os erros;*
- *Desafia o convencional e promove um debate saudável;*
- *Oferece soluções criativas e se esforça para melhora contínua;*
- *Fornecer feedback balanceado e específico a outros de modo proativo;*
- *Fomentam ambiente de equipe positivo, no qual as pessoas de diversas origens se sentem valorizadas;*
- *Envolve-se em um diálogo franco e honesto com outras pessoas e trata diretamente dos conflitos que surgem;*
- *Contribui para uma cultura de cumprimento “sem surpresas” garantindo a transparência e sinceridade ao gerir questões de controle;*
- *Ativamente ensina, faz coaching e aumenta as habilidades e capacidades dos membros da equipe;*
- *Mantém o foco no cliente – compreende as necessidades do cliente e impulsiona a satisfação do cliente;*
- *Define metas de desempenho claras e desafiadoras para si e para a equipe;*
- *Incentiva ideias ousadas inovadoras;*
- *Conduz consciência de seus próprios pontos fortes e oportunidades de desenvolvimento.*

[...]

5.89 Indiscutível que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1.º, do art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, igualmente descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Ora, o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação.

5.90 Exsurge a todo ver que a regulamentação legal é pautada no desígnio da proteção do trabalhador para que sua Participação nos Lucros ou Resultados seja concreta, justa e impessoal. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do art. 2º da lei de regência, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação aqui tratada. Visa o legislador ordinário impedir que condições ou critérios subjetivos e/ou unilaterais obstem a participação dos trabalhadores ou que a empresa utilize a rubrica em foco como forma dissimulada de remuneração, o que é expressamente vedado pelo art. 3.º do diploma legal regulador.

5.91 Ressalta-se, ainda, que as Avaliações de Gestão de Desempenho do banco demonstram, uma vez mais, que as metas para a obtenção da PLR são fixadas fora dos acordos que as regem e possivelmente até mesmo antes da celebração dos mesmos, uma vez que dentro dos objetivos elencados em algumas dessas avaliações encontramos: “Garantir o estabelecimento de metas mensuráveis para todos os subordinados diretos até o final do primeiro trimestre”. Claro se faz que as regras são estabelecidas pelos gestores e não pelos Acordos de PLR negociados entre as partes com a participação do sindicato.

5.92 Ademais, um dos critérios de avaliação apresentado em algumas Avaliações de Gestão de Desempenho é justamente “Define metas de desempenho claras e desafiadoras para si e para a equipe”, corroborando, mais uma vez, o anteriormente exposto de que as metas são elaboradas pelos gestores e não pelos Acordos de PLR.

5.93 Em continuação, já foi anteriormente observado que algumas das regras empregadas a uma parte dos empregados não é estipulada nem nos Acordos de PLR nem em seus Anexos.

5.94 De fato, lembramos que, para os empregados “Nível Citi – S/C11 e acima”, as Fichas n.º 10 estabelecem que o desempenho da “Área” será obtido conforme “scorecard” específico de cada uma das áreas, podendo ser utilizados como critérios de avaliação indicadores tais quais: retenção de clientes, crescimento da receita de negócios, qualidade da carteira, rentabilidade das contas, custos dos serviços, qualidade dos serviços e incidência de problemas.

5.95 Além disso, para os “Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed, independentemente do nível Citi”, as Fichas ns.º 4, 14 e 15 estabelecem que os empregados serão avaliados de acordo com “regra própria” e para essa o programa prevê um grupo de indicadores para cada área de negócio que contempla o Programa Exceed, sendo cada indicador definido em razão da função do empregado e da área de negócio, podendo ser utilizados pelas áreas indicadores tais quais: Receita, Investimentos, Crédito, Contas, Qualidade de Vendas, Seguros e EBIT. Verifica-se ainda pelo exemplo trazido pelas Fichas n.º 15 que ao “scorecard” atingido pelo empregado aplicar-se-á uma curva de performance.

5.96 Não sendo parte integrante dos Acordos de PLR, os Programas Exceed, nem sendo no corpo dos acordos em tela fixadas as regras, indicadores e pesos do “scorecard” ou apontadas as curvas de performance a serem aplicadas, intimou-se o banco a apresentar esclarecimentos sobre tais pontos. Em cumprimento, o contribuinte apresentou os planos: @Work 2012, @Work 2013, CPC Citigold – IA 2012 e 2013, IPB 2012, IPB 2013, LCB CCB 2012, LCB CCB 2013, Retail 2012, Retail 2013, TTS SIP 2012 e TTS SIP 2013, nenhum deles parte integrante dos Acordos de PLR ora analisados. E acompanhando tais planos, apresentou esclarecimentos quanto aos critérios de scorecard e curvas de performance presentes nos citados Programas Exceed.

[...]

5.111 Diante da explanação do planos acima, conclui-se estamos diante de planos de remuneração variável ou planos de incentivo através da concessão de prêmios, mas não diante de planos de distribuição de lucros ou resultados aos empregados. Não existe aqui qualquer negociação entre as partes com a participação sindical. Os objetivos são fixados pela empresa ou pela chefia, não sendo negociados como exige o pagamento da PLR. Ademais, as metas são critérios de pagamento de remuneração variável ou de prêmios, uma vez que se tratam em todos os casos de tarefas normais dessa área de atuação. Estamos diante simplesmente de remuneração calculada conforme o desempenho do empregado, de acordo com os planos de incentivo internos do banco.

5.112 E é nesse ponto que vale ressaltar que a Participação nos Lucros ou Resultados não pode ser confundida com um instrumento de gestão de operações da empresa e/ou com a remuneração de comissões ou prêmios a seus funcionários e o que vemos aqui é instituição de critérios que são normalmente utilizados para o pagamento de outras verbas variáveis que não a Participação nos Lucros.

5.113 Ora, a empresa em tela faz parte do ramo financeiro. O exercício de funções relacionadas a tal ramo, notoriamente e pelas regras da experiência comum na observação do que ordinariamente acontece, é comumente remunerada à base de comissões, tendo ou não pactuação também de salário fixo. O objetivo é simplesmente o de motivar o empregado a realizar o máximo de negócios para que a empresa tenha maior lucro e o trabalhador ganhe mais. Tendo parâmetros de avaliação como os aqui analisados, verifica-se que os valores pagos a título de PLR são efetivamente remuneração pelo trabalho realizado, vez que consistem contraprestação direta e vinculada a critérios relacionados à qualidade e quantidade dos negócios realizados pelo empregado.

5.114 Ademais, diante dos planos de remuneração variável aqui analisados claro se faz que os pagamentos de PLR ora tratados foram tiveram suas regras, mecanismos de aferição e critérios de avaliação estabelecidos em documentos que não fazem parte dos Acordos de PLR e seus Anexos, para a elaboração dos quais não houve a negociação prevista pela legislação pertinente com a participação do sindicato. Tratam-se de planos unilaterais, elaborados por liberalidade da empresa.

[...]

5.116 Diante de toda a análise acima entabulada, resta evidente que as regras conformadoras do direito em palco devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos objetivamente, de modo que o empregado possa exigir do empregador o seu efetivo cumprimento, eis que, alcançados os termos assentados no acordo, o trabalhador passa a ser titular do direito subjetivo ao recebimento da importância a que faz jus. Concretiza-se, dessarte, a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade tão visados pela lei.

5.117 Mas a lei não se contenta só com a explicitação dos direitos objetivos dos trabalhadores. Ela exige que o instrumento de acordo especifique os critérios e procedimentos a serem seguidos para a mensuração do quanto do acordado se houve por cumprido, bem como para a aferição de quanto cada empregado já contribuiu para o alcance das metas propostas.

[...]

5.129 Isto posto, verifica-se que o contribuinte remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, posto que os acordos utilizados não incentivam a produtividade, vez que não preveem de forma completa as regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários (individuais, de área e globais), nem seus mecanismos de aferição e critérios objetivos de avaliação, além de estabelecerem a existência de uma parcela mínima obrigatória de PLR sem relação com qualquer plano de metas. Os objetivos são definidos em sistema interno do banco sem a participação do representante sindical, sem reproduzir metas previamente estabelecidas no corpo do Acordos de PLR, e sendo, em geral, compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos. Ademais, não são apresentados os mecanismos de aferição das metas acordadas e os critérios de avaliação, encontrados somente nas Avaliações de Gestão de Desempenho e não nos Acordos de PLR, os quais apresentam caráter eminentemente subjetivo.

5.130 Em suma, os pagamentos em estudo afastaram-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a Participação nos Lucros ou Resultados não integre o salário-de-contribuição.

5.131 Ante o exposto, vemos que nos Acordos de PLR em apreço as definições dos elegíveis não são claras e a falta de definição das metas a serem atingidas e dos critérios de aferição e avaliação impossibilitam entrever o valor a ser auferido pelos beneficiários. A falta dessas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá despender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Igualmente, a existência de critérios subjetivos de avaliação afasta a objetividade da aferição. Desta feita, não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

5.132 Por fim, analisemos os Problemas Gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR,

quais sejam, Acordos Coletivos e Convenções Coletivas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados.

5.133 Primeiramente merece atenção a celebração dos instrumentos de negociação. Observa-se que os Acordos Coletivos de PLR em 2012 e 2013, bem como as Convenções Coletivas de PLR dos Bancos em 2012 e 2013, em análise, foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado aqui é exatamente o da vigência de tais acordos, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

5.134 Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Logo, uma negociação entre empresa e seus empregados faz-se necessária para que haja harmonia com o objetivo legal de contribuir para uma melhoria das relações entre capital e trabalho.

5.135 A norma refere-se aqui certamente a uma negociação finalizada e não a uma ainda em curso, ou seja, o acordo entre empresa e empregados deve estar concluído antes do início do ano base do pagamento da PLR. Ora, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser mudado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial venha a ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar a negociação. Destarte, somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da transação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos.

5.136 Isto posto, deve haver uma negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem as metas pré-estabelecidas. Obviamente esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

5.137 Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, isto é, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, uma vez que é relativo exatamente a esse período pactuado.

[...]

5.147 Por conseguinte, não tendo sido os instrumentos de acordo em questão celebrados previamente, nem os acordos coletivos registrados junto ao Ministério do Trabalho e Emprego, não atendem aos critérios da legislação específica, uma vez que não objetivaram incentivar a produtividade. Nos referidos anos base de pagamento, após o início de vigência prevista nos acordos, restou limitada, ou quase nula, oportunidade aos empregados de influenciarem de forma importante no valor que receberiam de Participação nos Lucros ou Resultados. Retirou-se-lhes, assim, a possibilidade de terem sua produtividade estimulada durante todo o período, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram, não podendo ser mais modificados, por melhor que se esforcem os empregados.

[...]

5.149 Prosseguindo a análise, o § 2.º do art. 3.º da lei que cuida da participação aqui questionada, acima transcrito, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

5.150 Apesar disso, como pode ser observado por amostragem no Demonstrativo de Múltiplos Pagamentos de PLR em 2013, o contribuinte não seguiu tal determinação, tendo realizado em alguns casos, para o mesmo beneficiário, mais de dois pagamentos durante o exercício de 2013.

5.151 Ora, a disposição legal em apreço não pode ser desprezada sob o argumento de determinação meramente formal, uma vez que se nota novamente aqui a nítida intenção do legislador de não privilegiar pagamentos que se distanciem de uma real participação. Receber PLR em várias vezes no mesmo ano civil não pode ser mais considerado como uma verba eventual, desvirtuando desta maneira a legislação específica.

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

5.154 Iniciando-se pelas Convenções Coletivas de PLR, e sendo que os textos destas, para os anos base 2012 e 2013, possuem a mesma estrutura, transcreveremos a seguir o estabelecido pela convenção de 2012, ad litteram:

[...]

5.155 Em concomitância, sobre o mesmo tema, temos a vigência dos Acordos Coletivos de PLR em 2012 e 2013. Sabendo-se que o conteúdo destes para os referidos anos-base são similares, transcreveremos a seguir o estabelecido pelo Acordo de PLR em 2012, textualmente

[...]

5.156 Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa ao Acordos Coletivos de PLR em 2012 e 2013 com àquela decorrente das Convenções Coletivas em 2012 e 2013, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 23 de janeiro de 2017: Não há compensação entre a PLR e os acordos próprios. Esse ponto consta, inclusive, na minuta do acordo assinado entre o Banco e o Sindicato.

5.157 Claro resta que o contribuinte utiliza diversos planos, quais sejam, Acordos Próprios de PLR e Convenções Coletivas de PLR, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes.

5.158 Não obstante, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Acordo Próprio.

[...]

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

5.162 Em continuidade ao expandido, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

5.163 No caso dos acordos ora questionados, foram apontados, por amostragem, no Demonstrativo PLR x Salário Anual 2013, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos.

5.164 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2013, verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,44% a 211,39%.

5.165 Há que se observar ainda o montante altíssimo pago a determinados beneficiários. Tais valores apontam a mais de 200%

de seus salários anuais, apesar de já termos visto que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

5.166 Nítidos aqui o caráter retributivo e a substituição salarial, uma vez que muitos empregados recebem, na forma de PLR, valores bastante elevados em relação à sua remuneração anual, sem a incidência de Contribuições Previdenciárias. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviço por conta do salário “oficial” que recebem e sim pelos valores exorbitantes disfarçados de Participação nos Lucros ou Resultados.

5.167 É consenso que os profissionais do mercado financeiro são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial.

5.168 Correndo o risco da repetição, mas de forma importante para a análise proposta, lembramos em complemento que o art. 1.º da Lei n.º 10.101/00 estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e deve servir como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7.º, inciso XI, da Constituição.

5.169 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa? Seriam tais valores realmente participação nos lucros ou uma forma de complemento salarial?

[...]

5.171 Desta feita, não se evidencia aqui base legal que justifique uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados ou a distribuição de valores tão significantes. A PLR não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que visa o incentivo da produtividade e não premiar determinados colaboradores em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

[...]

5.174 Isto posto, sendo a Participação nos Lucros ou Resultados um conceito único e tendo os problemas acima expostos atingido os diferentes instrumentos de negociação, quais sejam Acordos Próprios e Convenções Coletivas, todos os pagamentos baseados nesses instrumentos encontram-se em desacordo com a legislação específica e foram incluídos no presente lançamento.

5.175 À guisa de conclusão, os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados não baseados em instrumentos de negociação que apresentem os requisitos legais, fazem com que as parcelas pagas estejam em desacordo com a lei específica, passando a integrar, portanto, o salário-de-contribuição. O benefício da Participação nos Lucros, para ser considerado de acordo com a lei, deve ser respaldado em acordo prévio e os desembolsos realizados em seu decorrer devem estar em conformidade com as regras estabelecidas tanto em termos de valor, como no prazo de distribuição.

5.176 Para mais, os critérios e condições adotados devem constar obrigatoriamente dos instrumentos de negociação e devem, conforme os parâmetros sugeridos na lei, buscar atingir o objetivo da PLR, qual seja, o de ser um instrumento de integração entre capital e o trabalho e incentivo à produtividade. Visam, portanto, o envolvimento efetivo dos funcionários na busca dos resultados.

5.177 Neste ponto importa registrar que a PLR é verba aleatória: é variável, não é fixa, não é garantida. O seu caráter condicional

está relacionado ao cumprimento de metas, resultados ou limites diretamente ligados à ação dos empregados com vistas à integração destes na empresa por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. É instituída para que o empregado se anime a produzir mais. É paga sempre que o trabalhador coletivamente atingir um limite fixado pelo empregador, limite este que demonstra o reconhecimento de que, não só o empregador, mas que também o empregado colaborou para que se alcançasse o lucro ou resultado almejados. Este é o sentido da regra do § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/00, a qual exige que, dos instrumentos de negociação, constem claras, não só as regras substantivas, como também as regras adjetivas. São nessas regras que encontraremos definidas as condições que, se implementadas, darão aos empregados o direito de participarem dos lucros ou resultados da empresa, bem como a forma como o processo se desenvolverá.

5.178 A Participação nos Lucros ou Resultados é uma importante estratégia para garantir motivação e produtividade e, por conseguinte, lucro e melhoria das condições sociais. Daí a importância do cumprimento de todas as formalidades prescritas na lei. A empresa é livre para determinar sua política de pagamentos, ficando obrigada, no entanto, a se submeter às consequências legais que tal política possa vir a ter. E, caso não obedeça aos critérios legais, os pagamentos de PLR efetuados perdem as características de desoneração e, assim, entram no conceito de salário-de-contribuição, não estando dentre as exceções previstas no § 9.º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91.

5.179 Em resumo, o pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados em apreço não observou o conjunto das regras estabelecidas pela Lei n.º 10.101/00, tendo sido verificado pela auditoria:

- Ausência de Incentivo à Produtividade (garantia de parcela mínima fixa; não pactuação prévia de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação; objetivos definidos a posteriori, fora do acordo e sem a participação sindical, constituídos de encargos ordinários decorrentes do contrato de trabalho, utilização de critérios de avaliação de caráter subjetivo; distribuição altamente desigual entre beneficiários);*
- Ausência dos Requisitos para Celebração dos Acordos Coletivos (ausência de deliberação em assembleia de empregados especialmente convocada para esse fim acerca da celebração de acordos coletivos de PLR; ausência de registro junto ao Ministério do Trabalho e Emprego dos acordos coletivos de PLR);*
- Ausência de Pactuação Prévia (retroatividade dos instrumentos de negociação; não pactuação prévia e completa das metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, fora do acordo e sem participação sindical);*
- Ausência de Regras Claras e Objetivas (não estipulação detalhada e completa de metas, mecanismos de aferição e critérios de avaliação diretamente pelos acordos de participação; definição das metas a posteriori, fora do acordo e sem participação sindical; utilização de objetivos rotineiros e ordinários e/ou abstratos na definição de metas; presença de critérios subjetivos de avaliação; utilização de instrumentos internos de gerenciamento profissional como avaliações de desempenho; utilização de critérios de pagamento de comissões ou prêmios; garantia de parcela mínima fixa);*
- Múltiplos Pagamentos (mais de dois pagamentos de participação no mesmo ano civil);*
- Substituição ou Complementação dos Salários (distribuição de participação em valores relevantes em*

relação à remuneração dos trabalhadores, chegando mesmo a sobrepujá-la);

- Pagamento por Múltiplos Instrumentos (utilização de diversos instrumentos de negociação sem que haja compensação).

5.180 No caso em tela, os valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

5.181 Os montantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados por Beneficiário em 2013, tendo sido obtidos a partir de informações constantes em planilhas fornecidas pela empresa ora notificada. As rubricas de pagamento das participações e as contas contábeis nas quais encontram-se escrituradas são apresentadas na Demonstrativo de Rubricas e Contas Contábeis Utilizadas para Pagamento de Verbas de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados em 2013. Tais dados foram extraídos e confirmados através das folhas de pagamento e da contabilidade do sujeito passivo, entregues no formato de arquivos digitais. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

6. Da Participação nos Lucros dos Administradores

6.6 Denota-se que a legislação previdenciária ao definir a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, utilizou, para definir o conceito de salário-de-contribuição para o contribuinte individual, um critério amplo, pois entendeu como remuneração todos os rendimentos pagos destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

6.7 Desta feita, quando o legislador entendeu que determinada verba devesse, por determinadas razões, tais como interesse social, razões políticas etc., ser excluída da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, ele, expressamente, por meio de lei, assim o fez, como nas hipóteses do § 9.º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91. Além do mais, sendo exceção, a não incidência de contribuições deve ser expressa, nunca presumida, ou seja, a exclusão de verbas remuneratórias da base de cálculo somente pode ser feita por meio de lei.

[...]

