



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

Processo n° 16682.720122/2012-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.903 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de setembro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - DEDUÇÃO DE DESPESAS - PLR
Recorrente BANCO BTG PACTUAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

IRPJ. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DEDUTIBILIDADE.

Existindo regras claras e objetivas que fixam o direito do trabalhador a PLR, além de cumpridos os demais requisitos legais, não há que se falar em glosa das despesas incorridas a este título.

A exigência de outras condições, não veiculadas no texto legal, como a necessidade de pagamentos uniformes e comprovação individual de fórmula matemática de suporte, extrapola os limites legais, razão pela qual deve ser desconsiderada.

IRPJ. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) A ESTAGIÁRIOS. DEDUTIBILIDADE.

Pagamentos feitos a estagiários no bojo do programa de PLR, ainda que questionável em face da restrição legal de que os beneficiários devem ser empregados, devem ser tratados para fins fiscais como pagamentos remuneratório de trabalho, constituindo gasto necessário e, portanto, dedutível.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencida a Conselheira Eva Maria Los, que lhe dava parcial provimento, para excluir a remuneração aos estagiários e os Conselheiros Paulo Cezar Fernandes de Aguiar (Relator) e José Carlos de Assis Guimarães, que lhe negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar - Relator

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Rafael Gasparello Lima e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Adoto o relatório da Resolução nº 1103-000.115 da então 3ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da 1ª Seção de Julgamento deste CARF, complementando-o a seguir:

Trata-se de auto de infração de IRPJ, fato gerador 31/12/07, no valor total de R\$144.203.997,83 (cento e quarenta e quatro milhões, duzentos e três mil, novecentos e noventa e sete reais e oitenta e três centavos), sobre o qual incidem multa de ofício (75%) e juros de mora (fls.02/08).

A ciência pessoal do contribuinte efetivou-se em 3/8/12 (fl.03).

A infração foi assim descrita:

“001 – ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS.

Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos pagamentos efetuados a título de participações nos lucros da fiscalizada a estagiários e empregados, em desacordo com a lei, conforme o relatado no Termo de Verificação Fiscal.”

Por sua vez, no “*Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal*” (fls.09/32), a fiscalização assim fundamentou a autuação, em síntese:

- a Participação em Lucros e Resultados (PLR) consiste, nos termos do art.1º da Lei nº 10.101, de 19/12/00, em “...*instrumento de que as empresas foram unidas para integrar capital e trabalho e estimular a produtividade de seus empregados*”. São dedutíveis, para fins de apuração do IRPJ, no período de competência das despesas com a sua constituição e desde que observados determinados requisitos legais, relacionados “...*com os critérios de definição dos valores a serem pagos e com quem a eles tem direito, com a periodicidade dos pagamentos e com a participação das entidades representativas dos trabalhadores (sindicatos) no processo e vinculação aos termos do acordo coletivo*”;

- empregados seriam aqueles que possuem vínculo empregatício com a pessoa jurídica no período de cálculo;

- se a PLR guarda relação com o resultado e produtividade, os pagamentos são *“necessariamente incidentais e excepcionais, pois a habitualidade é característica da remuneração salarial”*;

- a PLR relativa ao ano-calendário 2007 foi paga em uma parcela única, em fevereiro de 2008;

- *“O Acordo que definiu as regras e critérios para pagamento da PLR no período em questão (Anexo V) foi assinado em 20/12/2007 e firmado entre o Banco UBS Pactual e coligadas, de um lado, e, do outro, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF/CUT, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro, Sindicato dos Bancários de Porto Alegre e região, Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Crédito no Estado de Pernambuco.”*;

- na DIPJ/08 informou-se despesa com a constituição da PLR no valor de R\$ 577.615.991,37; sendo este o valor registrado nos balancetes fornecidos, que diverge do total apresentado na folha de pagamentos e dos valores lançados nas contas *“89710202016 – Bônus – IB, 89710202023 – Bônus – AM, 89710202030 – Bônus – VM&SB e 89710202047 – Bônus – CC”*;

- valores pagos a estagiários não são dedutíveis, até mesmo porque *“...não tiveram, em momento algum, qualquer vínculo empregatício com a empresa”*;

- conforme art.2º da Lei nº 10.101/2000, *“...o Acordo coletivo entre empresa e entidade representativa dos empregados é instrumento legítimo para se estabelecer os critérios que devem ser respeitados quando do pagamento da PRL, por se vincular à lei. Sendo o mesmo desrespeitado, deve ser a PRL descaracterizada como tal e considerada indedutível para fins de IRPJ”*;

- na avaliação de desempenho individual dos empregados, prevista como critério para o pagamento da PLR, o contribuinte utilizava índices denominados *“...Performance Segmentation – OS e Performance Measurement & Management – PMM, cujos parâmetros estão divididos em INSATISFATÓRIO (IN), NÃO SATISFATÓRIO (NS), PARCIALMENTE SATISFATÓRIO (PS), SATISFATÓRIOS (S), MUITO SATISFATÓRIO (MS) E EXCELENTE (E), onde a classificação em que o empregado for enquadrado determinará o teto máximo de PLR que poderá receber”*;

- constatada a existência de pagamentos em valores incompatíveis com a média de PLR concedidas a pessoas jurídicas do mesmo ramo, o contribuinte foi intimado a apresentar os cálculos dos valores pagos a cada um dos 124 empregados que receberam valores superiores a R\$ 800.000,00, a demonstração do índice de lucratividade efetiva, bem como a vinculação com os termos do Acordo coletivo e os índices de excelência, sendo ainda solicitado *“...que apresentasse a relação de todos os empregados que receberam classificação E (EXCELENTE)”*;

- *“... a empresa apresentou formulário interno de avaliação (Anexo X), em papel comum, sem qualquer assinatura de responsável legal, em que afirmou estarem os empregados que receberam classificação EXCELENTE, conforme Declaração em resposta ao TIF nº 3 (Anexo VIII). Em tal formulário são*

relacionados, em diferentes colunas, o nome dos empregados, a nota que teriam recebido, opiniões pessoais de caráter subjetivo e descrições do trabalho empreendido pelo empregado ou seu papel na empresa e outras críticas, em inglês (sem tradução) ou português. Não foi esclarecida qual a função de quem prestou tais informações ou como influenciaram na avaliação final dos empregados, um vez que a própria empresa afirma terem todos, sem distinção, a classificação EXCELENTE.”;