6.15 Diante da análise ora empreendida, não resta dúvida de que a intenção do legislador, seguindo a determinação constitucional, foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelos segurados empregados. A contrario sensu, a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado será considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias por falta de previsão legal de não incidência.

6.16 Como já visto, reproduzindo a previsão constitucional que desvincula a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados da remuneração destes, a alínea “j”, do § 9.º, do art. 28, da Lei n.º 8.212/91, estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa não integra a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, desde que paga na forma legal.

[...]

6.18 Por conseguinte, atenta-se que as disposições constantes da Lei n.º 6.404/76, que trata da Participação nos Lucros dos Administradores, restringem-se unicamente a impor limites acerca da faculdade que detém a companhia de atribuir tal participação a seus Administradores, não suprimindo a condição referenciada anteriormente no art. 28, § 9.º, “j”, da Lei n.º 8.212/91, para exclusão da citada verba do campo de incidência das Contribuições Previdenciárias.

6.19 Isto posto, conclui-se que quando a Participação nos Lucros ou Resultados é paga aos empregados, imprescindível se faz que

suas condições de ajuste e pagamento atendam aos ditames da Lei n.º 10.101/00 para que se possa excluí-la da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias. Por sua vez, o pagamento realizado a contribuinte individual prescinde qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado.

6.20 Na análise em tela é igualmente importante não confundir “Participação nos Lucros” com “Dividendos”, tendo em vista que os Administradores das sociedades anônimas podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber Participação nos Lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

6.21 Os Dividendos correspondem à remuneração do capital investido na empresa pelos acionistas, na proporção da quantidade de ações possuída, apurado ao final de cada exercício social, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em Contribuição Previdenciária incidente sobre os mesmos.

6.22 Por sua vez, a Participação nos Lucros é paga em retribuição aos serviços prestados à companhia. Sendo assim, ao contrário dos Dividendos, é considerada base de cálculo pelos motivos já expostos anteriormente. A leitura do art. 152, § 2.º, da Lei n.º 6.404/76, acima transcrito, não deixa dúvidas quanto a distinta natureza de tais verbas.

6.23 No curso da análise ora empreendida, importante ainda se faz a verificação da correta qualificação dos diretores da empresa.

6.24 O Banco Citibank S.A., com sede na cidade de São Paulo, é uma sociedade anônima regida pelas disposições da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, pelas demais disposições legais e regulamentares que lhe forem aplicáveis e por seu Estatuto Social.

6.25 Seu objetivo social constitui na prática de todas as operações permitidas nas disposições legais e regulamentares, próprias aos Bancos Comerciais, às Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimento, aos Bancos de Investimento e às Sociedades de Crédito Imobiliário, atuando por carteiras, podendo, ainda, praticar operações compromissadas e atuar no mercado de câmbio, consoante o estabelecido pelo art. 2.º do seu Estatuto Social.

6.26 Além desses, a sociedade tem igualmente como objetivo social a emissão e a administração de cartões de crédito, próprios ou de terceiros; a obtenção em nome e por conta dos titulares de cartão de crédito e de estabelecimentos filiados de financiamento junto a instituições financeiras; a concessão de aval ou fiança às partes integrantes do negócio de cartão de crédito; a formação e a utilização de cadastro, serviços de cobranças em nome e por conta de terceiros; podendo ainda praticar operações de arrendamento mercantil definidas na Lei n.º 6.099, de 12 de setembro de 1974, observadas as disposições da legislação em vigor, de acordo com os parágrafos primeiro e segundo, do art. 2.º do seu Estatuto Social.

[...]

6.40 Assim sendo, sinala-se que os Diretores do Banco Citibank S.A., sociedade anônima regida pela Lei n.º 6.404/76, são os Administradores da Sociedade, independentemente do tratamento a eles atribuído internamente.

6.41 Sem embargo, apesar da previsão estatutária de que a administração da sociedade compete à Diretoria, bem como dos exemplos dessa administração, trazidos a partir de Atas de Reunião da Diretoria, todos apresentados nos itens anteriores; o contribuinte considera seus diretores como empregados, conforme se verifica pelas informações declaradas em GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, DIRF – Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte e DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica. Na GFIP do período em tela os diretores são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no Código de Retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e na Ficha 61A da DIPJ AC 2013 como Diretores com Vínculo Empregatício.

6.42 Entretanto, independentemente da classificação atribuída pelo banco a seus diretores, eles são de fato os Administradores da Sociedade, conforme se verifica pelo Estatuto Social acima transcrito, o qual prevê que (i) a sociedade será administrada por uma Diretoria; (ii) os honorários de tais diretores serão fixados pela Assembleia Geral; (iii) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (iv) a Diretoria terá amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, podendo deliberar sobre qualquer matéria relacionada com o objeto social ou sobre novas atividades, bem como adquirir, alienar e gravar bens imóveis, contrair empréstimos, dar caução, independentemente de autorização da Assembleia Geral; (v) a representação da sociedade será feita por Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

6.43 Ademais, é sabido que o simples fato do contribuinte remunerar seus diretores como empregados e declará-los em GFIP na Categoria 1 – Empregado; em DIRF, no Código de Retenção 0561 – Rendimentos do Trabalho Assalariado; e em DIPJ como Diretores com Vínculo Empregatício; quando de fato e de direito são Administradores, isto é, não possuem vínculo empregatício, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei n.º 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos empregados.

6.44 À guisa de conclusão, o pagamento de Participação nos Lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência das Contribuições Previdenciárias, quando pago de acordo com os termos e requisitos da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000. A Participação nos Lucros paga aos Administradores integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência das contribuições em tela.

[...]

6.46 Conforme demonstrado anteriormente, a administração da sociedade em questão compete à Diretoria. Entretanto, no caso em apreço, muito embora os pagamentos das participações tenham sido realizados aos Administradores da sociedade, eles foram registrados nas Folhas de Pagamento e nos Lançamentos Contábeis como se tivessem sido realizados a empregados.

6.47 Ora, independentemente da existência ou não de contratos de trabalho celebrados entre a sociedade e seus Diretores, esse fato não os afasta da condição de Administradores, visto que, caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a sociedade se sujeita, de acordo com a Lei n.º 6.404/76, quanto ao seu próprio Estatuto Social.

6.48 Conforme explicado em detalhes precedentemente, a Lei n.º 6.404/76 determina que a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria, e o Estatuto Social do contribuinte prevê que sua Administração seja feita pela Diretoria. Assim sendo, os Diretores eleitos na forma do Estatuto Social são considerados como Administradores da sociedade, não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte. Destarte, os pagamentos a eles efetuados a título de Participação nos Lucros não estão sujeitos às disposições contidas na Lei n.º 10.101/00.

6.49 No caso em tela, os valores pagos aos diretores estatutários a título de Participação nos Lucros dos Administradores não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se, dessa forma, o descumprimento da legislação pertinente.

6.50 Da análise das Folhas de Pagamento, verificou-se que os valores referentes à Participação nos Lucros dos Administradores foram registrados em conjunto com os valores atribuídos aos Empregados nas rubricas n.º 1073 – Pagamento de PLR; n.º 1103 – Parcela Adicional PLR; n.º 1161 – Adiantamento de PLR; e n.º 1165 – Programa Participação Resultados - PPR.

6.51 Além disso, da verificação da Contabilidade apresentada pelo contribuinte, observa-se que os valores referentes à Participação

nos Lucros dos Administradores foram contabilizados em conjunto com a Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados na conta n.º 89710201 – Despesa c/ Provisão PLR-GCB e Despesa de Bônus Discricionário – Ano Corrente – PPR – Cod. 1165.

6.52 Os montantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Participação dos Administradores nos Lucros ou Resultados por Beneficiário em 2013, tendo sido obtidos a partir de informações constantes em planilhas fornecidas pela empresa ora notificada. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

7. Dos Prêmios

7.11 Os prêmios concedidos aos empregados estão diretamente relacionados a fatores de ordem pessoal deste, tais como produção, eficiência, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade etc., sendo uma espécie de salário vinculado a uma condição, ou seja, são considerados salário condição, da mesma forma que os adicionais (insalubridade, hora extra etc.), e dependem de certas circunstâncias, subjetivas ou objetivas. São valores totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo e constituindo-se, conseqüentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial.

7.12 Desta feita, dívidas não há sobre a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas a esse título, vez que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção.

7.13 A propósito, segue exatamente nesse sentido o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF do Ministério da Fazenda, ao julgar caso relacionado ao mesmo Banco Citibank S/A, por intermédio do Acórdão n.º 2401-004.987 da 1.ª Turma Ordinária da 4.ª Câmara de Julgamento, de 08 de agosto de 2017.

7.15 No caso em tela, foi encontrados pagamentos a título de Prêmios nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, nas rubricas n.º 1078 – Prêmio Incentivo e 1081 – Premiação, os quais foram contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 (Prov. Pagto ao Pessoal – Outras Compensações).

7.16 Os valores referentes a tais verbas não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.

7.17 Os montantes discriminados por beneficiário encontram-se no Demonstrativo de Pagamentos de Prêmios em 2013, tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa ora notificada. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

8. Dos Hiring Bônus

8.6 Conclui-se, do conjunto das disposições legais ora apresentadas, que o fato gerador das contribuições em apreço não se restringe apenas ao salário base do empregado ou contribuinte individual, mas tem como núcleo a remuneração de forma mais ampliada, alcançando outras importâncias pagas pelo empregador, sem importar a forma de retribuição ou o título. São vantagens econômicas acrescidas ao patrimônio do trabalhador decorrentes da prestação de serviços por segurados empregados e contribuintes individuais. Tal incidência somente resta afastada nas hipóteses previstas pelo § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

8.7 Desta feita, denota-se que o principal aspecto para se definir a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias incidentes sobre a folha de salários é a contraprestação pelo trabalho prestado, ou seja, se a verba foi paga com o objetivo de retribuir o

segurado pelo serviço realizado, independentemente da forma como esse pagamento foi realizado.

8.8 Sabemos que o fato gerador da obrigação previdenciária, em regra, revela-se na própria base de cálculo. Destarte, o salário-de-contribuição na legislação previdenciária assume relevo quando deixa de ser apenas medida de valor para identificar todos os elementos integrantes do fato gerador e, conseqüentemente, da própria base. Isso ocorre quando o legislador diz o que entende por salário-de-contribuição e acrescenta, para melhor conceituação, alguns fatos que integram a base de cálculo, bem como outros que, expressamente, exclui.

8.9 Sem embargo, o texto legal não é taxativo quanto à nomenclatura, nem tão pouco exaustivo em relação aos pagamentos que integram o salário-de-contribuição, mesmo porque nem sempre o nome jurisdico dado à rubrica confere com a legislação. Conseqüentemente, faz-se necessário identificar os pagamentos em razão de sua natureza, bem como lhes revelar conceitos e particularidades.

8.10 O legislador, ao considerar a remuneração como núcleo do salário-de-contribuição, certamente pensou em sentido amplo, englobando todas as verbas recebidas pelo empregado ou contribuinte individual diretamente do empregador, como também de terceiros, mas tudo em decorrência da prestação de serviços. Destarte, salário-de-contribuição conceitua-se como todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao empregado ou contribuinte individual em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades habituais. Tal pagamento pode assumir diversas formas, como, por exemplo, salário-base, comissões, gratificações, bônus, prêmios, abonos, ajudas de custo, verbas de representação etc.

8.11 Como visto, a hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias encontra-se devidamente configurada na legislação pertinente como sendo o pagamento de remuneração pelo tomador do serviço ao trabalhador. O salário-de-contribuição nada mais é do que a base de cálculo deste tributo. É nítido que, na configuração da hipótese de incidência de tais contribuições, houve realmente um intuito ampliativo e abrangente de abarcar todos os ganhos percebidos pelos segurados em função da relação laboral, salvo quando a própria lei comina as parcelas que não integram o salário-de-contribuição, isto é, as que estão fora da base de cálculo do tributo.

8.12 A regra geral é a de que todos os valores pagos integram o salário-de-contribuição, salvo as exceções legalmente previstas. Ora, é um princípio de hermenêutica jurídica que as exceções se interpretam de forma restrita, sem ampliações. Dessa forma, as únicas exclusões possíveis são aquelas estabelecidas expressamente pelo § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91.

8.13 Tais exclusões, que são várias e exaustivas, na realidade, e por óbvio, consubstanciam-se em isenções concedidas àqueles que têm o dever de contribuir com a Previdência Social, desonerando-os da exação. Por sua vez, a interpretação da norma isentiva não permite incluir nela situações que não estejam expressamente previstas no texto legal, em face da literalidade com que deve ser interpretada, conforme determina o inciso II do art 111 do Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Do contrário estar-se-ia imprimindo um alcance que a norma não tem, nem poderia ter, eis que as regras de isenção não comportam interpretações ampliativas (...).

[...]

8.16 Num contexto de forte concorrência, as empresas do ramo financeiro vêm implementando diversas metodologias visando fazer face à crescente demanda por profissionais qualificados, aptos estes à realização das metas desejadas e à expansão dos negócios. No intuito de atrair novos colaboradores, manter talentos existentes, ou, ainda, fazer com que estes se abstenham de praticar no mercado as atividades que exerciam na companhia, as empresas vêm criando instrumentos para que seu capital humano

se alinhe às suas pretensões. Um desses instrumentos são os denominados Hiring Bônus, Bônus de Contratação ou Bônus de Retenção.

8.17 O expediente de pagamento de bônus ou gratificações a profissionais especializados, reconhecidos por suas qualidades no mercado de trabalho, ou com uma boa carteira de clientes, ou ainda a altos executivos, é parte da estratégia de retenção de talentos, dentro de pacotes de incentivo de médio e longo prazo, visando incentivar o empregado ou diretor a manter seu vínculo profissional com a empresa. Objetiva a retenção, ou seja, oferecer condições para que o profissional continue na sociedade pelo maior tempo possível, evitando assim a saída de pessoal estratégico para a concorrência. A contrapartida é o trabalho oferecido pelo colaborador, sua continuidade durante um período mínimo. É certo, portanto, que seu pagamento deverá estar atrelado a uma cláusula de permanência do trabalhador na empresa pelo prazo estipulado entre as partes.

8.18 O Hiring Bônus, por vezes denominado de Bônus ou Gratificação de Retenção/Contratação, consiste, assim, em um valor oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na empresa por determinado período de tempo. Trata-se de um pagamento condicionado: verificada a condição de que resulta, deve ser pago.

8.19 Por conseguinte, se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado passa a ter direito a ficar com o bônus/gratificação em valor integral. Caso peça demissão antes desse período, terá de devolver parte do valor recebido, ou seja, restituir a parte correspondente ao tempo que faltava para completar o período pré-estabelecido. Por sua vez, se o empregador demitir o segurado, antes do término do período, não poderá pedir a restituição de nenhum valor adiantado e tampouco se negar a pagar o valor integral do bônus/gratificação, uma vez que o trabalhador não terá descumprido a obrigação de continuar na empresa.

8.20 Claro resta que a contrapartida aqui é a prestação de serviços. A própria previsão de devolução dos valores recebidos em caso de pedido de demissão ou dispensa por justa causa antes de decorrido o prazo estabelecido mutuamente, determina que, em qualquer das hipóteses de ressarcimento do bônus/gratificação recebido, os montantes devolvidos serão proporcionais ao tempo remanescente para o término do prazo estabelecido inicialmente.

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

[Proposta de Contratação]

8.26 No caso do Banco Citibank S.A., o pagamento do Hiring Bônus foi formalizado por intermédio das Propostas de Contratação individuais entre o banco e seus empregados. Uma vez que as diferentes propostas de contratação possuem teor bastante semelhante, salvo quanto aos valores a serem pagos, aos prazos a ser cumpridos e às datas de pagamento, transcreveremos a seguir algumas delas à guisa de exemplo.

8.27 Isto posto, constata-se que alguns empregados receberam parcelas a título de Hiring Bônus em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego. Desta feita, tal verba integra a remuneração e compõe a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias.

8.28 Durante a auditoria foram encontrados, nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, pagamentos a segurados empregados a título de Hiring Bônus através das rubricas n.º 1100 Gratificação Especial Não Ajustada e n.º 1416 Gratificação Não Ajustada, os quais foram contabilizados na conta Cosif n.º 8.17.33.00.4 (Prov. Pagto ao Pessoal – Outras Compensações).

8.29 Os valores pagos aos segurados empregados a título de Hiring Bônus não foram declarados em GFIP e sobre eles não

foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.

8.30 Os apontantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Hiring Bônus em 2013, tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa ora notificada. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração.

9. Do Terço Constitucional de Férias

9.8 É nítido que o valor pago ao empregado a título de férias gozadas é devido em razão do exercício laboral, a fim de se retribuir o trabalho prestado, conforme inclusive determina o art. 130 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 5.452, de 1.º de maio de 1943.

9.9 Nota-se ainda que a incidência da contribuição previdenciária sobre as férias gozadas e seu adicional constitucional acha-se expressamente fixada no art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 1999 (...).

[...]

9.24 Durante a auditoria foram encontrados, nas Folhas de Pagamentos do contribuinte, pagamentos a segurados empregados a título de Terço de Férias através das rubricas (a) n.º 1290 - Diferença de 1/3 de Férias Retroativo, (b) n.º 1293 - 1/3 Férias Mês Atual, (c) n.º 1294 - 1/3 Férias Mês Seguinte, (d) n.º 1481 - Dif. 1/3 Férias Mês Atual, e (e) n.º 1482 - Dif. 1/3 Férias Mês Seguinte, os quais foram contabilizados nas contas Cosif (i) n.º 4.99.30.10.0 - subsidiária n.º 30570109450.8 (Pessoal - Provisão de Férias - Br) e (ii) n.º 8.17.33.00.4 - subsidiária n.º 60050000620.0 (Pessoal - Desp c/ Provisão de Férias - Br).

9.25 Os valores pagos aos segurados empregados a título de Terço de Férias não foram declarados em GFIP e sobre eles não foram recolhidas as respectivas Contribuições Previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação pertinente.

9.26 Os montantes discriminados individualmente são apontados no Demonstrativo de Pagamentos de Terço Constitucional de Férias em 2013, tendo sido obtidos a partir das informações constantes das Folhas de Pagamento, formato Manad, fornecidas pela empresa ora notificada. Os valores lançados encontram-se demonstrados nos campos próprios do Demonstrativo de Apuração. Houve aperfeiçoamento do presente lançamento mediante a cientificação do sujeito passivo, realizada por meio pessoal (procurador) em 30/11/2017 (fl. 1717-1718).

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 02/01/2018 (e-fls. 1.737/1.806), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, *verbis*:

I.1 - IMUNIDADE DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PLR

Tendo a Constituição Federal garantido a imunidade incondicional dos pagamentos efetuados pelos empregadores a título de PLR, cabe ao legislador infraconstitucional apenas a tarefa de regulamentar a questão na parte que efetivamente demande regulamentação, obviamente sem o poder de estabelecer qualquer inovação tanto para limitar como para estender o seu alcance.

*Nesse sentido, vale referir o entendimento da C. 2.ª Turma da CSRF expresso no voto condutor do acórdão n.º 9202-003.370 [19/11/2014], “*verbis*”:*

"Por outro lado, convém frisar que tratando-se de imunidade, os pagamentos a título de PLR não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 176, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena."

Razão pela qual "data venia" não pode prevalecer o entendimento do i. fiscal atuante constante dos itens 5.9 e 5.10 do Relatório Fiscal no sentido de que devam ser aplicados às regras que regem a PLR os critérios interpretativos do artigo 111 do CTN, o que o levou a sustentar indevidamente a aplicação de diversas restrições aos planos de PLR que "data venia" não existem na lei.

I.2 – QUANTO À DATA DA ASSINATURA DOS ACORDOS DE PLR

Logo de início é importante esclarecer que os valores pagos em fevereiro de 2013 referem-se ao acordo coletivo celebrado em julho de 2012. Com efeito, estabelece Cláusula Terceira do acordo coletivo, "verbis":

"CLÁUSULA TERCEIRA – DA PERIODICIDADE DO PAGAMENTO

Os pagamentos advindos do presente programa serão realizados nas mesmas datas definidas em Convenção Coletiva para o pagamento da PLR 2012/1013, sem prejuízo da antecipação, observada a periodicidade definida em cada plano." (fl. 101)

Já os valores pagos em março referem-se a meros ajustes decorrentes do fato de ter sido constatado um pagamento a menor por equívoco no mês de fevereiro.

Pois bem, alega o i. fiscal atuante como visto que o fato de os acordos relativos aos programas de 2012 e 2013 terem sido assinados respectivamente em 05.07.2012 e 11.12.2013, portanto, já dentro dos períodos abrangidos pelos respectivos programas, indicaria não ter ocorrido a negociação prévia que no seu entendimento seria condição necessária para a caracterização do PLR.

Com a devida vênia, a Lei n.º 10.101/00 simplesmente não impõe tal condição, o que já foi reconhecido, inclusive, pela C. 2.ª Turma da CSRF, como, por exemplo, nos Acórdãos 9202-003.370 [19/11/2014] e 9202-003.192 [13/08/2014] (...).

[...]

Além disso, cabe salientar que no caso concreto o fato de os acordos relativos aos períodos de 2012 e 2013 terem sido assinados já no curso desses anos não trouxe nenhum prejuízo aos seus empregados, sendo de fácil resposta a pergunta formulada no item 5.38 do Relatório Fiscal, de "como poderiam ser entabuladas metas relacionadas a acordos que nem sequer haviam sido celebrados?".

[...]

Com efeito, considerando-se que a própria fiscalização reconheceu que o acordo relativo a 2013 é "idêntico ao Acordo de PLR em 2012", resta evidente o prévio conhecimento, pelos empregados do Impugnante, dos termos do acordo, e, portanto, das metas a eles atribuídas, sendo assim irrelevante a data de assinatura do acordo.

Ademais, tendo sido o acordo de 2012 assinado em julho daquele ano, é evidente que se presta à finalidade de estabelecer os termos do que precisa ser alcançado pelos beneficiários para que ao final do fizerem jus à participação nos lucros.

Cabe, por fim, referir os diversos e-mails do Impugnante (doc. 02) [e-fls. 1.828/1.838] destinado a seus funcionários com a divulgação das diferentes etapas do processo de avaliação. (...).

I.3 – QUANTO À FALTA DE PROVA DA ASSEMBLEIA DE TRABALHADORES E REGISTRO DOS ACORDOS

Com a devida vênia, ao contrário do que alega a fiscalização houve sim convocação por parte do Impugnante de Assembléia Geral Extraordinária para deliberação sobre a proposta de Acordo Coletivo de Trabalho relativo à participação nos lucros e resultados, cujo edital foi datado de 03.07.2012 e publicado no número 5555 da Folha Bancária (doc. 03). [e-fls. 1.839/1.843]

Além disso, também ao contrário do que alega a fiscalização houve sim o registro do Acordo Coletivo de Trabalho perante o Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, atestada em carta do referido sindicato enviada ao Impugnante (doc. 03). [e-fls. 1.844/1.866]

Ademais, cabe salientar que a mera ausência do registro dos acordos coletivos por si só não confere natureza remuneratória aos pagamentos de PLR.

[...]

Inicialmente, cabe salientar que o aludido artigo 2.º da Lei 10.101/00 não estabeleceu, em momento algum (e aliás nem poderia), que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida em relação ao pagamento de PLR equipararia este a remuneração e, portanto, legitimaria a tributação dos valores pagos em prejuízo da imunidade estabelecida pelo artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal.

Tudo o que o referido dispositivo legal estabeleceu foram as formas possíveis de negociação entre empresa e empregados acerca do pagamento de PLR, de modo que não há qualquer fundamento nas acusações fiscais lançadas com base no artigo 28, § 9.º, “j”, da Lei n.º 8.212/91, simplesmente porque a lei específica a qual este dispositivo se refere não contém qualquer preceito que pudesse configurar in casu a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias autuadas. Foi exatamente o que concluíram Sydney Sanches, Ex-Ministro do Supremo Tribunal Federal, e Kiyoshi Harada em consulta sobre o tema, publicada no sítio da Fiscosoft (...).

[Cita relevante Jurisprudência Judicial]

Sendo assim, conclui-se que em momento algum a eventual falta de registro/homologação dos acordos de PLR teria o condão por si só de por si só alterar a inalterável natureza da verba de caráter não remuneratório (conforme estabelecido pelo artigo 7.º, XI, da CF/88) para remuneratório, sendo certo que de todo modo no caso concreto este registro foi feito.

I.4 – QUANTO À EXISTÊNCIA DE VALOR MÍNIMO A SER PAGO

Com a devida vênia, também não procede a objeção suscitada pelo i. fiscal autuante, já que a Lei n.º 10.101/00 em momento algum veda o pagamento de valores mínimos a título de PLR, como reconhecido pelo CARF no acórdão n.º 2402-002.697 [17/05/2012], tendo assim se manifestado o voto condutor do I. Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues, (...).

[...]

Além disso, ainda que para argumentar se admitisse que o valor mínimo representasse "uma espécie de prêmio", como sustenta o i. fiscal autuante no item 5.33 do Relatório Fiscal, tal fato só possibilitaria descaracterizar os pagamentos de PLR nas poucas situações em que foi pago ao empregado apenas o valor mínimo no âmbito dos acordos próprios firmados entre o Impugnante e o Sindicato, já que, nos termos do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda dos acordos de 2012 e 2013, este se soma não ao valor pago nos termos destes acordos, mas "à PLR definida na convenção coletiva da categoria bancária".

Assim, sendo o valor mínimo simplesmente um piso a ser recebido, os empregados do Impugnante que no âmbito dos seus

acordos específicos de 2012 e 2013 receberam mais do que o valor mínimo não receberam o valor mínimo "acrescido" de um valor variável (correspondente à diferença entre o valor recebido e valor mínimo), mas sim apenas valores variáveis, que não poderia ser descaracterizados como "prêmios" pelo i. fiscal atuante, já que efetivamente decorrem do atingimento das metas (individual, da área e do Impugnante em âmbito nacional) objeto das avaliações de performance.

Razão pela qual "data maxima venia" também não procede a afirmação do i. fiscal atuante no sentido de que "tal parcela mínima possui caráter obrigatório", já que não há uma "parcela" mínima, mas um valor mínimo, não havendo, muito menos, que se falar em "montantes pré-determinados a todos", já que os funcionários que receberem acima do valor mínimo estarão a receber apenas valores variáveis totalmente decorrentes dos resultados obtidos.

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

Por fim, causa espécie a afirmação do i. fiscal atuante de que "a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, posto que representam uma espécie de prêmio", pois, caso assim fosse, seria o único "prêmio" concedido pelo fato do funcionário não ter atingido determinada meta, já que os prêmios consistem, justamente, em recompensas só distribuídas na hipótese do atingimento de metas ou da realização de objetivos.

1.5 – QUANTO À POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DE PLR POR MEIO DE DOIS PLANOS DISTINTOS (DA CATEGORIA E DA EMPRESA)

De fato, além do plano decorrente da celebração de Contrato Coletivo de Trabalho da categoria bancária, que o Impugnante internamente designa "PLR", ele também mantém plano próprio decorrente de "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados", internamente designado como "PPR" para diferenciar do primeiro, sendo determinado na Cláusula Segunda deste acordo que os valores pagos no âmbito do plano de PLR (coletivo) não serão compensados com os montantes devidos a título de PPR (plano próprio).

No entanto, com a devida vênia, o próprio § 3.º do artigo 3.º da Lei n.º 10.101/00 invocado pelo i. fiscal atuante demonstra claramente a improcedência de sua argumentação.

Primeiramente, porque ao prever a possibilidade de que os valores pagos no âmbito do plano mantido espontaneamente pela empresa sejam compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas atinentes à participação nos lucros e resultados de toda a categoria, o § 3.º supõe, necessariamente, a vigência simultânea desses acordos, pois a compensação das obrigações decorrentes de acordos coletivos no pagamento do PLR espontaneamente acordado pela empresa com seus funcionários ou o sindicato só faz sentido se ambas as participações nos lucros, referentes aos dois acordos, forem pagas; caso contrário não haverá nada passível de compensação!

Além disso, ao prever que "os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho", o § 3.º do artigo 3.º da Lei n.º 10.101/00 faculta à empresa o "poder" de compensar tais valores, e não o "dever", não sendo "data venia" razoável a interpretação pretendida pelo i. fiscal atuante, que, além de não encontrar amparo no texto legal, é francamente prejudicial ao direito dos trabalhadores, no que evidentemente vai contra a finalidade da lei.

Nesse sentido, vale referir decisão proferida pela C. 1.ª Turma da 3.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF (...).

I.6 – QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR EM MONTANTES SUPERIORES AOS SALÁRIOS

"Data maxima venia", aparentemente encantado com a própria tese da impossibilidade do pagamento de PLR em montante superior ao salário (tese, aliás, que já foi rejeitada pela C. 2.ª Turma da CSRF, como se verá), o i. fiscal autuante não atentou para o fato de que os dados por ele mesmo levantados nas fls. 607/662 demonstram a incorreção da tese.

Com efeito, muito embora seja correta a constatação fiscal de que "Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2013 verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 2,44% a 211,39%" (como de fato demonstra a planilha de fls. 607/662), não atentou o i. fiscal autuante para o fato de que entre os milhares de funcionários do Impugnante arrolados pela fiscalização na referida planilha, somente 25 receberam PLR em montante superior ao salário, configurando apenas nesses casos a hipótese em que a "suposta Participação nos Lucros ou Resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário contratado com a empresa" (item 5.167 do Relatório Fiscal), sendo certo que mesmo que prevalecesse a "tese" fiscal somente nesses casos específicos poder-se-ia concluir pelo suposto caráter salarial dos pagamentos.

De qualquer modo, ainda que para argumentar no caso concreto os fatos (não apresentados pela fiscalização) confirmassem a "tese" do i. fiscal autuante, cabe salientar que ela já foi rejeitada pela jurisprudência da C. 2.ª Turma da CSRF, como bem demonstra o acórdão n.º 9202-003.105 [23/04/2014] (...).

I.7 – QUANTO À SUPOSTA INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS

Com a devida vênia não procede a alegação do i. fiscal autuante, pois é justamente o exercício altamente eficaz e acima da média das tarefas regulares, rotineiras e ordinárias do empregado que caracteriza o desempenho extraordinário que justifica o pagamento de PLR, não tendo, portanto, sentido a distinção a distinção proposta pela fiscalização entre o "desempenho regular, rotineiro e ordinário" do empregado e seu "desempenho extraordinário".

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

Além disso, alegou o i. fiscal autuante a inexistência de "regras claras e objetivas" (item 5.81 e seguintes do Relatório Fiscal), tendo ao longo de diversas páginas do Relatório Fiscal apresentado inúmeras questões que no seu entendimento não teriam respostas.

Inicialmente, cabe salientar que muito embora o i. fiscal autuante tenha iniciado seu procedimento junto ao Impugnante em 31.08.2016 (data do Termo de Início de Procedimento Fiscal de fl. 04), portanto mais de um ano antes da realização do lançamento, e tendo já neste Termo solicitado ao Impugnante a apresentação dos acordos de PLR próprios ou coletivos relativos ao período fiscalizado, no que foi prontamente atendido, em nenhum momento ao longo de seu procedimento o i. fiscal autuante procurou esclarecer junto ao Impugnante as "questões" que só apresentou no Relatório Fiscal dos autos de infração e cuja alegada "ausência de respostas" assumiu capital importância para a efetuação do lançamento em razão da suposta inexistência de "regras claras e objetivas".

Com efeito, basta a leitura dos sete Termos de Intimação (fls. 08/33) emitidos pelo i. fiscal atuante ao longo do seu procedimento para se constatar que nos referidos termos não se encontra nenhuma das questões que, apresentadas somente no Relatório Fiscal por ocasião do lançamento, supostamente caracterizariam a falta de "regras claras e objetivas", sendo certo que ao contrário do que supôs o i. fiscal atuante, todas essas "questões" podem ser respondidas e as eventuais dúvidas explicadas, o que fará oportunamente o Impugnante, não sem antes demonstrar que seu plano de PPR tem sim as "regras claras e objetivas" requeridas pela legislação.

I.7.1 – DO PLANO MANTIDO PELO IMPUGNANTE: EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

De fato, antes de mostrar a improcedência dos questionamentos trazidos pelo i. fiscal atuante para sustentar a inexistência de "regras claras e objetivas" no plano de PLR por ele mantido, o Impugnante demonstrará que o "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados" relativo ao período autuado (fls. 80/421), integrado pelo seu anexo intitulado "Programa de Participação nos Resultados Citibank" contém as "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" referidas no artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00.

Com efeito, o "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados" define as regras gerais em suas cláusulas (...).

[Detalhamento do PLR]

Conclusão

Como se pode facilmente concluir com base no que foi exposto neste item I.7.1 da impugnação, a leitura do "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados" e de seu Anexo "Programa de Participação nos Resultados Citibank", ao contrário do que foi sustentado pelo i. fiscal atuante todas as regras do plano de PPR mantido pelo Impugnante são claras e objetivas, passando agora o Impugnante a responder a cada uma das alegações específicas do i. fiscal atuante que no seu entendimento amparariam sua "tese" da falta de critérios claros e objetivos.

I.7.2 – DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS

Não fossem as explicações acima suficientes para demonstrar que o acordo de PPR firmado pelo Impugnante define sim os critérios claros e objetivos demandados pela legislação, não merecem ser acatadas as alegações pontuais formuladas pelo i. fiscal atuante pelos motivos a seguir expostos.

De fato, muito embora o i. fiscal atuante (fls. 1.173/1.183) tenha se dado ao trabalho de transcrever todo conteúdo do "Programa de Participação nos Resultados Citibank" relativo ao período autuado, as indagações e objeções que formula logo em seguida evidenciam, sobretudo à luz do já exposto no item I.7.1, que a fiscalização não entendeu nem procurou entender tal Programa.

(...)

I.7.3 – DOS DADOS JAMAIS SOLICITADOS PELO I. FISCAL AUTUANTE

Nesse ponto, cabe enfatizar que não tendo o i. fiscal atuante tentado esclarecer junto ao Impugnante pontos do Acordo e seu Anexo que não tivesse compreendido, muito menos buscou qualquer esclarecimento sobre o funcionamento prático do plano de PPR por ele mantido.

Nesse contexto, ciente de que tal conhecimento certamente reforçará a improcedência da acusação fiscal, apresenta o Impugnante, a título meramente exemplificativo em razão do extenso universo de seus empregados, dados concretos pertinentes aos processos de avaliação relativos ao período autuado,

especificamente a respeito da divulgação interna de todas as etapas da avaliação (doc. 02) [e-fls. 1.828/1.838].

Com base nesse cronograma foram feitas as avaliações individuais dos empregados do Impugnante, inclusive as avaliações constantes dos dois arquivos constantes dos autos do presente processo administrativo intitulados "CB PLR Avaliação de Desempenho 2012" e "CB PLR Avaliação de Desempenho 2013" que evidenciam a existência de critérios claros e objetivos de avaliação, ora mencionando o Impugnante, a título meramente exemplificativo, a avaliação da funcionária Ariane Rocha Mesquita, em cuja conclusão constam os comentários do gestor e da funcionária, "verbis":

[...]

Como se vê, nada mais distante da suposta falta de critérios claros e de metas objetivas imaginada pelo i. fiscal atuante sem sequer procurar conhecer como foram executados os programas de PPR do Impugnante no período autuado!

I.8 – QUANTO AOS SUPOSTOS PAGAMENTOS OCORRIDOS MAIS DE DUAS VEZES EM 2013

Com a devida vênia, nas poucas situações em que foram feitos mais de dois pagamentos ao mesmo empregado no período fiscalizado (fls. 598/605), tal fato não consubstancia irregularidade por parte, já que não houve no caso os pagamentos excedentes ao limite legal alegados pela fiscalização, sendo certo que os acordos consoante os quais são feitos os pagamentos de PLR estipularam como meses de pagamento, para o período fiscalizado, os meses de fevereiro e outubro.

Aliás, cabe referir que os pagamentos efetuados em fevereiro de 2013 dizem respeito, como já salientado, ao período base de 2012, razão pela qual jamais poderiam ser computados para efeito da apuração da periodicidade dos pagamentos efetuados em 2013.

Feitos tais esclarecimentos, cabe referir que, no que tange aos poucos pagamentos efetuados em março de 2013, deveram-se no caso a equívocos na apuração do PLR devido no mês de fevereiro a alguns funcionários com remuneração variável, razão pela qual os pagamentos efetuados em março corresponderam simplesmente à correção dos equívocos cometidos, e não a pagamentos de parcelas em desacordo com a legislação.

Já quanto aos também poucos pagamentos ocorridos em novembro de 2013, todos eles referem-se a funcionário desligados do Impugnante no correr do ano, tratando-se portanto de pagamentos excepcionais efetuados a pessoas que nem sequer são mais empregados do Impugnante (doc. 04, arquivo não paginável contendo lista dos funcionários desligados em 2013 que receberam PLR em novembro, mas não em outubro, não tendo assim ocorrido, nesses casos, mais de dois pagamentos no ano já que tais funcionários receberam PLR apenas nos meses de fevereiro e novembro.

Por fim, vale observar que mesmo que para argumentar tivesse o Impugnante, quanto a alguns poucos funcionários, excedido a periodicidade legal, somente poderiam ser tratados como salários os pagamentos referentes aos meses em excesso (no caso março e novembro de 2013) quanto aos mesmos empregados, e não os dois pagamentos (fevereiro e outubro de 2013) feitos em conformidade com a lei, sendo a jurisprudência do E. STJ pacífica no sentido de que "escapam da tributação os pagamentos que guardam entre si pelo menos seis meses de distância" (AgRg no Recurso Especial n.º 1.381.374/RJ).

I.9 – QUANTO AOS VALORES DE PLR PAGOS NO ÂMBITO DA CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO DA CATEGORIA BANCÁRIA

Por fim, cabe salientar que muito embora tenha concentrado toda sua análise no "Acordo para o Programa de Participação dos Resultados", acordo próprio do Impugnante (PPR), o i. fiscal atuante também incluiu na base de cálculo do lançamento os

valores de PLR pagos no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho, e assim o fez em decorrência de supostos "Problemas Gerais que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR, quais sejam Acordos Próprios e Convenções Coletivas de PLR" (item 5.132 do Relatório Fiscal – destaques no original e nossos), "Problemas Gerais" estes que se resumem, de acordo com a fiscalização, ao seguinte, "verbis":

[...]

Com a devida vênia, há de se considerar que a Convenção Coletiva de Trabalho subscrita em 02.10.2012 tem como período de vigência de 01.09.2012 a 31.08.2013 (fl. 84), enquanto a Convenção Coletiva de Trabalho subscrita em 18.10.2012, tem como período de vigência de 01.09.2013 a 31.08.2014 (fl. 94) não se revelando, portanto, correta a afirmação da fiscalização de que tais instrumentos teriam sido "assinados retroativamente ao início de seus anos base".