- “... Como a empresa não apresentou, sob os termos do TIF nº 3, a memória de cálculo de pagamento da PLR aos 124 empregados usados como amostragem conforme item 4.9, e ainda para ratificar as informações de avaliação individual conforme o Anexo II do Acordo, reentimamos a mesma em 01/02/2012 para que o fizesse e solicitamos ainda que nos fornecesse as classificações que estes empregados receberam, de acordo com os critérios de avaliação INSATISFATÓRIO, NÃO SATISFATÓRIO/PARCIALMENTE SATISFATÓRIO, SATISFATÓRIO E MUITO SATISFATÓRIO, embora já tivessem sido solicitados, de maneira genérica, os índices de excelência de cada um deles”;

- o contribuinte apresentou relação incompleta, com ausência de alguns empregados na amostragem e sem discriminar em qual categoria cada um deles se encaixava;

- de posse da documentação disponibilizada pelo contribuinte, procedeu-se “...à análise comparativa do valor recebido por cada um a título de PLR em 2008 com a avaliação pessoal de acordo com o Anexo II do Acordo Coletivo”, definindo-se como critério de comparação “...a remuneração de cada empregado na competência 02/2008, contida nas folhas de pagamento apresentadas pela empresa, considerando salário-base e gratificações fixas (de função ou salário indireto, como aluguel, por exemplo) e dispensando valores extras, como férias, rescisão e gratificações eventuais”;

- além dos critérios previstos na Lei nº 10.101/00 para a concessão da PLR, as partes podem pactuar outras, “...desde que resguardadas sua clareza e objetividade, como, por exemplo, atendimento a metas concretas previamente fixadas, o acréscimo de vendas, a inexistência de atrasos, a redução dos custos ou despesas, dentre outros [...]. Sem regras claras e objetivas, não poderá o empregado saber de que forma fará jus à participação”;

- os requisitos para a concessão de PLR, estabelecidos pela Constituição Federal e Lei nº 10.101/00, que exige, além da negociação entre a empresa e seus empregados, com a participação sindical, sejam estabelecidas regras claras e objetivas. A lei indica critérios para a PLR (índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, programas de metas, resultados e prazos), de forma não taxativa, “...podendo as partes pactuarem outros, desde que resguardadas sua clareza e objetividade, como por exemplo, atendimento de metas concretas previamente fixadas, o acréscimo de vendas, a inexistência de atrasos, a redução de custos ou despesas, dentre outros”;

- o Acordo Coletivo lavrado em 2007 condiciona o pagamento da PLR à existência de lucro ao fim do ano-calendário, desde que atingido o índice de lucratividade (cálculo descrito no Anexo I), que consiste apenas em um dos elementos a serem considerados;

- “Como a lucratividade diz respeito à empresa como um todo, o valor final do índice não cria distinção na distribuição da PLR, porque é o mesmo para todos os empregados e não vai diferenciá-los. Embora não se possa negar a existência de regras claras de maneira geral, tais regras não especificam o critério de cálculo adotado para individualizar o valor a ser recebido por cada empregado. Sendo assim, só nos resta tentar analisar os formulários de avaliação individual de cada

um e seu impacto no valor pago, conforme as regras contidas no item 3.1 do Anexo II do Acordo, e levando em conta as informações apresentadas pela empresa.”;

- as opiniões pessoais sobre cada empregado (elogios e, às vezes, críticas e pontos negativos), não constituem critérios objetivos de avaliação. “*Opinião é por natureza subjetiva. Sendo assim, podem até ser consideradas para se atribuir uma nota a cada empregado, como efetivamente se fez, mas, na ausência da atribuição de um valor que explique o cálculo das PLR’s individuais, tal formulário é tão ineficaz quanto o Acordo Coletivo na clareza, concretude e objetividade das regras no cálculo dos valores pagos, conforme exigido pelo §1º do Art.2º da Lei 10.101/2000”;*

- após nova intimação, o contribuinte forneceu as avaliações internas dos empregados que receberam PLR em 02/2008 (Anexo XI), sendo constatado “*...que ainda havia beneficiários de PLR nesta competência que não possuíam avaliação”;*

- quanto à demonstração individualizada do cálculo dos valores de PLR pagos a todos os beneficiários em 02/2008, anteriormente já solicitada, o fiscalizado apresentou a seguinte resposta:

“Informamos que o valor de PLR é calculado tomando-se por base o índice de lucratividade do Banco no período, bem como as avaliações individuais de desempenho dos empregados. Cada empregado é avaliado segundo mecanismos de apuração baseados no cumprimento de metas, competências e/ou habilidades próprias de cada um. Para compor o valor que será pago a cada empregado, leva-se em consideração também os resultados da empresa, representado (sic) pelo índice de lucratividade. Com isso, fica claro o propósito de estimular o desenvolvimento profissional, bem como a intenção de atingir os objetivos que foram traçados entre o avaliado e o seu respectivo gestor. Dessa forma, não há uma única fórmula matemática que possa resumir os valores de PLR pagos à totalidade dos empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada para cada funcionário”

- o foco da análise foi ampliado de uma amostragem de 124 funcionários para todos os beneficiários de PLR;

- no intuito de obter documentação que já havia sido requerida no período de mais de um ano de intimações, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 9, em 22/05/12, para o contribuinte:

a) reapresentar a planilha com a avaliação individual de todos os funcionários da empresa, discriminando, desta vez, em que categoria cada um deles foi encaixado (INSATISFATÓRIO, NÃO SATISFATÓRIO / PARCIALMENTE SATISFATÓRIO, SATISFATÓRIO, MUITO SATISFATÓRIO ou EXCELENTE), já que não o fez devidamente, conforme visto no item 4.12.

b) apresentar todas as avaliações de beneficiários de PLR ainda não entregues, relacionando os funcionários ausentes na Planilha 1 anexa ao Termo;

c) apresentar, em relação aos empregados relacionados na Planilha 2 anexa ao Termo, que afirmou serem estagiários,

conforme o item 4.22 acima, a documentação que comprovasse esta condição, já que os referidos empregados não constam como estagiários na folha de pagamento de 02/2008 fornecida anteriormente;

d) apresentar, em relação aos empregados relacionados na Planilha 3 anexa ao Termo, que afirmou estarem fora da data do processo de avaliação, conforme o item 4.22 acima, detalhada e individualmente, demonstração de como foi calculada a PLR paga a estes empregados e a CAMILA DA PONTE RABELLO, tendo em vista que de acordo com a mesma, as avaliações individuais repercutem no cálculo do valor de PLR pago em 02/2008 a cada beneficiário;

e) preencher as lacunas das linhas dos formulários de avaliação com notas sem nome de avaliador, que foram indevidamente excluídas, conforme o item 4.23 acima, ou justificar a sua ausência;

f) apresentar, em última instância, a demonstração individualizada do cálculo dos valores de PLR pagos aos beneficiários, com assinatura do(s) responsável(is) legal(is), explicando matemática e detalhadamente como se chegou ao valor pago a CADA empregado, conforme já solicitado no TIF nº 8, destacando ainda a contradição que vimos nos itens 4.24 e 4.25 acima, para que a empresa se explicasse, e dando a ela mais uma chance de vincular as regras gerais ao cálculo individualizado de PLR, o que sempre foi o escopo desta fiscalização;

g) apresentar a descrição dos conceitos de avaliação que afirma terem sido encaminhados em resposta ao TIF nº 5, mas na verdade não foram entregues;

h) apresentar a explicação, em português, do significado de cada um dos tipos de avaliador, conforme item 4.17 acima.”