Além disso, aparentemente a única razão pela qual o i. fiscal atuante incluiu no presente lançamento os valores pagos no âmbito dos acordos coletivos de trabalho foi a "tese" por ele sustentada no sentido da impossibilidade do pagamento de PLR com base em dois planos distintos (plano da categoria e plano próprio da empresa), cuja incorreção já foi demonstrada no item 1.5 da presente impugnação, ao qual o Impugnante ora se reporta.

Em face de todo o exposto, demonstrada a improcedência do lançamento na parte referente ao PLR dos empregados, passa o Impugnante a demonstrar que também não procede o lançamento quanto aos valores pagos aos seus administradores, pelos motivos a seguir expostos.

II - DOS PAGAMENTOS DE PLR EFETUADOS AOS ADMINISTRADORES

Com a devida vênia, a conclusão fiscal fundamenta-se em interpretação equivocada da legislação societária e previdenciária, como passa o Impugnante a demonstrar.

Inicialmente, parte o i. fiscal atuante da premissa de que, havendo no artigo 152 da Lei das S.A. previsão de que o estatuto da companhia possa atribuir participação nos lucros aos administradores, não lhes seriam aplicáveis as normas de PLR previstas na Lei n.º 10.101/00.

Esclarece o Impugnante, contudo, que muito embora o § 1.º do artigo 152 da Lei das S. A. preveja que "O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor", e o artigo 22 do seu Estatuto Social (fl. 41 dos autos) determine a distribuição mínima de 25% do lucro líquido, não há, no Estatuto Social do Impugnante, atribuição de participação nos lucros a seus administradores na forma prevista no dispositivo transcrito.

Nesse ponto, cabe salientar que a previsão da possibilidade da previsão estatutária de distribuição de lucros aos administradores, seja ela ou não exercida (no caso do Impugnante não é), não impede que a sociedade delibere que seus administradores sob qualquer outra forma participem dos seus lucros.

[Cita doutrina]

Nesse contexto o Impugnante, que não prevê para seus administradores a participação estatutária nos lucros cuja possibilidade é admitida no artigo 152, utilizando do legítimo poder de dispor livremente de seu lucro e considerando que seus administradores também são empregados, houve por bem isonomicamente não excluir seus administradores do acordo de PPR aplicável aos demais empregados e celebrado nos termos previstos pela Lei n.º 10.101/00.

Com efeito, é indiscutível no caso concreto o fato de que todos os administradores do Impugnante, mesmo aqueles que são

estatutários em atendimento às exigências do BACEN, são empregados, como consta da GFIP e DIRF (fato atestado inclusive pelo i. fiscal atuante), cumprindo o Impugnante todas as obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias inerentes à relação de vínculo empregatício.

Não obstante, sustenta o i. fiscal atuante que independentemente da existência ou não de contratos de trabalho celebrados entre a sociedade e seus Diretores, esse fato não os afasta da condição de Administradores.

[...]

Por tal motivo, já tem a jurisprudência administrativa admitido expressamente a não incidência de contribuição previdenciária sobre o PLR pago a diretor empregado, como demonstra a seguinte decisão da C. 1.ª Turma da 3.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF (...).

[Jurisprudência do CARF]

Por fim, cabe destacar que em 18 de dezembro de 2014 FOI EMITIDA PELA COSIT A SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 368 QUE PREVÊ EXPRESSAMENTE A POSSIBILIDADE DO PAGAMENTO DE PLR AOS DIRETORES EMPREGADOS (...).

[...]

Razão pela qual "data maxima venia" não procedem os motivos invocados pelo i. fiscal atuante para o lançamento, devendo o mesmo ser cancelado na esteira dos precedentes do CARF acima mencionados.

III - DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PRÊMIOS

Com a devida vênia, tivesse o i. fiscal atuante examinado com cautela a "Demonstrativo de Pagamento de Prêmios em 2013" (fls. 852/857), teria constatado que ao longo dessas sete folhas em que são arrolados centenas de funcionários, os nomes dos beneficiários listados na quase totalidade simplesmente não se repetem, demonstrando que no período de um ano os beneficiários receberam apenas UMA ÚNICA VEZ os aludidos prêmios (exceto no que tange aos funcionários: Camila Parra Katayama, premiada em janeiro, abril e novembro; Amanda Alves Camargo, premiada em fevereiro e março; Gabriela V. Carneiro de Oliveira, premiada em fevereiro e março; e Cleverson Silva Eloy, premiado em outubro e novembro).

Ora, não resta dúvida que prêmios recebidos pelos beneficiários uma única vez num período de um ano são ganhos eventuais, expressamente excluídos do salário-de-contribuição pela norma acima transcrita.

Da mesma forma, nos três únicos casos em que foram feitos dois pagamentos e no único caso em que foram feitos três pagamentos em 2013 essas poucas repetições são insuficientes para retirar o caráter eventual dos bônus.

Nesse sentido, vale referir decisão proferida pela C. 3.ª Turma da 4.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF (...).

[...]

Em face do exposto, demonstrado o caráter de ganho não habitual dos prêmios pagos pelo Impugnante a beneficiários que os receberam apenas uma vez no intervalo de três anos, também deve "data venia" ser cancelado o lançamento quanto a tal item dos autos de infração.

IV – QUANTO AO HIRING BONUS

Logo de início cabe esclarecer que no caso concreto, como demonstram os contratos de fls. 858/906, ao contrário do que supõe o i. fiscal atuante, o empregado que não permanecer trabalhando para o Impugnante no prazo acordado pertinente à cláusula de hiring bônus deverá restituir a totalidade do valor recebido, e não apenas "parte".

Nessas condições, ainda que para argumentar se atribuisse ao hiring bônus natureza salarial, "data maxima venia" a fiscalização ocorreu em erro quanto ao momento de ocorrência do suposto fato gerador, aplicando-se ao caso o artigo 117 do CTN (...).

Com efeito, como reconhece a própria fiscalização, "se o funcionário permanecer na empresa pelo período combinado PASSA A TER DIREITO a ficar com o bônus/gratificação". Trata-se, portanto de condição suspensiva, sendo evidente assim que somente se poderia considerar ocorrido o fato gerador das contribuições ora exigidas no momento em que tal condição se perfizesse, o que, no caso dos hiring bônus concedidos pelo Impugnante, se daria a depender do contrato entre o 12.º mês e o 36.º mês subsequente à contratação (fls. 858/906), no caso concreto, em 2014 ou 2016, portanto, fora do período autuado, a revelar no caso o erro quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador.

Além disso, "data maxima venia", tratando-se o hiring bônus de verba paga pelo Impugnante a seu funcionário somente uma única vez, há de ser considerado ganho eventual, excluído da tributação das contribuições ora exigidas por força do artigo 28, § 9.º, "e", 7, da Lei n.º 8.212/91, já examinado no item III acima, ao qual o Impugnante se reporta.

V – QUANTO AO TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

Com a devida vênia, ao contrário do que sustenta o i. fiscal autuante, o terço constitucional de férias não tem natureza remuneratória, o que já foi reconhecido pela C. 1.ª Seção do STJ em sede de recurso repetitivo, "verbis":

[...]

Razão pela qual "data venia" também não merecer ser mantida a exigência das contribuições sobre o terço constitucional de férias.

VI – A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Finalmente, a prevalecer a exigência fiscal, o que se admite apenas a título de argumentação, o Fisco certamente exigirá da Impugnante juros de mora sobre o valor da multa de ofício, como vem procedendo em outros casos, o que acresce em muito o valor supostamente devido.

Daí porque a Impugnante vem desde já impugnar a pretensão, até para que não se alegue posteriormente que tal matéria não pode ser objeto de exame porque não foi abordada na defesa apresentada.

Com efeito, pelo que se infere da legislação que rege a matéria, esta somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição.

Não autoriza, como pretende o Fisco, o cálculo dos juros sobre o valor da multa.

De se salientar que especificamente a este respeito já são vários os acórdãos da Jurisprudência Administrativa reconhecendo o não cabimento da exigência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja 1.ª Turma decidiu em sessão realizada em 08.11.2010 pela não incidência dos referidos juros, no acórdão assim ementado:

[...]

Além disso, o mesmo entendimento foi firmado, por 12 votos a 2 pela C. 2.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao julgar o recurso especial n.º 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133), bem como da 1.ª Turma Ordinária da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo n.º 10680.011107/2006-29 (acórdão n.º 2201-00.126), e também das C. 1.ª, 3.ª e 5.ª Câmaras do E. 1.º Conselho de Contribuintes nos autos dos processos n.º 19515.003663/2005-27 (acórdão 101-96523), n.º 16327.004079/2002-75 (acórdão 101-96.008), n.º 16327.001458/2005-56 (acórdão 101-96601), n.º 16327.001400/2005-11 (Acórdão 103-23.423), n.º 16327.000106/2003-11 (acórdão 103-23.566) e n.º 16327.001228/2004-14 (acórdão 105-16.472), e C. 1.ª, 2.ª e 3.ª Câmaras do E. 2.º Conselho (acórdãos 201-78.718, 202-16.397 e Recurso 147.616).

[...]

Dai porque, seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

Ou seja, referido artigo está apenas a autorizar que os débitos para com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Além disso, o artigo 43 da Lei n.º 9.430/96 vem evidenciar ainda mais que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.

[...]

Ora, se a expressão "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições" constante no "caput" do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 contemplasse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do artigo 43 supra transcrito, posto que a incidência dos juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do "caput" do artigo já decorreria diretamente do artigo 61.

Verifica-se, assim, que não existe base legal para a exigência de juros sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada), que não pode prevalecer sob pena de violação não só ao próprio art. 61 da Lei n.º 9.430/96, mas também aos arts. 5.º, II, e 150, I, da CF/88 e 97 do CTN.

PEDIDO

Diante do exposto, pede e espera o Impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados, como medida de Direito e de Justiça.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes capítulos: **a)** Preliminar de não Apreciação de Ilegalidade e Inconstitucionalidade; **b)** Preliminar de não vinculação às decisões administrativas e judiciais ou entendimentos doutrinários sem norma expressa que determine seguir determinado precedente; **c)** Preliminar de não vinculação às decisões judiciais dos Tribunais Superiores sem manifestação prévia da PGFN; **d)** Preliminar de Imunidade às contribuições sociais previdenciárias quanto a Participação nos Lucros e Resultados condicionada as disposições legais; **e)** Participação nos Lucros ou Resultados condicionado aos requisitos formais (*Assembleia de trabalhadores e registro dos acordos; intempestividade da negociação*) e materiais (*periodicidade equivocada de pagamentos; pagamento de valor mínimo; ausência da compensação dos programas de PLR, havendo pagamento baseado em dois instrumentos em desacordo com a legislação aplicável; inexistência de efetivo programa de participação nos lucros ou resultados*); **f)** Hipóteses de incidência de contribuições sociais previdenciárias (*Férias e Terço Constitucional de Férias; Participação nos Lucros dos Administradores; Prêmios; e Hiring Bonus*); **g)** acréscimos legais. Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo:

À luz dos autos e da razão demonstrada, VOTA-SE por julgar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE com MANUTENÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 23/10/2018 (e-fls. 1.952/2.023), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula seja provido o recurso "*para o fim de se reconhecer a insubsistência dos autos de infração lavrados.*"

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Pagamentos a título de PLR (*imunidade dos pagamentos efetuados a título de PLR; superação do argumento da DRJ quanto à data da assinatura dos acordos de PLR; superação do argumento da DRJ quanto à falta de prova da assembleia de trabalhadores e do registro dos acordos; inexistência de vedação legal para o pagamento de valores mínimos; possibilidade de pagamento de PLR por meio de dois planos distintos, da categoria e da empresa; pagamento de PLR em valores superiores aos salários; existência de regras claras no PLR; existência de regras objetivas no PLR; Nível Citi – R/C10 e abaixo; Nível Citi – S/C11 e acima; Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed; Funcionários de Remuneração Variável não Elegíveis ao Programa Exceed; conclusão, improcedência das alegações fiscais; dados não solicitados pela autoridade fiscal; improcedência das objeções apresentadas pela decisão recorrida; decisão do CARF proferida em favor do recorrente que reconhece a improcedência das alegações dos autuantes, tratando-se do mesmo PLR [Acórdão n.º 2401-004.987, de 08 de agosto de 2017]; supostos pagamentos ocorridos mais de duas vezes em 2013; valores de PLR pagos no âmbito da convenção coletiva de trabalho da categoria bancária); **b)** Pagamentos de PLR Efetuados aos Administradores; **c)** Pagamentos Efetuados a Título de Prêmios; **d)** *Hiring Bonus*; **e)** Terço Constitucional de Férias.*

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

Consta no processo eletrônico arquivos não pagináveis, todos conferidos por este relator, sendo elementos instrutórios dos autos.

Consta, ainda, dos autos que não houve requisição para apresentação de contrarrazões pela PGFN (e-fl. 2.030).

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto Vencido

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 21/09/2018, sexta-feira, e-fls. 1.936/1.937,

protocolo recursal em 23/10/2018, e-fls. 1.952/1.954, e despacho de encaminhamento, e-fl. 2.027), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Não havendo preliminares, nem prejudiciais, passo a analisar o mérito.

Mérito

Inicialmente, consigno que a controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício por ter a fiscalização descaracterizado os efeitos tributários aplicados pelo contribuinte quanto as verbas pagas a título **(i)** de PLR dos Empregados, **(ii)** de PLR dos Administradores Declarados como Empregados; **(iii)** de Prêmios; **(iv)** de *Hiring Bonus*; e **(v)** de Terço de Férias.

Dito isto, consoante noção cediça a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto 9.580, de 2018), cabendo à *"autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos"* nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto 9.580, de 2018).

Por isso, o relatório da fiscalização (e-fls. 1.164/1.283) delimita os motivos da autuação, apresentando os seguintes argumentos para descaracterizar a natureza das **PLR's pagas aos Empregados**: **(i)** houverem mais de um instrumento de negociação para substanciar o pagamento de PLR e inexistiu compensação entre eles e houve ausência de arquivamento e participação sindical na elaboração, **(ii)** vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente no início do período de referência, **(iii)** inexistência de regras claras e objetivas, ausência de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir o eventual recebimento da verba e auferir suas metas, com negociações individuais sem a participação sindical, havendo ausência de metas ou subjetividade nelas e questionando-se as avaliações, **(iv)** PLR assegurada em valor fixo mínimo violando o caráter condicional, **(v)** PLR em valor superior ao salário, no confronto *"PLR x salário"* em 2013, sendo uma substituição ou complementação do salário, **(vi)** Múltiplos pagamentos de PLR em 2013.

Outrossim, quanto a descaracterização da natureza das **PLR's pagas aos Administradores**, em síntese, alega-se: **(i)** não aplicação da Lei 6.404 para afastar a tributação, **(ii)** não aplicação da Lei 10.101 aos diretores estatutários, mesmo que com vínculo de emprego, **(iii)** inexistência de vínculo empregatício, mesmo sendo declarado como empregado em GFIP, DIRF e DIPJ, e ainda que conste em folha de pagamento como empregado, pelo só fato de ser diretor estatutário, face aos poderes amplos de direção definidos no Estatuto.

Igualmente, quanto a descaracterização dos **Prêmios**, aduz-se que **(i)** se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção.

No que pertine a descaracterização do **Hiring Bonus**, informa que **(i)** paga durante e em virtude do contrato de trabalho, e condicionada ao cumprimento de um tempo mínimo de permanência, possui natureza de gratificação ajustada incidindo contribuições.

Tangenciando a descaracterização do **Terço de Férias**, sustenta que **(i)** as férias gozadas são devidas em razão do exercício laboral, a fim de se retribuir o trabalho prestado, logo se nota que incide contribuição sobre as férias gozadas e do seu respectivo adicional.

Deste modo, cuidando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito e legalidade, assim como considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões postas ao debate.

- Considerações básicas sobre a famigerada PLR

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Recentemente, em análise diversa da destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.^a Região afirmou que: *“A participação nos lucros e resultados - PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados”* (TRF 3.^a Região, Terceira Turma, Apelação Cível - 2119764 - 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava, porém, para fins previdenciários, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.^o e reafirmada com outra linguagem no § 4.^o do art. 218 da Carta Magna, a *“participação nos lucros, ou resultados”* (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica. Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada a terceiros, havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga

a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições sociais, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese: "Tema 344 da Repercussão Geral/STF. *Incidência contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988.*"

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da "PLR" como verba "desvinculada da remuneração", retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas a terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria.

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: "*Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário.*" (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Nesta toada, debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada lei *"regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7.º, inciso XI, da Constituição"* (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade.

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados *"não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade"* (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regrar que é *"vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação original). Posteriormente, deu nova redação para modificar tal periodicidade vedando a antecipação ou distribuição *"em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação dada pela Lei 12.832, de 2013).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º), portanto deve ser razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho, seja de incentivar à produtividade.

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (Lei 10.101, art. 2.º, I)¹. Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa contar com a participação de representante da entidade sindical da categoria na sua elaboração. Objetiva-se integrar capital e trabalho e legitimar e assegurar a função do instituto.

A participação da entidade sindical, representando os empregados, é requisito legal para que se possa afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a esse título. Aliás, essa participação sindical é tão destacada na legislação que se impõe a seguinte obrigação: "O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores" (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º).

¹ A partir da Lei n.º 12.832, de 2013, que modificou a redação do inciso I do art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, passou-se a exigir "comissão paritária".

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que *"todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" de "planos próprios".

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar *"regras claras e objetivas"* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *"programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, *"a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e *"não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Relembre-se que a famigerada "PLR" é sinônimo de *"participação nos lucros"* ou de *"participação nos resultados"*, sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"² e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"³. Para a doutrina justrabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço. Aliás, complemente-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR, mantendo a designação mais conhecida, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR - Programa de Participação nos Resultados.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e

² Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019.

Em sentido similar, conferir voto vencedor no Acórdão n.º 2402-006.068, de 03 de abril de 2018, do CARF, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

³ Idem.

empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passo aos tópicos do recurso voluntário.

Pois bem. A contribuinte alega **regularidade nos pagamentos a título de PLR** advogando não poder haver a descaracterização deles, devendo-se manter hígido

seu entendimento, conforme escriturou e declarou, não sendo devedora de contribuições previdenciárias ou daquelas destinadas a terceiros. Neste sentido, aponta questões para deliberação. Passo a análise capitulada enfrentando cada questão.

PLR EMPREGADOS

- Da análise dos pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em mais de um instrumento previsto na Lei n.º 10.101 (Convenções e Acordo Coletivos)

Advoga a recorrente que podem ocorrer pagamentos de participação nos lucros, ou resultados, com base em mais de um instrumento negociado, enquanto que a fiscalização contesta a possibilidade de múltiplos instrumentos, devendo-se escolher apenas um. São exemplos de instrumentos: a) convenção coletiva (que a contribuinte classifica *interna corporis* como PLR); b) acordo coletivo (que a contribuinte classifica como sendo o seu plano próprio, PPR); e c) plano próprio derivado de comissão paritária integrada por representante sindical. A contribuinte utilizou as duas primeiras formas, chamou-as de PLR e de PPR, porém indicou que se cuidava do mesmo objetivo, qual seja, partilhar a participação nos lucros, ou resultados, com seus empregados, na forma da Lei n.º 10.101. O PLR seria específico para a partilha da "participação nos lucros" e o PPR para a partilha da "participação nos resultados".

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente neste capítulo da decisão. Isto porque, como anteriormente afirmado nas considerações gerais sobre a PLR, que se aplicam ao chamado PPR (Programa de Participação nos Resultados), entendo que, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da Lei n.º 10.101, o legislador, por meio da referida lei específica, estabeleceu que *"todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º).