- em 29/5/12, o contribuinte forneceu “declaração, assinada por procuradores legalmente autorizados, acompanhando a reapresentação das avaliações internas individuais de todos os beneficiários de PLR na condição de empregados (Anexo XII)”. No caso de empregado não elegível a avaliação em sistema PMM, não foram apresentados cálculos individualizados, “...muito menos foram indicados que critérios de avaliação objetivos seriam dados pelo gestor”;

- quanto à graduação das Notas nas avaliações individuais, esclareceu o contribuinte que obedeceu à classificação abaixo, porém não explicou “...qual a descrição final que os empregados receberam nos casos de combinação de notas diferentes de Contribuição e Competência, como, por exemplo, a combinação 2 – D (Muito satisfatório – Não Satisfatório):

| DESCRIÇÃO | CONTRIBUIÇÃO | COMPETÊNCIA |
|-----------------------------------------------------------|--------------|-------------|
| Excelente (E) | 1 | A |
| Muito Satisfatório (MS) | 2 | B |
| Satisfatório (S) | 3 | C |
| Não Satisfatório (NS) / Parcialmente Satisfatório (PS) | 4 | D |
| Insatisfatório (IN) | 5 | E |
| Não Aplicável (NS) | X | X |

- quanto aos tipos de avaliador, o contribuinte forneceu a seguinte listagem: “360° direct report (Avaliador – Funcionário Direto); 360° other (Avaliador – Outros); 360° peer (Avaliador – Colega/Par); 360° client (Avaliador – Cliente Interno); Evaluatee (Avaliado); Evaluating manager (Gerente Avaliador) e Additional manager (Gerente Adicional);

- “... a empresa forneceu informação crucial para a análise da PLR, que até este momento **não havia sido apresentada**: ‘...estas avaliações ‘360º’ e a avaliação de um gestor adicional, oferecem ao Gerente Avaliador subsídios e feedback complementar, para facilitar a tomada de decisão de forma estruturada sobre a avaliação final para o desempenho do empregado. Porém, somente a auto-avaliação e a avaliação do gestor são obrigatórias no processo, sendo as avaliações ‘360o’, quando existentes, informação adicional para a tomada de decisão do gestor. **As avaliações individuais que repercutem diretamente na tomada de decisão para a determinação do valor que será pago ao funcionário através do programa de Participação nos Lucros ou Resultados são as avaliações finais dadas pelos Gerentes Avaliadores**”;

- considerando que o contribuinte considera como avaliação final aquela realizada pelo Gerente Avaliador, todas as demais foram descartadas, pois “...*não influenciariam no valor final pago a cada funcionário. Assim, para efetuar nossa análise, relacionamos na Planilha 3 Análise dos Termos do Acordo (Anexo III) a avaliação dada pelo Gerente Avaliador para cada funcionário, o valor da PLR recebido, a remuneração da competência 02/2008, nos moldes que escolhemos [...], e ainda a relação multiplicadora entre sua PLR e sua remuneração de 02/2008, ou seja, o número de remunerações que sua PLR recebida significa*”.

A fiscalização ainda afirmou, *in verbis*:

[...] Quanto às lacunas de avaliações que haviam sido excluídas conforme o item 4.23 e cujo preenchimento foi solicitado, a empresa respondeu que ‘o sistema de Avaliação de Desempenho denominado PMM (Performance Management & Measurement) pertence ao UBS AG. Tendo em vista, que o UBS Pactual foi adquirido pelo BTG, não temos mais acesso a tal sistema e tampouco às informações referentes aos avaliadores faltantes na planilha 4, uma vez que os mesmos eram indicados pelo gestor do funcionário diretamente pela ferramenta, único lugar onde permanecia o registro. O escritório do então UBS Pactual no Brasil apenas possuía acesso às informações de sistema de estruturas e funcionários constantes em áreas do Brasil. Nestes casos, os avaliadores que estão em branco, são avaliadores que pertenciam a áreas do exterior impossibilitando o preenchimento da informação ora requerida. (...) Quanto aos Evaluating managers (Gerentes Avaliadores) dos funcionários listados na tabela (...) que constavam em branco, localizamos em arquivos de controle histórico de Headcount os nomes dos Une managers dos responsáveis por avaliar cada funcionário que pertenciam a áreas do exterior, e, portanto preenchemos a seguir (...)’. Assim, como as avaliações realmente importantes para a nossa análise (Gerentes Avaliadores) tiveram suas lacunas preenchidas, não se tornou necessário o preenchimento das demais.

4.35. A empresa ainda respondeu que, dos funcionários que foram admitidos posteriormente à data de corte do processo de

avaliação PMM, os funcionários ROBERTO MARIA MONTA FILHO e ROSA AMÉLIA DE OLIVEIRA PENNA MARQUES MOREIRA ‘... receberam altos valores de PLR, pois eram mínimos garantidos em Carta Oferta de trabalho feita pela empresa...’, no entanto não anexou as Cartas Ofertas à resposta, como disse que faria.

4.36. Em relação ao novo pedido dos cálculos individualizados de PLR conforme o item 4.26, ‘f’, a empresa reportou-se à resposta ao TIF nº 8, com a mesma redação contraditória transcrita no item 4.24.