Vale dizer, independentemente de compensação, a Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. O que a lei faz é criar uma faculdade de poderem serem compensados entre si, porém a livre negociação coletiva entre as partes definirá pela compensação, ou não.

Ademais, no caso concreto interessante notar que a recorrente manteve dois instrumentos negociados, um em nível de "convenção coletiva" e outro em nível de "acordo coletivo", no entanto para o primeiro mirou a "participação nos lucros" e no segundo apontou a "participação nos resultados" como a relevante.

A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, tão prestigiada hodiernamente nos meios sociais, especialmente pelo prisma justralhista. Negociação coletiva esta que é enaltecida no espírito regulamentador do instituto em foco (PLR), não apresentando proibição ao pagamento com fulcro em distintos instrumentos, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado é permitido. A concomitância, simultaneidade, multiplicidade, como queira denominar, está, portanto, autorizada,

devendo-se, é verdade, observar as demais disposições da legislação de regência, inclusive cumprindo-se, especialmente, as normas que imputem regras de dever deôntico obrigatório.

Neste sentido, tem-se outras decisões do CARF, *verbi gratia*, cito duas contemporâneas a este julgado: Acórdãos n.º 2301-005.419, de 04/07/2018, e n.º 2401-005.986, de 12/02/2019.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante e independente, prossigo no enfrentamento das questões.

- Da análise do arquivamento do instrumento, participação sindical, data de assinatura e negociação prévia (vigência retroativa das convenções e dos acordos)

A fiscalização imputa que houve ausência de arquivamento e de participação sindical. Questiona, ainda, a vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente no início do período de referência. A defesa refuta cada ponto.

Na análise probatória constato que consta do processo os seguintes instrumentos negociados, sempre com participação sindical:

a) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012, datada de 02/10/2012, referente ao ano-base de 2012, com vigência declarada de 01 de setembro de 2012 a 31 de agosto de 2013, com pagamento convencionado para ocorrer até 01/03/2013, podendo ocorrer antecipação (e-fls. 80/88);

b) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados, datado de 05/07/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, constando que na assinatura possuem em seu quadro funcional 6.257 empregados bancários, cuja elegibilidade ao plano observa a distribuição considerada, na Forma Geral, Nível Citi - R/C10 e abaixo com 2.009 empregados, Nível Citi - S/C11 e acima com 1.976 empregados, na Forma Específica, Funcionários de vendas elegíveis ao programa de RV Exceed com 2.038 empregados, Demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed com 234 empregados, prevê que nenhum empregado poderá receber valor menor do que R\$ 200,00 (duzentos reais) como valor mínimo a ser pago, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva, não sendo compensados, prevê que os pagamentos advindos do programa serão realizados nas mesmas datas definidas na Convenção Coletiva (e-fls. 100/120);

c) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013, datada de 18/10/2013, referente ao ano-base de 2013,

com vigência declarada de 01 de setembro de 2013 a 31 de agosto de 2014, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/03/2014, podendo ocorrer antecipação (e-fls. 90/98); e

d) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Resultados, datado de 11/12/2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, constando que na assinatura possuem em seu quadro funcional 6.287 empregados bancários, cuja elegibilidade ao plano observa a distribuição considerada, na Forma Geral, Nível Citi - R/C10 e abaixo com 2.559 empregados, Nível Citi - S/C11 e acima com 1.956 empregados, na Forma Específica, Funcionários de vendas elegíveis ao programa de RV Exceed com 1.551 empregados, Demais funcionários elegíveis a programas de remuneração variável não incluídos no Exceed com 221 empregados, prevê que nenhum empregado poderá receber valor menor do que R\$ 300,00 (trezentos reais) como valor mínimo a ser pago, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva, não sendo compensados, prevê que os pagamentos advindos do programa serão realizados nas mesmas datas definidas na Convenção Coletiva (e-fls. 121/142).

Outrossim, observo nos autos (e-fls. 1.141/1.142) que temos PLR's pagas aos empregados em 02/2013 (R\$ 75.480.442,95), 03/2013 (R\$ 7.366.154,28), 10/2013 (R\$ 47.189.010,34), 11/2013 (R\$ 581.205,27) e 12/2013 (R\$ 7.044,96), enquanto que aos Administradores declarados como Empregados o foram em 02/2013 (R\$ 7.895.112,74), 10/2013 (R\$ 42.269,76).

De logo, vê-se que participação sindical houve. Quanto ao arquivamento, tratarei mais a frente junto com o efeito do momento da assinatura de cada acordo coletivo.

Em relação aos efeitos jurídicos decorrente do momento em que firmados os instrumentos face a Lei n.º 10.101, passo a analisar cada mecanismo de instrumento individualizadamente, ao final tecendo as respectivas conclusões:

Análise das Convenções Coletivas

Analisando as Convenções Coletivas deste autos atento que a Convenção ano-base 2012 foi firmada em 02/10/2012, com vigência em 01/09/2012 a 31/08/2013, para pagamento em 01/03/2013, podendo ocorrer antecipação (e-fls. 80/88), enquanto que a Convenção ano-base 2013 foi firmada em 18/10/2013, com vigência em 01/09/2013 a 31/08/2014, para pagamento em 03/03/2014 (e-fls. 90/98).

Pois bem. Considerando sua complexidade negocial, bem como tomando por base o tempo em que convencionadas e as respectivas vigências havendo tempo mais do que razoável para a apuração do lucro, tendo sido elas firmadas com base em índice de lucratividade, de modo a atender ao objetivo de *integrar o capital e o trabalho*, sendo lastreadas, especialmente, no **inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101**, estando focada no "lucro" (e não no resultado), inclusive se inexistir o lucro restando determinado que não será paga, assim como considerando que naquele momento temporal não restava definitivamente apurado o lucro anual, daí tendo um caráter aproximado das "gratificações

de desempenho", o que, para a doutrina justralhista, o seu recebimento independeria diretamente de fatores e condutas específicas e diretamente ligadas ao empregado, entendendo que deve se moderar o entendimento relativo ao chamado ajuste prévio, podendo, para estes instrumentos, serem validados como "prévios" os acertos negociados nas Convenções Coletivas, uma vez que finalizados antes do conhecimento do lucro do ano.

É que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, o que resta atendido com as convenções coletivas.

Veja-se que as convenções foram firmadas com base no lucro líquido, de modo que, uma vez apresentado prejuízo, estaria o banco liberado do pagamento. A obrigação é condicional.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas com base nas convenções coletivas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

Análise dos Acordos Coletivos e seu Arquivamento

Analisando, doravante, os Acordos Coletivos destes autos, desde logo, assevero que diferentemente das convenções deste processo o seu espectro é diferente. Eles não focam em índice de lucratividade, como as convenções colacionadas. Enquanto as convenções do caso concreto focam no lucro e na sua partilha, os acordos coletivos colmatados nos fólios eletrônicos têm claro objetivo direcionado para metas, isto é, em resultados, decerto preocupado com o incentivo à produtividade.

Veja-se que, diversamente das convenções destes autos, os acordos coletivos do caderno processual informam que os programas têm como objetivos implementar Programa de Participação nos Resultados (PPR), dentro do contexto da Lei 10.101 e do respectivo ano-base, no meandro *interna corporis* da recorrente, decerto envolto por complexa estrutura face aos seus mais de seis mil empregados, a fim de reforçar "*princípios de pagamento por performance*", "*direcionar as pessoas para melhoria dos resultados da área*" e "*ter critério claros para recompensar desempenho excepcional para os negócios*" (e-fls. 100/120 e 121/142).

Pela lente normativa, a partir da análise da Lei n.º 10.101, constato que os Acordos Coletivos analisados nestes autos não se direcionam exclusivamente ao inciso I do § 1.º do art. 2.º, mas sim e, em especial, ao **inciso II da Lei n.º 10.101, objetivando alcançar resultados, como incentivo à produtividade.**

No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas

e marcas específicas, as quais precisa conhecer, daí ser exigido o prévio ajuste, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorializados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, suas obrigações, precisando ser gerenciado conforme boas práticas de administração e de pessoal, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente possível em relação ao período aquisitivo, demais disto o âmbito da negociação, apesar de ainda complexo, é bem mais curto do que uma convenção coletiva.

Por isso, quando a negociação se direciona aos "resultados", o destaque é o incentivo à produtividade, sendo secundária a integração capital e trabalho (a partilha do lucro). Relembre-se que a Lei n.º 10.101 tem duas pilastras independentes, que podem ser elegíveis em conjunto ou independentes: a) integrar capital e trabalho; e b) incentivar a produtividade. Aliás, nas negociações que se relacionam mais aos resultados, ainda que inexista o "lucro", tem-se que efetuar a quitação da PLR que for negociada.

Quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II). Ela não cuida dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*", como faz naqueloutra ocasião. Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Pois bem. Nesta paginação, penso que subscrevê-los ao final dos últimos dias do quarto trimestre do respectivo exercício social não se afigura atender ao preceito do ajuste prévio para incentivar, verdadeiramente, a produtividade. O quarto trimestre é o final do período aquisitivo, o final do ano-calendário ou, como queiram, o final do ano-base. Esta afirmativa vem a calhar para o Acordo Coletivo de 2013, vez que, vejam bem, foi firmado em 11/12/2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013.

Ademais, para o Acordo Coletivo de 2013 não há, nos autos, prova de convocação para deliberação do plano, tampouco de arquivamento do instrumento na entidade sindical, tendo este relator se debruçado sobre mais de duas mil páginas do processo, incluindo seus vários arquivos pagináveis na verificação.

Portanto, para o Acordo Coletivo de 2013, assiste razão a fiscalização. Este não poderia ser fundamento para pagamento de PLR nos respectivos períodos. Por ser motivo suficiente e independente, que, por si só, afasta a benesse da Lei n.º 10.101, todos os pagamentos relativos à PLR ligada ao Acordo Coletivo de 2013 sofrem incidência de contribuições. Nos autos temos pagamentos nas competências 10/2013, 11/2013 e 12/2013, vez que as competências 02/2013 e 03/2013 estão sob o crivo do Acordo Coletivo de 2012, o qual passo a enfrentar.

Quanto ao Acordo Coletivo de 2012, fazendo um corte metodológico para analisar apenas este aspecto, penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob sua égide, portanto não sofrendo incidência de contribuições. Para a concreta não incidência, precisar-se-á atender outros parâmetros ainda a serem analisados neste voto.

Ora, eles foram firmados em 05/07/2012, com vigência retroativa, é verdade, para o período de 01/01/2012 a 31/12/2012, todavia com tempo razoável para que a classe trabalhadora pudesse se motivar a alcançar e perseguir resultados especiais, inclusive pela motivação e certeza assegurada com a subscrição do instrumento e havendo

tempo razoável para o fim do exercício, o efeito psicológico, quiçá, seja até maior frente a uma percepção que os empregados pudessem apropriar acerca da possibilidade de não existir a PLR para o ano-base, incentiva-se, certamente, e muito, à produtividade. Aliás, para este instrumento de 2012 consta que houve convocação de Assembleia Geral Extraordinária (AGE), pela Entidade Sindical respectiva, para deliberar especialmente as propostas do Acordo Coletivo para o PPR (e-fl. 1.843), decerto tendo havido debates anteriores, e, mais, consta que foi devidamente arquivado como se prevê no art. 2.º, § 2.º, da Lei n.º 10.101 (1.844/1.866).

Assim, resta parcialmente superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Da análise da existência de metas e regras claras e objetivas e de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir o eventual recebimento da verba e auferir suas metas, da análise das alegadas negociações individuais sem a participação sindical e questionamentos quanto as avaliações e subjetividade nas metas, bem como da análise da possibilidade de revisão do plano e de valor mínimo ou de valor fixo e da análise do aduzido caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR

A contribuinte alega que as acusações da fiscalização para este tópico não são válidas, pois teria atendido o parâmetro da Lei n.º 10.101, com participação sindical.

Pois bem. Inicialmente, analisando as regras das convenções coletivas (e-fls. 80/88 e 90/98), concordo com a defesa, pois trazem regras claras e objetivas, possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito à PLR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização da PLR), veja-se, por exemplo, o seguinte trecho da Convenção de 2012, que se repete para 2013 com ajustes apenas em alguns valores, *verbis*:

Cláusula 1.ª

Ao empregado admitido até 31.12.2011, em efetivo exercício em 31.12.2012, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2013, a título de PLR, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2012, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I. REGRA BÁSICA

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2012, mais o valor fixo de R\$ 1.540,00 (um mil, quinhentos e quarenta reais), limitada ao valor individual de R\$ 8.414,34 (oito mil, quatrocentos e catorze reais e trinta e quatro centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na REGRA BÁSICA observarão, em face do exercício de 2012, como teto, o percentual de 13% (treze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da REGRA BÁSICA da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2012, o valor individual deverá ser majorado

até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 18.511,54 (dezoito mil, quinhentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos), ou até que o valor total da REGRA BÁSICA da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da REGRA BÁSICA da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2012, em razão de planos próprios.

II. PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido do exercício de 2012, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 3.080,00 (três mil e oitenta reais).

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

Parágrafo Primeiro

O empregado admitido até 31.12.2011 e que se afastou a partir de 01.01.2012, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

Parágrafo Segundo

Ao empregado admitido a partir de 01.01.2012, em efetivo exercício em 31.12.2012, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

Parágrafo Terceiro

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2012 e 31.12.2012, será devido o pagamento, até 01.03.2013, de $\frac{1}{12}$ (um doze avos) do valor estabelecido no caput, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2012 (balanço de 31.12.2012) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

Aliás, as Convenções tiveram por parâmetro índice de lucratividade (percentual sobre o lucro líquido), apresentaram-se, desta forma, suficientes. Nelas não era necessário fixar metas, mas, sim, como foi feito, estabelecer regras para partilha do superávit, dando oportunidade à categoria de empregados de participarem nos lucros.

Apesar das convenções terem previsto valor fixo, este visava assegurar o direito social dos empregados de receberem uma justa partilha a título de PLR, não sendo, porém, garantia de que iriam receber PLR em toda e qualquer situação, pois, se não houvesse o lucro, inexistiria o que partilhar. Então, não há o tergiversado caráter remuneratório para o conceito de salário-de-contribuição na ótica da Lei n.º 10.101, além

de estarem dotadas de regras claras e objetivas e de possuírem normas substantivas e adjetivas, tendo sido celebradas com a entidade sindical da categoria.

Diante disto, inclusive, a controvérsia parece estar mais nos acordos coletivos do que nas convenções e é nisto que foca a defesa e boa parte da acusação fiscal. Os acordos coletivos gozam da mesma estrutura sendo basicamente idênticos em forma e conteúdo, apenas com ajustes em valores. Embora um dos acordos coletivos esteja intempestivo, na forma da análise anterior, e não mais justifique o pagamento de PLR com a benesse da Lei n.º 10.101, *en passant*, penso que, respeitosamente, consignando manifestação própria em *obiter dictum*, tudo o que for dito, doravante, para este ponto de análise, valerá para os dois.

Pois bem. Neste ponto, também, não assiste razão a fiscalização, vez que claras e objetivas são as regras dos acordos.

Deveras, lendo as regras dos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142), concordo com a defesa, pois trazem regras claras e objetivas, possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito ao PPR e resulta nas respectivas obrigações) e normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização do PPR). Interessante notar que o relatório da decisão recorrida, que trazia um espelho bem fidedigno de ambas manifestações dos litigantes, acabou por não transcrever, ou sumariar, o seguinte trecho da impugnação ("[Detalhamento do PLR]" - *omissis*), transcrevo, *verbo ad verbum*:

Com efeito, o "Acordo para o Programa de Participação nos Resultados" define as regras gerais em suas cláusulas, sendo que:

a) a primeira define o objeto do Plano, definindo também quantos empregados são elegíveis em cada um dos programas;

b) a segunda define a "Estrutura do Sistema de Participação nos Lucro e Resultados", determinando que o valor pago no âmbito do programa relativo à categoria (Convenção Coletiva de Trabalho) não será compensado com os valores pagos no programa próprio do Recorrente, bem como valores mínimos de R\$ 200,00;

c) a terceira define a periodicidade dos pagamentos, vinculando-a ao disposto na Convenção Coletiva de Trabalho, bem como as regras de pagamento aplicáveis aos empregados que forem admitidos, desligados e afastados no curso do exercício;

d) a quarta exclui do programa os funcionários transferidos para o exterior com o status de expatriados;

e) a quinta esclarece que a PLR não se destina a substituir ou complementar a remuneração, bem como seu regime de tributação em separado nos termos da Lei 10.101/00;

f) a sexta estabelece que eventuais revisões ou alterações no Plano só poderão ser feitas por mútuo acordo, vedadas modificações unilaterais;

g) a sétima dispõe sobre o acompanhamento do plano, prevendo a possibilidade de reuniões para responder a eventuais questionamentos a respeito do plano, bem como que "Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação", além de determinar quais os instrumentos de aferição do acordo;

h) a oitava dispõe sobre a taxa negociada de 0,30% a ser retida pelo banco que efetuar o pagamento.

i) a nona, finalmente, dispõe sobre o prazo de vigência do Plano.

Por sua vez, o Anexo intitulado “Programa de Participação nos Resultados Citibank” expõe com maiores detalhes os critérios e metas a serem aplicados para a definição dos valores que serão pagos aos empregados.

Inicialmente, já o índice do Anexo arrola quatro formas de aplicação do Plano, duas formas gerais e duas específicas (fl. 1).

A Forma Geral abrange a grande maioria dos funcionários e divide-se em: (i) “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, que engloba os níveis salariais de base (menores salários) até o nível R ou C10, e; (ii) “Nível Citi – S/C11 e acima”, que inclui os maiores níveis salariais, a partir do nível S ou C11.

Já a Forma Específica aplica-se a dois grupos específicos de funcionários em razão de sua atividade, e divide-se entre: (i) os empregados elegíveis ao programa de renda variável Exceed, especificamente os funcionários alocados à área de vendas, e; (ii) os outros empregados que recebem renda variável, mas não são elegíveis ao programa Exceed, como aqueles que integram as áreas de telemarketing (citiphone) e cobrança.

Depois, é esclarecido que os objetivos do plano vinculam-se a melhorias de performance, resultados e desempenho (folha 2 do Anexo).

Já quanto à aplicação do plano, a folha 3 do anexo trata das suas formas gerais de aplicação, esclarecendo que para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo” a apuração do PLR é feita com base no desempenho individual e da área, e, para o “Nível Citi – S/C11 e acima”, além do desempenho individual e da área também é considerado o desempenho nacional do Recorrente (“desempenho do Citi Brasil”).

Quanto às Formas Específicas, a folha 4 do Anexo, depois de remeter os funcionários de vendas (Programa Exceed) às regras próprias (folhas 13 a 15 do Anexo), esclarece, quanto aos demais funcionários de renda variável não incluídos no Exceed, que serão considerados o desempenho individual e da área através de tabela própria de percentual do salário.

A folha 5 do Anexo, introduzindo a parte do anexo em que são pormenorizadas as Formas Gerais de aplicação do plano, sumariza as “Dimensões de Performance”, “Formas de Cálculo” e “Valor PPR Individual” (recorde-se, nesse ponto, que o Recorrente em seus documentos denomina seu plano próprio - PPR – Plano de Participação nos Resultados, reservando a sigla PLR para o plano decorrente da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária).

E, a partir daí, passa o Anexo a tratar especificamente de cada uma das formas de aplicação do plano.