4.37. Voltando à Planilha 3 (Anexo III), percebemos em simples análise matemática que não é possível compreender qual a correlação entre a remuneração de 02/2008 e os valores de PLR pagos aos empregados listados. Na coluna ‘PLR/SAL’, podemos constatar, por exemplo, que o empregado Guilherme da Costa Paes recebeu em PLR o equivalente a 801,57 vezes a sua remuneração do mês, enquanto o empregado Bruno de Arruda Carvalho recebeu PLR de 125,86 vezes a sua remuneração. Note-se que ambos eram funcionários da empresa por mais de 8 anos, tinham a mesma faixa salarial e ainda foram classificados, conforme o formulário interno de avaliação final apresentado pela empresa, como tendo recebido as notas máximas dos Gerentes Avaliadores, ou seja, a combinação 1A (EXCELENTE). Não existe um só empregado, entre todos os beneficiários de PLR, que tenha recebido a mesma proporção entre PLR e Remuneração do que os demais. Eis outros exemplos retirados da Planilha 3 (Anexo III), todos com a mesma faixa salarial (cerca de R\$ 25.000,00), mais de 8 anos de trabalho na empresa e classificação 1A (EXCELENTE):

- EVANDRO LUIZ DE ALMEIDA PEREIRA PLR = 768,24 vezes a remuneração normal de 02/2008;

- JOSÉ OCTÁVIO MENDES VITA PLR = 307,13 vezes a remuneração normal de 02/2008;

- LEANDRO DE AZAMBUJA MICOTTI PLR = 131,93 vezes a remuneração normal de 02/2008;

4.38. Sem qualquer demonstrativo detalhado de cálculo da PLR por parte da empresa, ela não comprova qual teria sido a razão objetiva de cinco empregados igualmente classificados como EXCELENTE, nas mesmas condições, conforme item anterior, terem tido seu esforço recompensado financeiramente, por meio da PLR, de forma tão dispar, em que pese ter se utilizado o salário de 02/2008 como parâmetro.

*4.39. Quando analisamos, então, as demais combinações de notas, fica menos claro ainda de se entender como estas avaliações se traduziram no cálculo dos valores de PLR pagos. Podemos observar na Planilha 3, por exemplo, que os empregados CARLOS DE ALMEIDA VASQUES DE CARVALHO NETO e MARCUS VINÍCIUS CUIABANO PEIXOTO, ambos com menos de 3 anos a serviço da empresa e avaliação meramente SATISFATÓRIA (combinação de notas 3C) receberam PLR de mais de 100 vezes cada um as suas respectivas remunerações, ao passo que **mais da metade** dos que*

receberam classificação EXCELENTE (combinação de notas 1A) não chegaram a essa proporção em relação a suas remunerações. A mesma disparidade tem seu extremo no caso do empregado ALEXANDRE CAMARA E SILVA, que recebeu notas cuja combinação (4 NÃO SATISFATÓRIO e E INSATISFATÓRIO) ainda assim lhe rendeu um valor de PLR que superou sua remuneração de 02/2008 em 74 vezes, enquanto outros 24 empregados que receberam classificação EXCELENTE (combinação de notas 1A) não chegaram a essa proporção.

4.40. Ainda, o item 2 do Acordo entre a empresa e a entidade sindical limita inicialmente o valor da PLR para no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, o que pode ser mudado pelas avaliações do item 3.1. do mesmo Acordo. Para oferecer outro extremo da pouca objetividade de suas regras, note-se que a avaliação de MUITO SATISFATÓRIO permite que o teto seja estendido para 'até 4x o limite máximo', ou seja, 400 salários mensais. No entanto, o empregado RODOLFO RIECHERT, conforme a Planilha 3, recebeu PLR no valor de 777,97 vezes a sua remuneração de 02/2008, ao passo que sua avaliação final foi uma combinação das notas 2 (MUITO SATISFATÓRIO) e D (NÃO SATISFATÓRIO), o que, na melhor das hipóteses, limitaria sua PLR ao máximo de 400 salários.

4.41. É importante frisar que todas estas comparações foram feitas exclusivamente com os elementos fornecidos pela empresa, no intuito de se chegar aos valores finais de PLR pagos a cada empregado e verificar a regularidade no pagamento em consonância com a legislação. Destes elementos, pudemos constatar, em resumo, que:

*a) a empresa vincula o montante do pagamento da PLR à existência de lucro no exercício e ao seu índice de lucratividade, cujo cálculo foi devidamente apresentado e é válido como regra **geral** de pagamento de PLR, embora não seja possível calcular os montantes individuais dos beneficiários unicamente pelo seu valor;*

b) o Acordo entre a empresa e a entidade sindical estabelece uma regra genérica de que os empregados farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido, inclusive, que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, mas não diz qual o critério que justifica o recebimento ente o limite mínimo e máximo;

c) Conforme visto no item 4.13 acima, o Acordo não oferece a definição de 'salário mensal' e que rubricas ou verbas o integrariam, para fins de se estabelecer estes limites;

d) os formulários de avaliação individual fornecidos pela empresa não oferecem a descrição final que os empregados receberam nos casos de combinação de notas diferentes de Contribuição e Competência, de acordo com o item 4.30 acima;

e) as avaliações individuais, com o critério de análise eleito pela fiscalização de se considerar como 'salário mensal' a remuneração da competência 02/2008, em termos comparativos, não possuem vinculação clara com os valores de PLR pagos, conforme visto nos itens 4.37 a 4.40 acima.

*4.42. A empresa teve diversas oportunidades de facilitar a compreensão e o entendimento do cálculo dos valores pagos, cuja análise era o único escopo desta ação fiscal. No entanto, diante de tudo o que foi exposto, fica claro que ela não teve, em momento algum, intenção de fornecer à fiscalização o cálculo detalhado e individualizado dos valores pagos aos empregados a título de PLR em 02/2008. Em suas duas últimas oportunidades, em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 8 e 9, ela apresenta as mesmas explicações vagas e genéricas de como é calculado o seu PLR e admite ao final possuir o cálculo dos valores individualizados por funcionário, ou seja, **exata e literalmente** o que foi intimada a apresentar. Ao se utilizar de redundância e se recusar a fornecer o cálculo dos valores, a empresa demonstra **não possuir regras específicas objetivas** para o pagamento de PLR, em desacordo com a lei.*

4.43. Se o cálculo toma por base o índice de lucratividade do Banco no período, bem como as avaliações individuais de desempenho dos empregados, pode-se dizer que, com isso, adotou uma regra clara com critérios (índice de lucratividade >60%, programa de metas, avaliação individual), mas tal regra deve vir acompanhada do valor a que cada empregado fará jus, inclusive para que ele possa, em caso de dúvidas, utilizar-se do previsto na Cláusula Décima Quinta do Acordo, que faculta ao empregado, verbalmente ou por escrito, solicitar a realização de reunião, com a presença das partes, na hipótese de dúvidas ou divergências quanto ao cumprimento do acordo, podendo a empresa, de acordo com o seu Parágrafo Único, utilizar como mecanismos de aferição de informações os seus formulários internos de avaliações. Só que estes mecanismos têm que ser pertinentes ao cumprimento do acordado, senão a empresa fica livre para pagar o que quiser aos empregados com determinada avaliação. No caso da avaliação EXCELENTE, por exemplo, impera a discricionariedade para se pagar a PLR acima do limite. Quando a empresa informa que 'não há uma única fórmula matemática que possa resumir os valores de PLR pagos à totalidade dos empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada para cada funcionário', ao mesmo tempo, não informa qual o critério utilizado para quantificar o recebido por cada funcionário, inclusive quando excedido do limite máximo previsto para os empregados com esta avaliação (acima de 4x o limite).

4.44. Quando nem mesmo os formulários possibilitam ao empregado a obtenção de informações objetivas sobre o valor final de PLR que recebeu, por inconclusivos que são, tal pagamento foge completamente da natureza justa da Participação pretendida pelo legislador. Critérios genéricos podem favorecer a quem tem cargo ou função mais alto, em detrimento dos empregados menos graduados ou que não são chefes de setor, por exemplo. O próprio empregado tem interesse na limpidez das regras.

4.45. Como não houve objetividade nas regras do Acordo ou dos formulários internos apresentados pela empresa, de forma a se quantificar conclusivamente os valores de PLR, e a mesma se recusou terminantemente a fornecer os cálculos individualizados por funcionário, deve ser a PLR descaracterizada como tal e considerada **indedutível**, para fins de IRPJ.

4.46. Quanto à divergência encontrada conforme relatado no item 4.4, emitimos Termo de Intimação Fiscal TIF em 14/02/2012, recebido na data de sua emissão pela Srta. Luara Correa Moura, acima qualificada, solicitando a justificativa da divergência entre o valor pago e o lançado.

4.47. Em resposta à divergência, a empresa informou ser de fato R\$603.199.113,77 contidos na folha de pagamento de 02/2008 fornecida o valor real das participações relativas ao ano, acrescentando que:

a) o total lançado nas Contas 89710202016 Bônus IB, 89710202023 Bônus AM, 89710202030 Bônus WM& SB e 89710202047 Bônus CC é de R\$ 609.136.504,76, dos quais R\$ 4.035.915,66 referem-se a pagamentos feitos a título de rescisão e R\$ 1.901.475,33 referem-se à baixa de provisão do adiantamento do pagamento de PLR pela convenção coletiva. Sobram então os R\$ 603.199.113,77 pagos em folha, valor também constante da Conta 49300000009 Gratificações e Participações a Pagar, em 31/12/2007;

b) também foi lançado na Conta 89710200032 BÔNUS Particip. Nos Lucros Empregados o valor de R\$ 31.520.513,39, que se constitui de R\$ 25.051.637,12 recebidos provisão constituída no banco UBS S/A antes de sua incorporação pelo Banco UBS Pactual S/A. Este valor, subtraído dos R\$ 609.136.504,76 lançados nas contas de PLR, totaliza os R\$ 577.615.991,37 deduzidos na DIPJ.

4.48. Uma análise do LALUR (Anexo XVI) comprovou que não foram adicionados ao Lucro Real os valores de PLR pagos indevidamente.

4.49. Todos os valores discriminados foram confirmados em cópias de balancetes e do Livro Razão (Anexo XIII), fornecidas pela empresa para justificar os valores lançados e as divergências acima apontadas.

5. DA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

5.1. As despesas com a constituição de PLR reduzem o lucro líquido, e neste momento cumpre considerar que, caso atendidos os requisitos de dedutibilidade previstos na Lei nº 10.101/2000, não é necessário ajuste, a despesa é dedutível e seu efeito já se produziu. Mas, em caso de inobservância a qualquer dos critérios legais de dedutibilidade, como é o caso dos pagamentos discutidos no item anterior, deve-se ajustar o lucro líquido, adicionando-se a despesa indedutível, quando da apuração da base de cálculo do Imposto de renda (lucro real).

5.2. Assim, no ano-calendário de 2007, a empresa deduziu do lucro líquido R\$ 577.615.991,37, embora tenha pago valor total de PLR superior em folha de pagamento, como explicamos no item 4.47 acima. Desta forma, o lucro líquido foi incorretamente reduzido e, para cálculo do Imposto de renda devido, é necessário adicionar estes R\$577.615.991,37, que são indedutíveis por desrespeito à lei, ao lucro real.”

O lançamento foi considerado procedente pela Décima Quinta Turma da DRJ – Rio de Janeiro I (RJ), conforme acórdão que recebeu a seguinte ementa (fls.3.574/3.627):

IRPJ. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA A AVALIAÇÃO DOS EMPREGADOS. INDEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS. Inexistindo regras claras e objetivas que dêem amparo aos pagamentos de PLR efetuados pela empresa a seus funcionários, e não tendo sido elucidada a conexão entre as avaliações e a composição dos valores pagos, reputam-se indedutíveis as respectivas despesas, para fins de determinação do lucro real.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. “É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário” (REsp 1.129.990/PR).

Devidamente cientificado em 24/4/13 (fl. 3.631), o contribuinte tempestivamente interpôs recurso voluntário em 23/5/13 (fls. 3.638/3.693), em que alega, em síntese:

- outros dois lançamentos tributários estariam intrinsecamente ligados à presente autuação: (a) processo nº 16682.720128/201243, referente “...à cobrança de valores relativos à parte Empresa e de Terceiros sob o argumento de que não teriam sido cumpridos os requisitos legais para o regular pagamento de PLR no ano-calendário 2007, razão pela qual tais valores seriam considerados salário para fins de incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias”; e (b) processo nº 16682.720449/201248, referente “...à cobrança de multas relativas (i) a supostas incorreções ou omissões nas informações reportadas pela Recorrente nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (‘GFIP’) e (ii) a suposta ausência pela Recorrente de informações e esclarecimentos necessários à autuação da Fiscalização”;

- o Acordo Coletivo de PLR observara todas as normas e princípios que regem a matéria;

- não poderia a fiscalização ter descaracterizado o Acordo Coletivo com base em 9 (nove) pagamentos de PLR, do universo de 615 (seiscentos e quinze), ou seja, apenas com fundamento em pagamentos que equivaleriam a 1,5% do total de empregados (Guilherme da Costa Paes, Bruno de Arruda Carvalho, Evandro Luiz de Almeida Pereira, José Octávio Mendes Vita, Leandro de Azambuja Micotti, Carlos de Almeida Vasques, Marcus Vinícius Cuiabano Peixoto, Alexandre Câmara e Silva e Rodolfo Riechert). Ainda que considerado o universo de 124 empregados (20% do total registrado), conforme descrito no item 4.9 do TVF, os nove pagamentos não representariam nem 10% da amostra eleita;