“Nível Citi – R/C10 e abaixo”

Na folha 7, o Anexo detalha a forma de apuração do PPR para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, cujo plano é baseado em uma matriz de 3 x 3, em que o eixo “x” é constituído pelo “rating individual”, com as categorias “3 Eficaz”, “2 Altamente Eficaz” e “1 Excepcional”, e o eixo “y” é constituído pelo desempenho da área dividido nas categorias “Abaixo Meta”, “Meta” e “Acima Meta”.

Esclarece também o Anexo nesta mesma folha que os empregados cujos desempenhos forem “4 Parcialmente Eficaz”, “5 Ineficaz” e “6 Não Avaliado” receberão PPR fixo, acrescido do devido nos termos da Convenção Coletiva, nessa hipótese não figurando na referida matriz.

Assim, se um empregado tiver sido individualmente avaliado como “1 Excepcional” e sua área tiver obtido resultado “Acima Meta”, ou seja, o melhor resultado possível dentro da matriz, ficará enquadrado no seu canto inferior

direito e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 100% do seu salário base mensal a título de PPR.

Por outro lado, se o funcionário tiver obtido o pior resultado dentre os contemplados pela matriz, com desempenho da área “Abaixo Meta e desempenho individual “3 Eficaz”, ficará enquadrado no seu canto superior esquerdo e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 15% do seu salário base mensal a título de PPR.

“Nível Citi – S/C11 e acima”

Já nas folhas de 9 a 12, o Anexo trata da aplicação do plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima”, que apresenta algumas diferenças em relação ao plano para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”.

Primeiramente, diversamente do plano para o “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, em que o PPR é apurado com base em apenas duas variáveis (performance individual e da área) permitindo como visto a aplicação de uma simples matriz 3 x 3 com 9 “quadrados”, o fato de o plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima” levar em consideração também o desempenho Brasil impõe em termos práticos o abandono do método matricial (no caso a matriz análoga seria de 3 x 3 x 3 com 27 “cubos”), tendo sido adotado o método de médias ponderadas, em que de acordo com o nível do empregado aos diferentes indicadores são atribuídos pesos diferentes.

Assim, enquanto para um funcionário de nível S/C11 (mais baixo do plano para o “Nível Citi – S/C11 e acima”) a performance individual tem peso de 80% sobre o total, e as performances da área e Brasil têm cada uma peso de 10% sobre o total, para um funcionário de nível W/C15, que é o nível salarial mais alto possível previsto pelo Recorrente, a performance individual terá peso de 40%, e as performances da área e Brasil terão pesos de 30% cada uma; o que se justifica já que quanto mais alto o grau hierárquico do funcionário mais se espera que seu desempenho influencie os resultados da área e de âmbito nacional, sendo por estes resultados mais fortemente avaliado.

Além disso, assim como no nível “Nível Citi – R/C10 e abaixo” os valores do PPR pagos são calculados mediante a aplicação de um percentual sobre o salário base, no “Nível Citi – S/C11 e acima” o salário base dá lugar a um valor de referência, mais baixo para o nível S/C11 e mais alto para o nível W/C15 como demonstra a tabela exemplificativa constante da folha 9 do Anexo.

Ademais, os resultados das performances individuais, da área e do País resultarão em um fator multiplicador, o que faz, por exemplo, com que a alguém que tenha performance individual “1 Excepcional” seja atribuído fator multiplicador 2,0, que será aplicado ao peso da avaliação individual, enquanto a alguém que tenha performance individual “3 Eficaz” seja atribuído fator multiplicador 1,0 e a alguém que tenha performance individual “5 Ineficaz” seja atribuído fator multiplicador 0,0 (ver tabela na folha 9 do Anexo).

Da mesma forma, as performances da área e do País resultarão igualmente em fatores multiplicadores, desde 0,0, se o desempenho for inferior a 40, até 1,50, se o desempenho for superior a 160 (ver tabela na folha 9 do Anexo).

Apenas para que se visualize um resultado concreto desse método, a folha 12 do Anexo apresenta um exemplo, utilizando-se das tabelas da folha 9, em que um funcionário de nível S/C11, para quem o peso da avaliação individual é de 80%, e da área e do País 10% cada, teve resultado individual “1 Excepcional” (fator multiplicador 2,0) e os resultados de sua área e do País foram respectivamente 3 (fator multiplicador 1,0) e 2 (fator multiplicador 1,25).

Nesse contexto, seu resultado final foi de $(0,80 \times 2,0) + (0,10 \times 1,0) + (0,10 \times 1,25) = 1,825$, resultado final este que multiplicado pelo valor de referência de R\$ 5.000,00 para o nível S/C11 resultará em um PPR a ser pago de R\$ 9.125,00.

Além disso, esclarece-se na folha 10 do Anexo que o resultado Brasil “corresponde ao mesmo valor, critério e definição, utilizados para pagamento da PLR prevista no acordo ou convenção coletiva de trabalho da categoria”, que, como se pode perceber pela CLÁUSULA PRIMEIRA das Convenções Coletivas de Trabalho da Categoria, é simplesmente o lucro líquido anual do Recorrente.

Nesta mesma folha 10, esclarece ainda o Anexo que o resultado da área será obtido conforme “scorecard” específico de cada área, tendo ainda exposto exemplo numérico em que são considerados como indicadores a retenção de clientes, crescimento e qualidade da carteira de clientes, e custo e qualidade do serviço.

Cabe aqui esclarecer que o método de avaliação por meio de scorecards não é peculiaridade do Recorrente, tendo o método do “Balanced Scorecard” sido desenvolvido pelos professores da Harvard Business School Robert Kaplan e David Norton em 1992, sendo hoje considerado um dos mais poderosos instrumentos de gestão empresarial e avaliação de desempenho profissional tanto no âmbito privado quanto público; por exemplo, sua aplicação a um órgão julgador poderia eleger como indicadores a quantidade de casos julgados, o tempo médio decorrido desde a distribuição até o julgamento e a quantidade percentual de decisões não reformadas pela instância superior, atribuindo a cada um deles metas e pesos distintos de acordo com a finalidade preponderante (eficiência, rapidez, qualidade das decisões) pretendida pelo gestor público.

Nesse ponto, esclarecidos todos os pontos relevantes pertinentes às Formas Gerais de aplicação do plano, o Anexo passa, em sua parte final, a explicar suas Formas Específicas.

Funcionários de Vendas

Elegíveis ao Programa Exceed

Os critérios de avaliação aplicáveis aos funcionários de vendas, que são elegíveis ao denominado Programa Exceed, são explicados nas folhas 14 e 15 do Anexo.

Inicialmente, é explicado que os funcionários de cada área de negócio são avaliados por um ou mais indicadores, situação esta em que são definidos os pesos de cada indicador.

Após tais definições, é estabelecida a meta individual de cada funcionário da área, sendo-lhe então expressamente comunicado seus indicadores, pesos e metas, sendo qualquer mudança nesses fatores também comunicada ao funcionário.

Uma vez apurado o resultado atingido pelo funcionário, já com a ponderação dos respectivos pesos para cada indicador, tal resultado é aplicado sobre uma base previamente definida para cada função ou nível existente em cada área de negócio (valor de referência), resultando no valor final de PPR para cada funcionário.

Nesse sentido, a folha 15 do Anexo apresenta exemplo numérico, em que um funcionário elegível ao Exceed Corporate Banking atinge 110% em seu scorecard, resultado ao qual, aplicada a curva de performance para os resultados superiores a 100%, é obtido como resultado um índice de 1,17, que, multiplicado ao valor de referência de sua função que é R\$ 5.000,00, resultará no valor de PPR a ser pago de R\$ 5.850,00.

Funcionários de Remuneração Variável

não Elegíveis ao Programa Exceed

Por fim, a quarta e última forma de apuração do PPR abrangerá os outros funcionários que recebem remuneração variável (que não os de vendas, sujeitos ao Programa

Exceed), como os funcionários da área de cobrança ou de telemarketing.

Nessa forma de apuração, volta a ser utilizada, como na forma relativa ao “Nível Citi – R/C10 e abaixo”, uma matriz 3 x 3, e abaixo”, em que eixo “x” é constituído pelo “rating individual”, com as categorias “3 Eficaz”, “2 Altamente Eficaz” e “1 Excepcional”, e o eixo “y” é constituído pelo desempenho da área dividido nas categorias “Abaixo Meta”, “Meta” e “Acima Meta”.

Assim, se um empregado tiver sido individualmente avaliado como “1 Excepcional” e sua área tiver obtido resultado “Acima Meta”, ou seja, o melhor resultado possível dentro da matriz, ficará enquadrado no seu canto inferior direito e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 20% de seu salário base mensal, limitado a R\$ 700,00.

Por outro lado, se o funcionário tiver obtido o pior resultado da matriz, com desempenho da área “Abaixo Meta e desempenho individual “3 Eficaz” (os desempenhos “4 Parcialmente Eficaz”, “5 Ineficaz” e “6 Não Avaliado” receberão PPR fixo, acrescido do devido nos termos da Convenção Coletiva), ficará enquadrado no seu canto superior esquerdo e receberá, além do PLR devido nos termos da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria, 3,5% do seu salário base mensal limitado a R\$ 500,00.

Efetivamente, a exposição acima espelha o que consta dos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142). Em continuidade, o fato de se remeter o detalhamento das minúcias de metas para documentos apartados não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que existam negociações individuais sem participação sindical. Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis*:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º
10.101/2000.*

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.

Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.

(Acórdão n.º 9202-007.012, de 20/06/2018)

Enfrentando a mesma temática anos antes, o Conselheiro Carlos Alexandre Tortato, assim se manifestou em trecho do seu voto, *verbis*:

Nesse sentido, parece bem evidente que a exigência de regras claras e objetivas não se destina, precipuamente, à compreensão do Fisco. Embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária neste processo, a qual não lhe foi

concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes.

Por essa razão, a interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal, apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do acordado frente aos preceitos legais da Participação nos Lucros ou Resultados.

O agente fiscal não participa do dia-a-dia da vida laboral da empresa e de seus empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para o empresário e os trabalhadores.

De maneira análoga, um critério e/ou informação que lhe pareça omissa no instrumento de negociação, podem estar univocamente delimitados pelos atores sociais principais, tendo em conta a proximidade com os fatos.

Desse modo, inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados. É inerente ao processo, dadas as suas características, o avanço da fiscalização no conhecimento da execução dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados. Caso contrário, não é exagero afirmar, haverá sérios riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal.

As dificuldades de compreensão do agente fiscal não significam, necessariamente, obstáculos à cognição dos segurados empregados e dos sindicatos que os representam, pois podem acompanhar, obter esclarecimentos e questionar as regras e os critérios vinculados à aquisição do direito ao pagamento da participação, bem como os mecanismos de aferição do pactuado.

Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação, sempre, em independentemente da opção escolhida pela partes, com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

(Acórdão n.º 2401-004.987, de 08/08/2017)

Ora, pelos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142), vê-se que a recorrente possuía mais de seis mil empregados, deste modo seria demasiadamente complexo e, quiçá, improdutivo ou impraticável estabelecer a meta de cada setor, departamento, área, gerência, funcionário, especialidade técnica, especialmente considerando a complexa estrutura que envolve empresas de tamanho porte. Ao meu ver, as regras claras e objetivas estão postas e delineadas. O objetivo, as premissas, as ideias, as linhas gerais e especiais e a forma de praticar o plano de participação nos resultados está desenhado, não vejo razão para negar a possibilidade de um plano que caminhe por um acompanhamento interno quanto ao detalhamento das metas para os diferentes empregados, setores, departamentos, gerências, áreas e cargos, ainda mais quando o

modelo adotado envolve parâmetros e avaliações de desempenho individual, demais disto consta a seguinte cláusula no plano a legitimar o amplo acompanhamento sindical, *litteris*:

CLÁUSULA SÉTIMA - ACOMPANHAMENTO

Em caso de questionamentos sobre a aplicação do plano, pelos empregados e/ou Sindicato, poderão a critério das partes, ser realizadas reuniões para elucidação das dúvidas.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, através dos meios internos de comunicação.

O recorrente questiona - e, *data venia*, penso que com razão -, o motivo da fiscalização, no relatório fiscal (1.164/1.283), ter suscitado várias perguntas sobre os planos quando em nenhuma das várias intimações fiscais (e-fls. 08/32) formulou as ditas perguntas. De toda sorte, em extenso recurso procurou responder cada indagação. Especialmente, as relativas aos planos, mostraram-se satisfatórias.

Ora, a própria participação sindical é assegurada ao longo da execução e operação de todo o programa, conforme cláusula acima transcrita. Acrescente-se que o recorrente exibiu comunicados internos informando a todos os empregados acerca do plano (e-fls. 1.828/1.838) e juntou avaliações de desempenho de empregados nos autos por amostragem, conforme solicitado pela fiscalização (e-fls. 422 e 423, termos de anexação de arquivos não pagináveis - Avaliações de Desempenho 2012 e 2013). O fato delas terem sido elaboradas em meios digitais não as desmerecem, aliás, pelo que consta dos autos (e-fls. 1.829/1.838), existem canais legitimados de comunicação eficazes e amplamente acessíveis para a relação empregado e empregador e aquele tem a liberdade (imposta por cláusula contratual) de acionar o ente sindical, destarte as avaliações são suficientes para demonstrar a conformidade do plano aos seus próprios termos no contexto da Lei 10.101.

No mais, a despeito da fiscalização questionar a falta de assinaturas, como inexistente o mínimo elemento de fraude, sequer aventada ainda que remotamente, faz-me concluir que não tenho o porquê de questionar as avaliações apresentadas, inclusive pelo fato de refletirem um cadeamento de fatos, ideias e rotinas variadas e independentes que permitem compreendê-las como válidas, especialmente relacionadas à época do plano. As próprias metas e avaliações tidas pela fiscalização como subjetivas não me parecem como tais, sendo certo que a pessoa jurídica empregadora e seus colaboradores são os atores sociais que conhecem a fundo a realidade *interna corporis* para definir quais metas a cumprir. Pensar superficialmente como faz crer a autoridade fiscal poderia chegar ao limite de indagar se o texto da Lei n.º 10.101 é objetivo ao exigir regras "claras e objetivas", pois o conceito é aberto e, para alguns, isso será de extremo subjetivismo, cria-se um paradoxo pouco louvável. Para o seu aspecto eletrônico, a recorrente sustenta que possui *intranet* para atos internos, o que é bem comum nos dias atuais e reflete a documentação que consta reportada nos autos (e-fls. 1.829/1.838).

Outro ponto questionado pela fiscalização é a possibilidade de revisão estabelecida no plano, no entanto consta na cláusula específica sobre o assunto que a excepcional revisão depende de mútuo acordo. Aliás, esta cláusula foi firmada com o ente sindical e nem remotamente a fiscalização apontou objetivamente uma só eventual alteração que viesse a macular todo o plano. Eis o seu teor:

CLÁUSULA SEXTA — REVISÃO

A revisão do presente acordo dar-se-á por meio de negociação entre as partes signatárias.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - Eventuais alterações somente poderão ser feitas por mútuo acordo, sendo vedada qualquer modificação unilateral.

PARÁGRAFO SEGUNDO - Os valores, critérios e formas de distribuir a participação aos empregados, não regulamentados no presente instrumento, deverão ser acordados entre as partes, na ocorrência dos seguintes fatos relevantes: prejuízo, venda ou transferência do controle acionário, por qualquer motivo, e ampliação do capital social.

Outra cláusula do plano firmado em acordo coletivo é aquela que fala do valor mínimo (as convenções falam de valor fixo), *verbis*:

CLÁUSULA SEGUNDA — DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

As partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos.

PARÁGRAFO PRIMEIRO — *Fica estabelecido pelas partes o montante de R\$ 200,00 (duzentos reais) como valor mínimo a ser pago através do presente acordo, o qual devesse ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva da categoria bancária.*

PARÁGRAFO SEGUNDO — *Nenhum empregado receberá valor inferior a este mínimo, que não será compensado da PLR prevista na convenção coletiva, muito menos será aplicada a proporcionalidade pelo tempo de trabalho.*

PARÁGRAFO TERCEIRO — *Acordam as partes que a PLR definida na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não será compensada do programa próprio de PLR dos Bancos, sendo o pagamento efetuado em folha com rubrica distinta.*

Pois bem. Neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, demais disto é moderada (em valor ínfimo, a verdade é essa!) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado a ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador que tiver uma avaliação abaixo do esperado, tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva, decerto, mesmo com índice questionável, o empregado terá contribuído com alguma parcela do todo.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, por corolário lógico, terá alguma contribuição para o trabalho, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas como, de certo modo, terá contribuído para a empresa, então receberá um modesto valor atendendo ao fim do direito social em foco. Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu

nascedouro, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta. E, como afirma a defesa, esse valor não é cumulativo, isto é, se o empregado tiver desempenho acima do mínimo será remunerado exclusivamente por seu resultado, não perceberá duas verbas (o mínimo somado ao efetivamente aferido), logo não há é possível se falar em caráter substitutivo da remuneração. Neste sentido, tem-se o Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018.

Assim, resta superado um outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas aos Empregados. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

- Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR na confrontação "Salário x PLR/PPR"

A fiscalização sustenta que por serem às vezes verbas em valor superior ao salário se consubstanciaria caráter substitutivo da remuneração, a qual pode ser negociada para ser recebida em parcela variável. Diz que, em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2013, verifica-se que a porcentagem de PLR/PPR em relação ao salário anual vai de 2,44% a 211,39% (e-fls. 1.471/1.526, sendo que somente 25 casos aparecem com percentual acima de 100% se exibindo tão somente na última folha, 1.526, de extensa lista de funcionários apresentados em vários fólios). Mais uma vez, insurge-se a recorrente contra a tese da fiscalização.

Pois bem. Analisando a prova dos autos entendo como totalmente desconexo, inclusive com o parâmetro na Lei 10.101, a tergiversação fiscal de comparar "PLR x Salário". Veja-se as seguintes imagens de clareza solar (omito o nome dos empregados por não importar a demonstração):

Menores percentuais:

Fl. 1471

PLR x Salário Anual 2013		
Valor da PLR (R\$)	Salário Anual (R\$)	PLR / Salário Anual (%)
4.199,99	172.338,78	2,44
9.124,54	373.149,36	2,45
7.044,96	270.160,33	2,61
4.199,99	157.379,54	2,67
10.144,29	345.416,86	2,94
11.244,95	376.052,64	2,99
7.044,96	211.723,04	3,33
4.199,99	120.730,27	3,48
3.046,65	86.382,98	3,53
7.044,96	198.756,28	3,54
11.244,95	315.776,19	3,56
14.904,95	410.690,49	3,63
7.044,96	191.565,20	3,68
11.244,95	300.327,40	3,74
22.473,99	600.170,23	3,74
14.904,95	377.107,36	3,95
4.199,99	106.031,48	3,96

Maiores percentuais:

Fl. 1526

PLR x Salário Anual 2013		
Valor da PLR (R\$)	Salário Anual (R\$)	PLR / Salário Anual (%)
60.333,43	76.236,71	79,14
91.499,99	115.465,75	79,24
190.195,01	237.825,83	79,97
167.978,71	209.730,53	80,09
472.950,39	587.217,58	80,54
198.179,33	242.904,83	81,59
96.726,61	117.421,88	82,38
80.635,50	97.765,18	82,48
119.719,95	144.519,51	82,84
94.544,95	113.942,46	82,98
91.818,82	110.117,61	83,38

(...)