- a amostra deveria ser representativa de uma população, “...para que nela estejam efetivamente refletidos os comportamentos dessa”, conforme já decidiu o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 102-48.128 e 102-47.456);

“... A conduta adotada pelo I. Agente Fiscal não respeita nenhuma técnica de auditoria e nem os preceitos de materialidade de um estudo. A utilização de um percentual tão ínfimo para análise de instrumentos que abrangiam 615 empregados, pelo contrário, viola todas as referidas técnicas e regras”;

- uma vez identificados pagamentos em desconformidade com o Acordo Coletivo, caberia o lançamento apenas com relação àqueles;

- o próprio agente fiscal incorrera em contradição quando analisou os pagamentos realizados aos empregados André Cobianchi Almeida e Antonio Carlos Canto Porto Filho e deixou de apontar irregularidade;

- conforme decidido em acórdão da Segunda Seção de Julgamento (nº 2401-02.139), não poderia a tributação incidir sobre todos os valores pagos a título de PLR;

- a fiscalização também teria incluído indevidamente os pagamentos “...a título de antecipações, realizadas em Outubro de 2007, com base na CCT PLR Bancos 2007 (Doc.06 da Impugnação), instrumento este que sequer foi descaracterizado”;

- nos termos da Convenção, em outubro de 2007 teria antecipado o pagamento de PLR, sendo que em fevereiro de 2008 efetuara a compensação dos valores já pagos (Doc.15 da impugnação), fato ignorado pela fiscalização ao adicionar ao lucro a totalidade dos pagamentos realizados a título de PLR;

- “... 57. De maneira simples e superficial, o I. Agente Fiscal optou por presumir que os montantes de todos os pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário 2007 corresponderiam a valores pagos nos termos do Acordo Coletivo. Ocorre que o descuido do I. Agente Fiscal foi tão significativa que sequer há menção à CCT PLR Bancos 2007 no TVF, instrumento este que não foi objeto de qualquer questionamento [...]. 64. Ao efetuar o lançamento sobre parcelas de PLR que sequer foram objeto de questionamento ao longo da Fiscalização, mais uma vez o I. Agente Fiscal acabou por violar as mais fundamentais regras que regem o ato administrativo de lançamento, deixando de apurar com precisão a base de cálculo do IRPJ supostamente devido no período”;

- havendo erro na base de cálculo, a solução seria a nulidade do auto de infração, conforme decisões administrativas (acórdãos nº 2401-01.358 e 203-10.576);

- ainda que os requisitos legais para pagamentos a título de PLR não tivessem sido cumpridos, deveriam os dispêndios ser considerados dedutíveis, haja vista a sua natureza operacional, conforme declaração de voto vencido em primeira instância e acórdão da Décima Quinta Turma da DRJ/RJ1 (nº 12-37.956, de 22/06/11);

- o próprio agente fiscal teria reconhecido a natureza remuneratória dos pagamentos a título de PLR, para fins de incidência de contribuição previdenciária, conforme Termo de Verificação Fiscal constante do processo nº 16682.720128/201243;

“... Neste cenário, uma vez descaracterizados os pagamentos de PLR, tais verbas assumiriam a natureza salarial e seriam, indubitavelmente, despesas operacionais, necessárias à manutenção da sociedade. Ainda que se considerasse que as verbas pagas não teriam natureza salarial, os pagamentos realizados assumiriam o caráter de gratificação paga pelo empregador aos empregados, com a finalidade de

estimular os funcionários”, conforme art. 299, §3º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), conclusão que se coadunaria com o seu art. 462.

- a possibilidade de dedução de gratificações por liberalidade do empregador não seria novidade na legislação tributária, conforme Parecer Normativo CST nº 109, de 22/09/75;

- com a vigência da Lei nº 9.430/96, os limites para pagamento de gratificações a empregados teriam sido revogados;

- “... A dedutibilidade dos pagamentos feitos a empregados a título de PLR, seja por seu enquadramento frente à Lei nº 10.301/00 ou por sua natureza de gratificação paga aos empregados, também já foi assegurada por este E. Tribunal Administrativo em diversas ocasiões”, conforme acórdãos nº 101-95.258, de 09/11/05, 1402-001.135, de 08/12/12, 1101-000.847, de 05/03/12, e 1401-000.944, de 06/03/13. O acórdão nº 1101-000.847 referir-se-ia ao próprio contribuinte, e, inclusive, “...Os Conselheiros reconheceram que a tese da D. Fiscalização cai em patente contradição à medida que não poderiam ser exigidos, simultaneamente, contribuições previdenciárias e IRPJ sobre os mesmos valores”; remunerações pagas a empregados, sendo gratificações ou não, seriam despesas operacionais necessárias ao regular funcionamento de qualquer sociedade;

- quanto aos requisitos legais para fins de pagamento de PLR, o cerne da questão, conforme posto pela DRJ/RJ1 *“concentra-se na falta de explicação por parte da empresa, de como foi calculado individualmente o valor pago a cada empregado”*, em que pese ter reconhecido a existência de regras claras e objetivas;

- não caberia ao Fisco questionar, quando os critérios de avaliação foram livremente negociados pelas partes, o valor dos pagamentos aos empregados, vez que não lhe cabe *“...criar qualquer outro requisito, sob pena de desrespeitar não só a Constituição, que prevê de forma incondicional o direito do trabalhador, como também a própria Lei nº 10.101/00”*;

- quanto às avaliações de desempenho, cabe esclarecer: (a) o contribuinte adotou a metodologia de avaliação 360 graus, em que, *“...Com base em critérios e metas já pré-definidos, cada empregado preenchia sua auto-avaliação e também era avaliado por seus superiores e colegas. Em contrapartida, esse mesmo empregado avaliava seus pares e superiores”*; (b) o preenchimento das avaliações era feito diretamente nos sistemas, cujo acesso era realizado mediante senha individual e intransferível; (c) conforme Manual explicativo, havia competências às quais eram atribuídas notas que variavam de 1 a 5 (Ultrapassou muito, Ultrapassou, Atingiu, Atingiu parcialmente e Não atingiu), relacionadas ao atendimento das metas; e também gradações que variavam de “A” a “E”, relacionadas com a visão global das competências (Ultrapassa muito o perfil, Ultrapassa o perfil, Atende o perfil, Abaixo do perfil e Muito abaixo do perfil); (d) o critérios eram combinados, gerando a nota final do avaliado; (e) as avaliações eram processados pelos sistemas PMM (*“Performance Measurement & Management”*) e PS (*“Performance Segmentation”*) e os resultados, submetidos à análise e aprovação de um Comitê de Avaliação, indicado pela Diretoria e composto por gerentes seniores; (f) estabelecida a faixa de avaliação de cada empregado, o Comitê verificava os limites mínimos e máximos se salários a serem recebidos a título de PLR, de acordo com o previsto no Plano de PLR, sopesando, ainda com base nas avaliações, *“...o quanto cada empregado contribuiu para a formação dos resultados e, dentro da faixa de avaliação na qual cada empregado se enquadrou, calculava quantos salários seriam percebidos por cada colaborador”*; (g) ao contrário do que entendera a fiscalização, *“...a nota confirmada pelo gerente avaliador, após a conclusão de todas as avaliações 360 graus imputadas nos sistemas PMM e PS é que era levada ao Comitê de Avaliação”*;

- acerca da suposta ausência de fórmula matemática individualizada para os pagamentos de PLR: (a) a própria fiscalização reconheceu a existência de regras claras e objetivas; (b) inexistiria na Lei nº 10.101/00 a obrigatoriedade de sistema de cálculo individualizado para cada empregado, conforme já decidido nos acórdãos 2402-02.508 e 205-01.178; (c) a exigência fiscal seria manifestamente ilegal; (d) para o pagamento de PLR, relevante seria o acordo das regras entre as partes, “...*que haja diálogo entre empresa, empregados e sindicatos e que todos os envolvidos sejam capazes de compreender as diretrizes para o pagamento de PLR*”, como já decidido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos nºs 9202-00.503 e 9202-01.607); (e) “*a Recorrente estabeleceu regras objetivas para o pagamento de PLR, que estavam claramente dispostas no Acordo Coletivo de PLR, regras essas que foram devidamente aprovadas pela CONTRAF/CUT e por seus empregados, sendo tal matéria incontroversa nos presentes autos*”; sobre o Acordo Coletivo de PLR: (a) a Cláusula Quinta expressamente estabelecia três critérios: índice de lucratividade, programas de metas e avaliação de desempenho individual; (b) conforme Anexo I, “...*a PLR corresponderia à diferença entre o índice de lucratividade da Recorrente vigente em 2007, que era de 60%, e o índice de lucratividade efetivo*”; (c) nos termos do Anexo II, o lucro distribuído entre todas as áreas, de acordo com o índice de lucratividade, os empregados fariam jus no mínimo a 5 salários e no máximo a 100 salários, sendo que os valores poderiam se multiplicados por até 2, 4 ou mais, a depender da faixa de avaliação do empregado;

- a respeito da suposta não apresentação das avaliações à fiscalização: (a) não haveria razão para tal solicitação, vez que o PLR possuía regras claras e objetivas; (b) foram acostados aos autos (Doc.09 da impugnação) as avaliações individuais dos empregados, em que constam com clareza os critérios utilizados; (c) a razão de as avaliações terem sido redigidas no idioma inglês decorreria do fato de que “...*diversos empregados da Recorrente também eram estrangeiros e não falavam português*”; (d) as avaliações dos empregados Thays Vargas Ferreira da Cunha e Felipe Santos Wance de Souza teriam sido entregues no curso da fiscalização;

- relativamente aos catorze empregados contratados após 31/08/07, data do encerramento do processo de avaliação: (a) em razão de terem contribuído para a formação do resultado do ano-calendário 2007, fizeram jus ao recebimento de PLR em fevereiro de 2008; (b) os desempenhos individuais teriam sido objeto de avaliação e discussão pelo Comitê de Avaliação que, após deliberação, teria determinado o valor de PLR a ser pago;

- no tocante aos comentários constantes das avaliações, que, no entender da fiscalização, denotariam opiniões de caráter subjetivo, “...*influenciavam o Comitê de Avaliação na determinação da contribuição de cada empregado para os resultados da empresa e, conseqüentemente, no número de salários que cada empregado receberia a título de PLR*”;

- quanto aos valores de PLR recebidos pelos empregados Roberto Maria Monta Filho e Rosa Amélia de Oliveira Penna Marques Moreira, seriam “...*relativos a bônus de admissão, garantidos em Carta Oferta a ambos os empregados quando de sua contratação*” (Doc. 12 da impugnação), argumento este que não teria sido apreciado pela DRJ;

- “... O pagamento de Bônus de Admissão representa o pagamento de uma gratificação eventual, e, portanto, coaduna-se perfeitamente aos requisitos de dedutibilidade previstos nos artigos 299 e 462 do RIR/99”;

- as diferenças entre os valores pagos, em quantidade de salários, justificariam-se na contribuição de cada empregado na geração do lucro, sendo que os

pagamentos foram efetuados “...de acordo com os limites das faixas de avaliação previstas pelo Acordo Coletivo e o sistema PMM”;

- “... Na tentativa de confrontar os pagamentos realizados pela Recorrente, a I. Autoridade Fiscal Julgadora, ao longo de sua decisão, fez comparações entre os funcionários ora pelas notas referentes às avaliações, ora pelo valor do PLR recebido. Com base nisso, o Órgão Julgador teve como conclusão não ser compreensível a relação entre as avaliações e os valores pagos a título de PLR. 206. Nesse ponto, no entanto, cumpre demonstrar os equívocos cometidos nestas comparações, uma vez que o espaço amostral em nenhum momento foi restrito com base nas atividades exercidas por cada funcionário. Tampouco foi ponderada a natureza de cada função profissional e da hierarquia entre elas. Somente foram estabelecidos paralelos entre critérios que não são suficientes para descaracterizar os pagamentos de PLR”;

- a autoridade fiscal incorrera em equívoco ao comparar pagamentos de PLR a empregados que não exerciam mesma função, com responsabilidades distintas, ainda que tenham sido avaliados com a mesma nota;

- seria compreensível que, por exemplo, um Diretor Financeiro recebesse um número maior de salários do que uma Assistente de Diretoria;

- inexistiria imposição legal no sentido de que os valores pagos de PLR fossem iguais para todos os beneficiários;

- em primeira instância, a DRJ, ao se basear apenas nas notas das avaliações, ignorara a natureza e as particularidades da função profissional de cada empregado por ela listado;

- com relação aos pagamentos de PLR efetuados a 58 estagiários: (a) a DRJ/RJ1 dera provimento à impugnação apresentada no processo nº 16682.720128/2012-43, exonerando-a da contribuição previdenciária sobre tais parcelas; (b) seriam passíveis de dedução para fins de IRPJ, tendo em conta a sua natureza operacional; (c) cumprira os requisitos estabelecidos na Lei nº 6.494/77; (d) seriam necessários às atividades empresariais;

- seria incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, o Recorrente protestou pela produção de provas e oportuna sustentação oral de suas razões de defesa.