144.761,37	80.198,06	180,50
114.838,46	60.395,34	190,14
471.191,41	246.585,02	191,09
199.607,23	99.735,95	200,14
157.400,72	74.459,76	211,39

Pretendesse a autoridade fiscal fazer qualquer comparação, então analisasse os parâmetros dos planos (convenção + acordo coletivo) e conferisse se os empregados receberam o que lá estava disposto conforme a respectiva avaliação e pontuação, uma vez que a própria Lei n.º 10.101 dissocia o salário da PLR. Especialmente, em relação ao PPR (acordo coletivo) poderia conferir se a avaliação e direito a PLR correspondiam. Em verdade, sem essa análise, o trabalho desenvolvido pela fiscalização só pode levar a crer que, efetivamente, os planos de participação nos lucros da recorrente são fidedignos existindo, dentro de suas bases estruturantes, avaliações que variam caso a caso e espelham diversos percentuais por apontar diversos desempenhos próprios num universo de mais de seis mil empregados como consta o informe nos acordos coletivos (e-fls. 100/120 e 121/142).

De fato, a autoridade fiscal não demonstrou a contento razões fáticas efetivas para suas conclusões. Ora, pela ótica das convenções coletivas dos autos, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano-a-ano e havendo PLR negociada com base em lucros auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Por sua vez, pelo prisma dos acordos coletivos dos autos, os resultados e desempenhos respectivos podem variar significativamente caso a caso a impor uma diversificação demasiada de percentuais a serem recebidos à título de PLR/PPR conforme meritocracia avaliada.

Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A *contrario sensu*, a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou ordena efetivar o comparativo *salário x PLR*. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto e espelha um equívoco no proceder fiscal. Sem razão a fiscalização. No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, *verbis*:

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior

a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Da análise do alegado "Múltiplos pagamentos em 2013 a título de PLR" violando a Lei n.º 10.101

Decerto que a Lei n.º 10.101 exigia, a partir de 1.º de janeiro de 2013, que o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não fosse efetivado em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

Essa regra é dirigida a cada plano.

Pois bem. A fiscalização alega que houveram múltiplos pagamentos de PLR em 2013, tendo efetivado levantamento (e-fls. 598/605). Observou-se em linhas anteriores que o pagamento simultâneo de PLR com base em convenções e com base em acordos coletivos é possível, o que afasta parte da alegação fiscal. Outro ponto de análise é que houveram pagamentos de PLR em 2013 nas competências a seguir: 02/2013 (R\$ 75.480.442,95), 03/2013 (R\$ 7.366.154,28), 10/2013 (R\$ 47.189.010,34), 11/2013 (R\$ 581.205,27) e 12/2013 (R\$ 7.044,96), enquanto que aos Administradores declarados como Empregados o foram em 02/2013 (R\$ 7.895.112,74), 10/2013 (R\$ 42.269,76). O debate sustentado pela fiscalização e controvertido pela defesa será limitado neste ponto à PLR dos Empregados.

A defesa sustenta que os valores pagos em 02/2013 e 03/2013 o foram por cumprir a convenção de 2012 que tinha previsão de pagamento de PLR até 01/03/2013 (e-fls. 80/88), de modo que não podem ser computados para o período-base 2013, propriamente dito. Sustenta que o fato de haver dois pagamentos (02/2013 e 03/2013) deveu-se a ajustes decorrentes do fato de terem sido constatados pagamentos a menor, efetivado por equívoco, corresponderam simplesmente à correção dos equívocos cometidos, e não a pagamentos de parcelas em desacordo com a legislação.

Pois bem. Neste ponto, analisando as planilhas juntadas pela fiscalização (e-fls. 598/605) e as datas para pagamento das PLR's, penso que assiste razão a defesa. Ademais, considerando um contexto de seis mil empregados, a justificativa é plausível, não se afigura o descumprimento legal. O ajuste não tem natureza de nova parcela.

Por outro direcionamento, justifica a defesa que os poucos pagamentos ocorridos em 11/2013 todos eles se referem a empregados desligados no correr do ano, para tanto, colacionou documentos em arquivos não pagináveis com a listagem (e-fl. 1.738, arquivo não paginável contendo lista dos funcionários desligados em 2013 que receberam PLR em novembro, mas não em outubro, não tendo assim ocorrido, nesses casos, mais de dois pagamentos no ano).

Ao conferir o arquivo não paginável, confirma-se a alegação da recorrente e o mês 12/2013, no qual houve um isolado caso, consta no referido arquivo paginável, justificando-se o pagamento em dezembro. Os funcionários foram demitidos em 2013 e o arquivo paginável espelha que os lotes de pagamento foram remetidos em 11/2013, exceto um caso que ficou para 12/2013. De qualquer sorte, como afirmado em momento anterior deste voto, o Acordo Coletivo de 2013 se apresenta intempestivo.

- Conclusão da análise da rubrica PLR EMPREGADOS

Considerando o até aqui analisado, como o Acordo Coletivo de 2013 (vigência retroativa 01/01/2013 a 31/12/2013) só foi assinado em 11/12/2013 e não constando dos autos seu arquivamento no ente sindical, neste especial ponto assiste razão a fiscalização, de modo que todos os pagamentos relativos à PLR ligada ao Acordo Coletivo de 2013 sofrem incidência de contribuições, competências 10/2013, 11/2013 e 12/2013.

No mais, assiste razão ao contribuinte, sendo parcialmente procedente seu pedido deduzido no recurso voluntário para excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas a terceiros da rubrica "PLR EMPREGADOS" que tenham sido pagas com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012.

PLR DIRETORES ESTATUTÁRIOS COM DECLARADO VÍNCULO DE EMPREGO

- Participação nos Lucros ou Resultados de diretores estatutários com declarado vínculo de emprego: Diretores Empregados

A fiscalização glosou a qualidade de empregados dos diretores da recorrente, sob o único fundamento de que em sendo diretores estatutários não poderiam ser empregados. Não adentrou, por exemplo, para este capítulo da autuação, nos vários questionamentos acerca dos planos de PLR/PPR, nem sequer por argumento secundário.

De outro lado, por vários argumentos, a defesa sustenta serem os diretores com declarado vínculo de empregado elegíveis ao recebimento da PLR com as benesses em comento, vez que qualificados como Diretores Empregados.

A fiscalização nega essa possibilidade, destacando os poderes estatutários que, por si só, afastaria a condição de empregados, qualificando-os como Contribuintes Individuais.

Vejo que é incontroverso nos autos que os chamados "Diretores Empregados" da recorrente estão devidamente declarados em GFIP, DIRF e DIPJ, além de constarem em "folha de pagamento" como Empregados. A própria fiscalização afirma e constata isso, no entanto pondera que no seu refletir, face aos poderes dados pelo Estatuto,

tratam de fato - e, portanto, também, de direito -, como Contribuintes Individuais e, só por isso, afasta a condição de empregados, não adentra nos requisitos da subordinação, do vínculo de emprego.

Pois bem. Penso que o só fato de serem diretores estatutários não é motivo suficiente para se afastar a condição de empregados que possuem e, então, os pagamentos a título de PLR/PPR serem beneficiados pela Lei 10.101. Precisava a fiscalização apontar os elementos concretos, objetivos, que levava a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego. Observo, inclusive, que a fiscalização em nenhum momento se aprofundou sobre os vínculos de emprego ou emitiu intimação para a contribuinte prestar algum esclarecimento sobre o assunto.

De mais a mais, o assunto conta com vários precedentes no CARF, a teor dos Acórdãos ns.º 2202-004.712, de 09/08/2018; 2201-004.565, de 06/06/2018; 2401-005.847, de 07/11/2018; 2401-005.676, de 07/08/2018; 2401-004.795, 10/05/2017. Além disto, cito o Acórdão n.º 2201-003.655, 06/06/2017, que possui pequeno *distinguishing*, mas reflete, em linhas gerais, o mesmo raciocínio.

Além disto, tem-se, outrossim, a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 14 de março de 2018, nestes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

EMENTA : DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI N.º 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 368, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.

Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", art. 22, incisos I e III, § 2.º, e art. 28, incisos I e III, e § 9.º, alínea "f"; Lei n.º 10.101, de

2000, arts. 1.º a 3.º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 9.º, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", e §§ 2.º e 3.º.

Ora, se a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, na citada solução de consulta, prevê a possibilidade de existir o "diretor empregado", não poderia a fiscalização unicamente afirmar que esta figura é qualificável como "contribuinte individual" pela só circunstância de ser diretor, caso contrário, estaria sendo contraditória. Neste pensar, em realidade, a figura do "diretor empregado" nunca existiria para a finalidade indicada na dita solução de consulta. Este comportamento é contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Penso, inclusive, que, desde a Solução de Consulta Cosit n.º 368, de 18 de dezembro de 2014, gerou-se nos administrados legítima expectativa quanto a possibilidade de existir o chamado "diretor empregado" elegível ao recebimento de PLR na forma da Lei n.º 10.101, especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte.

Neste sentido, o *dever de agir conforme a boa-fé*, evitando-se a prática de comportamentos contraditórios, contrários ao direito positivo em seu amplo referencial normativo, também é exigido da Administração Tributária e é imprescindível para a concepção de estabilidade e de *segurança jurídica* no viés hodierno da análise jurídica. Desde idos de 1956, com decisão inovadora do Superior Tribunal Administrativo de Berlim propagava-se, de forma inédita no mundo, a aplicação do princípio de proteção da confiança na relação com os administrados, objetivando-se assegurar estabilidade nas relações jurídicas exurgidas com legítima expectativa do administrado por condutas da Administração. Neste contexto, é oportuno consignar que o direito brasileiro agiu bem ao adotar a proteção da confiança legítima, especialmente para garantir segurança jurídica as relações tuteladas pelo Estado, inclusive o Parecer PGFN/CDA n.º 2.025/2011 já teve a oportunidade de confirmar que se aplica a teoria dos atos próprios ao Fisco, vedando-se o comportamento contraditório da Administração Pública.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, afastando-se o lançamento "PLR dos Administradores".

- Prêmios

A fiscalização procedeu, também, com o lançamento de contribuições em relação aos "Prêmios", aduz-se que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção. A defesa refuta essa condição afirmando que o "*Demonstrativo de Pagamento de Prêmios em 2013*" (e-fls. 852/857) apresenta centenas de funcionários e os nomes dos beneficiários listados na quase totalidade simplesmente não se repetem, demonstrando que no período de um ano os beneficiários receberam apenas uma vez, exceto "*no que tange aos funcionários: Camila Parra Katayama, premiada em janeiro, abril e novembro; Amanda Alves Camargo, premiada em fevereiro e março; Gabriela V. Carneiro de Oliveira, premiada em fevereiro e março; e Cleverson Silva Eloy, premiado em outubro e novembro.*"

Pois bem. Analisando a descrição da rubrica "Fopag", ora "Premiação", ora "Prêmio Incentivo", considerando a ocorrência de repetições nos pagamentos para

alguns casos, ainda que poucos, considerando a clara política de incentivo da recorrente, por ela não negada, para pagamentos de valores aos empregados como "incentivo" à produção, bem como a mesma ocorrência nos anos de 2010, 2011 e 2012, conforme se lê no Acórdão n.º 2401-004.987, Processo n.º 16327.721021/201423, indicado pela recorrente como caso seu análogo, considerando que, a despeito de ser dado a título de incentivo, a contribuinte não prova que exista um "regulamento" para tais benesses e que tenha efetuado os pagamentos por "desempenho acima do regularmente esperado", concluo que tais "prêmios" têm caráter remuneratório, estando vinculados a aspectos pessoais e de ordem salarial, e são habituais, a partir de uma evidente política de incentivo própria da recorrente, de modo que são tributados pelas contribuições em comento.

No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2201-004.834, de 16/01/2019.

Sem razão o recorrente neste capítulo.

- Hiring Bonus

A fiscalização lançou, outrossim, contribuições tendo por base os pagamentos efetivados a título de "Gratificação Especial Não Ajusta" ou "Gratificação Não Ajustada" (e-fl. 907), indicados como sendo "**Hiring Bonus**", sendo confirmado pela defesa. No que pertine a sua descaracterização, a fiscalização informa:

8.18 O Hiring Bonus, por vezes denominado de Bônus ou Gratificação de Retenção/Contratação, consiste, assim, em um valor oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na empresa por determinado período de tempo. Trata-se de um pagamento condicionado: verificada a condição de que resulta, deve ser pago.

O recorrente, por sua vez, alega que "*... somente se poderia considerar ocorrido o fato gerador das contribuições ora exigidas no momento em que tal condição se perfizesse, o que, no caso dos hiring bônus concedidos pelo Recorrente, se daria a depender do contrato entre o 12º mês e o 36º mês subsequente à contratação (fls. 858/906), no caso concreto, em 2014 ou 2016, portanto, fora do período autuado, a revelar no caso o erro quanto à identificação do momento de ocorrência do fato gerador.*"

Diz, também, que "*no caso concreto, como demonstram os contratos de fls. 858/906, ao contrário do que supõe o i. fiscal autuante, o empregado que não permanecer trabalhando para o Recorrente no prazo acordado pertinente à cláusula de hiring bonus deverá restituir a totalidade do valor recebido, e não apenas 'parte'.*"

Em argumento seguinte, diz que, ainda que tivesse natureza salarial, a verba é não eventual.

A verba em comento é denominada por muitas formas *hiring bonus*, *signing bonus*, *sign-on bonus*, luvas, bônus de atração, bônus de permanência, bônus de retenção, bônus de garantia de permanência etc., sendo certo que possui natureza jurídica peculiar tratando-se de uma forma de remunerar disruptiva.

O CARF já teve a oportunidade de se debruçar algumas vezes sobre o tema, atualmente, a tese que tem prevalecido informa que é uma verba de "*natureza*

salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado prestando serviços na empresa por um período de tempo preestabelecido" (conferir Acórdão 2202-004.830, de 07/11/2018; no mesmo sentido Acórdão 2202-003.438, de 14/06/2016).

Vale dizer, tem prevalecido o entendimento de que é uma verba salarial e de cunho antecipado, já que refletiria, mês-a-mês, todas as competências (meses) ao qual o empregado estará obrigado a laborar na empresa, sob pena de ter que devolver, proporcionalmente, a verba.

Com a devida vênia, não concordo com referida tese, quiçá, seja fruto de um corte epistemológico para lhe validar a natureza pretendida. Ora, fosse assim, em verdade, pela regra de competência na qual se determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, a incidência ocorreria mês-a-mês conforme o empregado fosse cumprindo sua obrigação de permanecer na empresa, de modo que os fatos geradores ocorreriam em cada respectiva competência. Eventualmente, alguns contestaram esse raciocínio, asseverando que com a antecipação paga ocorre a incidência na forma do art. 22, I, da Lei 8.212, porém lá só se fala na possibilidade de tributar os "*adiantamentos decorrentes de reajuste salarial*" e, decerto, que a verba só retribuirá o trabalho a medida que este for sendo executado, de modo que deveria respeitar a regra de competência e, então, não se pode encaixar o dito "adiantamento" no conceito de "remuneração paga destinada a retribuir o trabalho", ao menos antes que o trabalho seja executado. De mais a mais, não se aplicaria o raciocínio do art. 621 do RIR/99 (atual art. 678 do RIR/2018)⁴, vez que destinado ao imposto de renda e não a regência das contribuições previdenciárias.

Sendo assim, de certo modo, estaria correto, em parte, o contribuinte ao alegar que o fato gerador seria futuro. Para ele, no momento do implemento da condição (cumprimento da obrigação de permanência), enquanto que no raciocínio acima seria futuro, mas mês-a-mês. Ocorre que, a autoridade fiscal lançou todo o valor no primeiro mês, deste modo dever-se-ia decotar do lançamento todas as competências em que o fato gerador ainda não se operou, exceto a do primeiro mês, posto que trabalhado.

De qualquer sorte, em verdade, penso que a verba não tem natureza salarial, vez que de cunho indenizatório, e, no mais, seria eventual, ofertada para garantir segurança aos profissionais contratados e paga uma única vez. Não raro, por exemplo, contrata-se um servidor público e a verba serve de base de indenização para o caso da relação empregatícia não se desenvolver no tempo. Situações que justifiquem a utilização da verba serão as mais variadas possíveis, porém retribuir trabalho por meio de um único pagamento no início, ou mesmo antes da assinatura do contrato de trabalho, não me parece crível. A verba não se mostra perceptível, não é cariz do aspecto remuneratório!

⁴ Art. 621. O adiantamento de rendimentos correspondentes a determinado mês não estará sujeito à retenção, desde que os rendimentos sejam integralmente pagos no próprio mês a que se referirem, momento em que serão efetuados o cálculo e a retenção do imposto sobre o total dos rendimentos pagos no mês.

§ 1.º Se o adiantamento referir-se a rendimentos que não sejam integralmente pagos no próprio mês, o imposto será calculado de imediato sobre esse adiantamento, ressalvado o rendimento de que trata o art. 638.

§ 2.º Para efeito de incidência do imposto, serão considerados adiantamentos quaisquer valores fornecidos ao beneficiário, pessoa física, mesmo a título de empréstimo, quando não haja previsão, cumulativa, de cobrança de encargos financeiros, forma e prazo de pagamento.

Aliás, no sentido indenizatório colho precedente do TRF da 3.^a Região julgado em 23/04/2019, no qual consta a afirmativa com a qual concordo, *ipsis litteris*: "*Quanto ao Hiring Bônus, este é devido ao empregado unicamente em razão de sua contratação, como forma de indenização (pelo eventual desconforto e incertezas pelos quais irá passar ao trocar de emprego) pelo desligamento da sua antiga empresa e início do trabalho na autora*" (TRF 3.^a Região, SEGUNDA TURMA, ApelRemNec - APELAÇÃO/REMESSA NECESSÁRIA - 365430 - 0022429-47.2015.4.03.6100, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL SOUZA RIBEIRO, julgado em 23/04/2019, e-DJF3 Judicial 1 em data de 02/05/2019)

Sendo assim, neste capítulo, dou provimento ao recurso para afastar o lançamento do *hiring bonus*, por inexistir o caráter salarial, porém, se vencido quanto a natureza jurídica da verba, bem como considerando o pedido formulado pelo contribuinte em relação a não ocorrência do fato gerador por força da alegada condição suspensiva, dou provimento parcial para decotar do lançamento todas as competências em que o fato gerador ainda não se operou, exceto a do primeiro mês em que tem-se o relato de trabalho e, conseqüentemente, operou-se, sim, proporcionalmente, o fato imponível.

- Terço de férias

Por fim, a defesa refuta o lançamento quanto a ter sustentado a incidência previdenciária e de terceiros sobre o terço de férias gozadas.

Pois bem. A matéria não é nova, mas gera extrema polêmica. Isto porque, o STJ no REsp n.º 1.230.957, sob a sistemática de Recursos Repetitivos, decidiu por afastar a incidência previdenciária sobre o terço de férias, porém a PGFN e a Receita Federal continuam entendendo pela incidência. Outro aspecto é o art. 62, § 2.º, do RICARF, muitas vezes invocado para impor ao Conselheiro a "obrigação" de observar a referida decisão.

Dito isto, afirmo que o alegado Recurso Especial representativo de controvérsia, tido como definitivo por muitos, em realidade, ainda não fez coisa julgada, tendo sido, inicialmente, sobrestado em razão do Recurso Extraordinário n.º 593.068 com repercussão geral, Tema 163/STF, prescindindo de atos finais.

É importante que se registre que o mencionado RE n.º 593.068, Tema 163/STF, foi julgado em 11/10/2018, pela Excelsa Corte Constitucional. Todavia, é de igual modo salutar consignar que, em 03/04/2019 (com disponibilização de andamento processual no site do STJ em 08/04/2019), a Insigne Vice-Presidência do STJ proferiu nova decisão no REsp n.º 1.230.957 mantendo o seu sobrestamento. Agora, invocou-se o Recurso Extraordinário n.º 1.072.485 (Tema 985/STF), nestes termos: "*Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino a manutenção do sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 985/STF (Recurso Extraordinário 1.072.485/PR) da sistemática da repercussão geral.*"

Portanto, o certo é que, ainda hoje, não se materializou o trânsito em julgado do REsp n.º 1.230.957. A movimentação desta fase final do referido representativo de controvérsia consta do site do STJ (<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>). O recurso extraordinário da Fazenda Nacional nos mencionados autos objetiva a reforma da decisão do repetitivo do STJ, com fundamentos constitucionais.

Em complemento, tornando a questão ainda mais polêmica, na Nota PGFN/CRJ/N.º 981/2017, a Procuradoria Fazendária alega que o Recurso Extraordinário n.º 565.160 (Tema 20/STF) trouxe novo contexto normativo para a discussão aduzindo a caracterização de um *overruling*, no que tange a eventual superação parcial do quanto decidido no sobrestado REsp n.º 1.230.957, ao menos no que pertine ao entendimento relativo ao terço de férias, aqui em debate. Trata-se, neste contexto, de outro elemento a se somar no debate que tem postergado e prolongado o trânsito em julgado daquele repetitivo e permeado a sociedade com incertezas e insegurança jurídica.

Outrossim, cabe anotar, em conclusão, que é entendimento majoritário no CARF que o art. 62, § 2.º, do Anexo II, do RICARF, com redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016, ao falar em "decisões definitivas", refere-se àquelas transitadas em julgado⁵, o que, como visto, não é o caso do REsp n.º 1.230.957.

Sendo assim, tenho que, eventualmente, o Conselheiro do CARF pode até aplicar um precedente com tese fixada pelo STJ **ainda não transitado em julgado**, no entanto o fará por livre convencimento (Decreto 70.235, art. 29) na análise da questão infraconstitucional, inclusive, dentro deste âmbito do livre convencimento, pode até entender que o repetitivo, por se tratar de um *leading case*, deve ser observado, desde logo, mesmo antes do trânsito em julgado, por se cuidar de paradigma firmado em sede de recurso repetitivo com o qual o Conselheiro concorda e adere a tese seguindo-o por seus próprios fundamentos infraconstitucionais.

A questão é que o Conselheiro não estará adotando o precedente sob modal deôntico de conduta obrigatória, afastado do seu livre convencimento, pois o art. 62, § 2.º, do Anexo II, do RICARF, não impõe essa obrigação cogente, desprendendo-o do livre convencimento, antes do trânsito em julgado. Vale dizer, aplicando o precedente antes do trânsito em julgado, estará, em verdade, por livre liberalidade, aderindo a tese jurídica objeto do paradigma, adotando a jurisprudência majoritária da Colenda Corte Superior, por entender que é a certa e não porque já está obrigado a fazê-lo.

Pois bem. Após essa digressão, consigno que, mesmo não estando transitado em julgado, por livre convicção, pelos aspectos infraconstitucionais muito bem sopesados pelo Colendo Tribunal, filio-me ao entendimento do STJ no REsp n.º 1.230.957 para o terço de férias, inclusive por entender que o tema merece o amparo da "**segurança jurídica**", sendo certo que, em nível judicial, a decisão do STJ, em sede de repetitivo, é de observância obrigatória, independentemente do trânsito em julgado, por ser o entendimento majoritário no STJ e STF, vale dizer, para as Cortes Superiores, uma vez fixada a "TESE", independente do trânsito em julgado, a regra começa a valer de imediato (conferir, por exemplo, a Reclamação Constitucional STF n.º RCL 30.996 ou no STJ EDcl nos EDcl no

⁵ Em ato normativo interno, a Administração do CARF aprovou o denominado "Manual do Conselheiro", o qual objetiva consolidar orientações gerais para o exercício das atividades desenvolvidas pelos integrantes dos colegiados de julgamento, nele constando quanto a obrigação do art. 62, § 2.º: "Essa obrigatoriedade somente se aplica após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia. Assim, enquanto o STJ e/ou o STF não proferirem a respectiva decisão, os recursos administrativos que tramitam no CARF cujas matérias foram afetadas para julgamento, na forma dos artigos 543-B e 543-C do antigo CPC, ou arts. 1.036 a 1.041, do novo CPC, não sofrem qualquer repercussão, tampouco são objeto de sobrestamento" (página 20, versão 1.0).

AgInt no REsp 1.571.133/PR⁶). É que *"A jurisprudência do STJ firmou entendimento no sentido de ser desnecessário aguardar o trânsito em julgado para a aplicação do paradigma firmado em sede de Recurso Repetitivo ou de Repercussão Geral (AgRg nos EDcl no AREsp 706.557/RN, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 13/10/2015)."*

Aliás, em decisão publicada em **15/04/2019** o STJ refutou a tese da PGFN com relação ao possível *overruling* ao REsp n.º 1.230.957, por causa do Recurso Extraordinário n.º 565.160 (Tema 20/STF: A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998), reiterando o Colendo Tribunal que: *"No referido julgado, a Suprema Corte ratificou a orientação do STJ no sentido de que incide contribuição previdenciária sobre os adicionais de periculosidade, insalubridade e noturno. Contudo, a verba terço constitucional de férias não foi objeto de discussão naquele recurso"*.

Eis a íntegra da ementa do Colendo STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS. NÃO INCIDÊNCIA. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, CONFIRMADA NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL 1.230.957/RS, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC/73. ALEGADA VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso Especial interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73. II. No que diz respeito aos valores pagos pelo empregador, a título de terço constitucional de férias gozadas, restou pacificada a jurisprudência desta Corte, no

⁶ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3/STJ. SUPOSTA OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. PARADIGMA FIRMADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO OU REPERCUSSÃO GERAL. APLICABILIDADE IMEDIATA. PENDÊNCIA DE MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. IRRELEVÂNCIA. PRECEDENTES. VIOLAÇÃO DE DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EMBARGOS REJEITADOS.

1. Nos termos do art. 1.022 do CPC/2015, os embargos de declaração representam recurso de fundamentação vinculada ao saneamento de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, não se prestando, contudo, ao mero reexame da causa.

2. A jurisprudência desta Corte Superior firmou-se no sentido de ser desnecessário aguardar o trânsito em julgado para a aplicação do paradigma firmado em sede de Recurso Repetitivo ou de Repercussão Geral (AgRg nos EDcl no AREsp nº 706.557/RN, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 13/10/2015).

3. Ademais, o Superior Tribunal de Justiça não é competente para, em sede de recurso especial, manifestar-se sobre suposta violação de dispositivo constitucional sob pena de usurpação da competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal, ainda que para fins de prequestionamento. Precedentes.

4. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl nos EDcl no AgInt no REsp 1571133/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/12/2018, DJe 14/12/2018)

juízo de julgamento do Recurso Especial 1.230.957/RS, Relator o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (DJe de 18/03/2014), submetido ao rito do art. 543-C do CPC/73, no sentido de que tal verba não deve sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. No mesmo sentido: STJ, AgRg no AREsp 761.717/RJ, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe 24/11/2015; AgRg no REsp 1.343.332/CE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/09/2015; AgRg no AREsp 718.993/SE, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 1º/09/2015; AgRg no AREsp 702.345/RN, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/08/2015.

III. Consoante assentado pela Segunda Turma do STJ, "no julgamento do RE 565.160, o STF concluiu que: 'A contribuição social, a cargo do empregador, incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20 de 1998'. No referido julgado, a Suprema Corte ratificou a orientação do STJ no sentido de que incide contribuição previdenciária sobre os adicionais de periculosidade, insalubridade e noturno. Contudo, a verba terço constitucional de férias não foi objeto de discussão naquele recurso" (STJ, AgInt no REsp 1.674.824/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17/10/2017).

IV. Na forma da jurisprudência do STJ, "a questão referente à ofensa ao princípio da reserva de plenário (art. 97 da CF) não deve ser confundida com a interpretação de normas legais embasada na jurisprudência deste Tribunal" (STJ, AgRg no REsp 1.330.888/AM, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 21/02/2014).

V. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp 1657245/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/04/2019, DJe 15/04/2019)

Portanto, adoto, livremente, o quanto decidido no REsp n.º 1.230.957 para o terço de férias, filiando-me as razões daquele julgado. Eis a ementa, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

1.1 Prescrição.

(...)

1.2 Terço constitucional de férias.

No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97).

Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas".

1.3 Salário maternidade.

(...)

1.4 Salário paternidade.

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC.

(...)

2.2 Aviso prévio indenizado.

(...)

2.3 Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.

(...)

2.4 Terço constitucional de férias.

O tema foi exaustivamente enfrentado no recurso especial da empresa (contribuinte), levando em consideração os argumentos apresentados pela Fazenda Nacional em todas as suas manifestações. Por tal razão, no ponto, fica prejudicado o recurso especial da Fazenda Nacional.

3. Conclusão.

Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas.

Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

(REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/02/2014, DJe 18/03/2014)

Entendo que, considerando sua feição própria, o terço ou adicional de férias, concernente às férias gozadas, possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, àquele mensal, razão pela qual, pela ótica infraconstitucional, penso que deve se afastar o lançamento.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo, afastando-se o lançamento "Terço de Férias".

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Em síntese, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, entendo por reformar parcialmente a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário e, no mérito, decidindo pelo parcial provimento para:

a) **PLR EMPREGADOS**: Excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas a terceiros da rubrica "PLR EMPREGADOS" que tenham sido pagas com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012. Manter o lançamento quanto ao Acordo Coletivo de 2013.

b) **PLR DIRETOR EMPREGADO**: Excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas a terceiros da rubrica "PLR dos Administradores".

c) **PRÊMIOS**: Manter o lançamento.

d) **HIRING BONUS**: Excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas a terceiros da rubrica "*Hiring Bonus*". Se vencido na primeira votação, caso o colegiado entenda que possui natureza salarial, voto por excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e as destinadas a terceiros da rubrica "*Hiring Bonus*" em relação a todas as competências em que o fato gerador ainda não se operou, exceto a do primeiro mês em que existe relato de trabalho tendo ocorrido o fato imponível, portanto.

e) **TERÇO DE FÉRIAS**: Excluir do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas a terceiros da rubrica "Terço de Férias".

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento os pagamentos relacionados as rubricas "PLR de Empregados", que tenham sido pagas com base nas Convenções Coletivas de 2012 e 2013 e no Acordo Coletivo de 2012; os pagamentos de "PLR dos Administradores"; os valores referentes a "*Hiring Bonus*", por não possuir natureza salarial, porém, se a turma entender pela natureza salarial, excluo todas as competências em que o fato gerador ainda não se operou por ausência de trabalho, exceto a do primeiro mês que consta como trabalhado (na proporção $1/12$ ou $1/36$ conforme trabalhado e contratado); e excluir os valores pagos a título de "Terço de Férias".

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

No tocante ao *hiring bonus*, entendo tratar-se de verba de caráter remuneratório. A respeito da matéria, de início extraio o seguinte excerto do Acórdão nº 2402-005.392 (j. 13/07/2016) - em julgamento do qual este Conselheiro participou - por comungar com o entendimento nele veiculado, o qual bem se aplica ao caso examinado:

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o

empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE - EMPRÉSTIMO-LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS- NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equiparase às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Tem-se no bônus de contratação, na realidade, a existência de uma gratificação ajustada antecipadamente, vinculada à prestação de serviço a ser efetuada, revelando seu nítido caráter retributivo. Ou seja, ao invés de receber mês a mês tal valor a título de gratificação pelo seu ingresso na empresa, durante certo período previamente acordado, o beneficiário recebe no ato da contratação adicional à remuneração, de acordo com as expectativas incorporadas quando daquela contratação. Tal antecipação, importa dizer, não é ulteriormente descontada do salário, o que denota seu caráter de gratificação adicional devida em virtude da pactuação efetuada.

Destaque-se, para que não haja confusão, que a contratação de prestação de serviços com habitualidade é que a condição necessária e suficiente para o pagamento desse bônus, não a prestação de serviços em si, como parece cogitar o recorrente.

Assim, com a contratação do funcionário, ou mesmo com a implementação do pagamento em folha do *hiring bonus*, já se verifica tal condição, ou melhor, resta atendido o requisito para o pagamento. Isso porque o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 prevê a contribuição da empresa sobre o *total de remunerações pagas a qualquer título no mês* destinadas aos segurados que lhe prestem serviços, sendo a menção aos adiantamentos decorrentes de reajuste salarial apenas exemplificativa, como ocorre com as gorjetas, e explicitando a abrangência do hipótese de incidência da norma (conforme denota a expressão "inclusive").

Inexiste então aqui a aventada condição suspensiva para a ocorrência do fato gerador da contribuição, que ocorre sem restrições com o pagamento do *hiring bonus* ao funcionário beneficiado, o qual apenas, dependendo dos termos do contrato avençado com o empregador, fica sujeito a devolver no todo ou em parte os valores antes auferidos, caso deixe a empresa antes do tempo inicialmente acordado.

Tal previsão, caso existente, como na espécie, é negócio jurídico privado, verdadeira compensação acertada face à possibilidade de inadimplemento contratual por uma das partes, que em nada influencia o aspecto temporal da incidência tributária, definida pelo já mencionado art. 22, I da Lei de Custeio.

A tese pela natureza indenizatória de tais valores não tem maior respaldo, visto que as parcelas não são devidas em função de dano ou infortúnio infligidas à esfera patrimonial do trabalhador, à sua contrariedade ou revelia, mas decorrem de livre decisão sua ao optar por ingressar em novo emprego, sendo que tal gratificação vem dentro do "pacote" de atrativos remuneratórios oferecidos pelo contratante ao interessado.

E, mesmo que eventualmente correspondesse à remuneração que deixaria de ganhar perante outro empregador, o fato é que tal remuneração também estaria então sujeita à incidência dos encargos e contribuições sobre elas devidas, não havendo falar aqui em indenização.

Vale registrar que os *hiring bonus*, também chamados de *signing bonus* em alguns países, são usualmente reconhecidos pelas legislações tributárias estrangeiras como formas suplementares de salário, ensejando sua natural tributação, como o faz o fisco americano (IRS - *International Revenue Service*), por exemplo - vide nesse sentido, as orientações da Seção 7 da IRS Publication 15, 2018, Employer's Tax Guide (vide o link "https://www.irs.gov/publications/p15#en_US_2018_publink1000202352", acesso em 19/09/2018).

E, ainda que a experiência de outros países tenha de ser analisada com cuidado, face a sua integração com sistemas jurídicos bastante diversos, não pode ser descartada de pronto como fundamento argumentativo, pois tais *hiring bonus*, ainda que de certa maneira recentes no cenário brasileiro, são, como a própria grafia da expressão revela, instrumentos não convencionais de remuneração já há bastante tempo sedimentados na seara transnacional, da qual são oriundos.

Por seu turno, a jurisprudência recente do CARF vem caminhando nessa senda, como atestam os Acórdãos nº 2401-003.708 (j. 07/10/2014), nº 2402-005.274 (j. 11/05/2016) e nº 2202-003.438 (j. 14/06/2016). Cumpre destacar, ao final, recente decisão da CSRF sobre o tema - Acórdão nº 9202-005.156, j. 25/01/2017 - no qual o voto vencedor aborda com lucidez o conceito de ganho eventual:

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

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

No caso, correspondendo o bônus de contratação à gratificação resultante do ingresso na empresa para a prestação de serviços com habitualidade, a esta está diretamente vinculada, inexistindo eventualidade a atrair a incidência do disposto no item 7 da alínea 'e' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Nesses termos, deve ser também negado provimento ao recurso, no particular.

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre o terço de férias, o voto do relator foi minuciosa e completo, abarcando com rigor a evolução da jurisprudência judicial acerca do tema, inclusive nos seus andamentos mais recentes.

Admite ele, contudo, que (e peça-se desde já a devida vênua pela tautologia, levada a efeito apenas para facilitar a compreensão desta fundamentação):

Outrossim, cabe anotar, em conclusão, que é entendimento majoritário no CARF que o art. 62, § 2.º, do Anexo II, do RICARF, com redação dada pela Portaria MF n.º 152, de 2016, ao falar em "decisões definitivas", refere-se àquelas transitadas em julgado⁷, o que, como visto, não é o caso do REsp n.º 1.230.957.

⁷ Em ato normativo interno, a Administração do CARF aprovou o denominado "Manual do Conselheiro", o qual objetiva consolidar orientações gerais para o exercício das atividades desenvolvidas pelos integrantes dos colegiados de julgamento, nele constando quanto a obrigação do art. 62, § 2.º: "Essa obrigatoriedade somente se aplica após o trânsito em julgado do recurso afetado para julgamento como representativo da controvérsia. Assim, enquanto o STJ e/ou o STF não proferirem a respectiva decisão, os recursos administrativos que tramitam no CARF cujas matérias foram afetadas para julgamento, na forma dos artigos 543-B e 543-C do antigo CPC, ou arts. 1.036 a 1.041, do novo CPC, não sofrem qualquer repercussão, tampouco são objeto de sobrestamento" (página 20, versão 1.0).

Sendo assim, tenho que, eventualmente, o Conselheiro do CARF pode até aplicar um precedente com tese fixada pelo STJ **ainda não transitado em julgado**, no entanto o fará por livre convencimento (Decreto 70.235, art. 29) na análise da questão infraconstitucional, inclusive, dentro deste âmbito do livre convencimento, pode até entender que o repetitivo, por se tratar de um *leading case*, deve ser observado, desde logo, mesmo antes do trânsito em julgado, por se cuidar de paradigma firmado em sede de recurso repetitivo com o qual o Conselheiro concorda e adere a tese seguindo-o por seus próprios fundamentos infraconstitucionais.

A questão é que o Conselheiro não estará adotando o precedente sob modal deôntico de conduta obrigatória, afastado do seu livre convencimento, pois o art. 62, § 2.º, do Anexo II, do RICARF, não impõe essa obrigação cogente, desprendendo-o do livre convencimento, antes do trânsito em julgado. Vale dizer, aplicando o precedente antes do trânsito em julgado, estará, em verdade, por livre liberalidade, aderindo a tese jurídica objeto do paradigma, adotando a jurisprudência majoritária da Colenda Corte Superior, por entender que é a certa e não porque já está obrigado a fazê-lo. (destaque do relator)

Sob esse prisma, e raciocínio em elevado grau de convergência, também a não adoção dos precedentes não transitados em julgado deve-se à falta de convencimento do julgador de ser o melhor entendimento da matéria o neles espelhado. Comungo, de fato, com a vertente interpretativa que considera, não obstante as decisões do poder judicante nesse sentido, que a verba em comento tem caráter remuneratório e não apresenta feições indenizatórias.

Representa, com efeito, retribuição pela prestação de serviços ou tempo à disposição do empregador, abrangida pelo conceito de salário-de-contribuição nos termos regradados pelos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, c/c o § 4º do art. 214 da Decreto nº 3.048/99, sem existir, refira-se, hipótese isentiva nessas normas que a exclua desse conceito.

A respeito, tem-se numerosas e recentes decisões do CARF, cabendo transcrever a ementa do Acórdão nº 9202-006.655 (j. mar/18), no que interessa, a título de ilustração:

(...)

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 214, § 4º, DO DECRETO Nº 3.048/99

A remuneração de férias e seu respectivo adicional de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal possuem natureza remuneratória e, nessa condição, integram o salário de contribuição, nos termos expressos no § 4º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Dec. nº 3.048/99.

(...)

Por conseguinte, nego provimento ao recurso também nesse ponto.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Processo nº 16327.720982/2017-63
Acórdão n.º **2202-005.193**

S2-C2T2
Fl. 2.113

Ronnie Soares Anderson