Em contrarrazões (fls. **3.836/3.857**), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sustentou:

- a desqualificação do PRL fundamentara-se pela desobediência à legislação de regência, vez que “...não ficou concretamente demonstrada a existência de regras claras e objetivas de fixação da PLR”;

- os casos apresentados pela fiscalização não se constituiriam em amostragem, mas “...foram usados no TVF com o intuito de reforçar a relevância dos documentos solicitados no curso da fiscalização para a apuração do cumprimento das regras que deveriam nortear o pagamento da PLR”;

- “No que concerne à alegação de que foram incluídos na base de cálculos os montantes de PLR pagos com base em Convenção Coletiva de Trabalho, instrumento que não teria sido objeto de questionamento pela autuação, deve-se ter presente que, consoante a Cláusula Décima Terceira do Acordo Coletivo, os empregados não percebem PLR com base em dois títulos distintos (Acordo Coletivo e Convenção Coletiva), como faz crer a recorrente, mas apenas com lastro no Acordo Coletivo ora em discussão. [...] Nos termos da cláusula em comento, a PLR

deveria ser paga de acordo com a regra mais benéfica para o empregado, sendo incontroverso nos autos que as estipulações mais benéficas eram as do Acordo Coletivo. Ora, se os pagamentos tiveram base em um único instrumento, qual seja, o Acordo Coletivo, não há porque se abater das adições procedidas pela fiscalização o valor previsto em Convenção Coletiva que em nada fundamentou os pagamentos recebidos pelos empregados.”;

- nem tudo que é pago pelo empregador, como contraprestação laboral, seria dedutível do lucro líquido, ou seja, “...*Mesmo que uma verba seja considerada como retribuição decorrente do contrato de trabalho, integrando, portanto, o salário-de-contribuição, para fins de incidência da contribuição previdenciária, ainda assim poderá não ser dedutível da base de tributação do IRPJ, haja vista que este tributo tem regras próprias para apuração”;*

- “... *O fato de a distribuição de lucros aos empregados da pessoa jurídica não atender aos requisitos previstos na Lei n.º 10.101/2000, resultando na impossibilidade de dedução dos pagamentos do lucro líquido do período de apuração (art. 462, III, do RIR/99), não tem o condão de transmutar a natureza jurídica dos valores pagos. Ou seja, as participações no lucro conferidas aos empregados do banco atuado permanecem sendo distribuição de lucro, jamais deixaram de ser. Uma coisa é a natureza jurídica de um pagamento, outra é o efeito jurídico que esse pagamento gera. No âmbito do IRPJ, o efeito jurídico de distribuição de lucro aos empregados é a adição ao lucro líquido do período (regra geral). Todavia, este efeito pode ser modificado se, e somente se, o pagamento a esse título for realizado segundo os critérios estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000, porque esta foi a exigência estabelecida pelo legislador para afastar a regra geral (inciso III art. 462 do RIR)”;*

- a circunstância de a PLR “...*ser retribuição econômica pelo contrato de trabalho, daí advindo o caráter remuneratório das parcelas no campo da contribuição previdenciária, tão somente por esse fato, não qualifica a despesa como operacional para fins de IRPJ, pois nesta seara o critério de dedutibilidade de um gasto é aferido pelos parâmetros de necessidade, normalidade e usualidade (art.299, do RIR), conceitos que seriam imprescindíveis à legitimação da dedução.”;*

- a PLR não seria um gasto necessário, imprescindível, essencial ao desenvolvimento da atividade empresarial, mas um “...*dispêndio decorrente de ato de mera liberalidade do empregador, uma vez que a não concessão de PLR não impossibilita a empresa de realizar a exploração de seu negócio”*. Constituir-se-ia em uma “...*despesa extraordinária, a qual pode ou não ocorrer, a depender da opção empresarial de conceder participação nos lucros ou resultados aos seus empregados. Igualmente, não é despesa usual na acepção de habitualidade em relação à espécie do negócio desenvolvido pelo contribuinte”;*

- “*Ora, se, efetivamente, a participação nos lucros e resultados da pessoa jurídica fosse despesa operacional, como afirma o recorrente, qual o sentido lógico do legislador ter destacado um artigo específico para dizer que o contribuinte pode deduzir a PLR da base cálculo do IRPJ? Senhores Julgadores, que sentido tem reproduzir em artigo diverso uma regra que já estaria albergada no art. 299 do RIR? Por certo, outra não pode ser a conclusão senão a de que participação nos lucros da empresa não é despesa operacional, segundo os parâmetros estabelecidos no art. 299, do RIR/99, o que resulta na necessidade de haver um preceptivo específico para conferir caráter de dedutibilidade à despesa, condicionando, porém, que o pagamento seja feito na forma da Lei n.º 10.101/2000”;*

- o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes já decidira no sentido de que os pagamentos a título de PLR seriam indedutíveis, quando em desconformidade com as exigências legais, “...o que a contrario sensu confirma não se tratar de despesa operacional”;

- a PLR estaria vinculada ao alcance de metas pelos empregados, não consistindo em “...mecanismo para substituir eventual pagamento de abono, prêmio, gratificação, comissão, etc., de forma a ocultar a natureza salarial e, assim, eliminar os encargos sociais e tributários que normalmente incidiriam caso a verba não fosse paga de forma disfarçada”;

- de acordo com a jurisprudência administrativa (acórdão nº 2401-00.545) e do Superior Tribunal de Justiça (Resp 856160/PR), “...somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/00 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária”;

- o pagamento de PLR pelo contribuinte estaria cercado de subjetivismos, “...não existindo critérios claros e objetivos a nortear a atribuição do número de salários a que cada empregado fará jus”;

- “... nos termos da sistemática descrita pela própria recorrente em seu recurso voluntário, em última análise, o cálculo de quantos salários cada empregado receberia incumbia a um Comitê, que tomava tal decisão sem nenhum parâmetro objetivo, mas com base em uma percepção de montante de contribuição individual para a formação dos resultados do Banco. Está confessado nos autos que era determinante na fixação do valor a ser recebido ‘a contribuição que cada funcionário deu para a geração dos lucros’, fator esse que era aferido por um Comitê de Avaliação, sem quaisquer parâmetros ou critérios conhecidos. E mais! No Anexo II do Acordo Coletivo, há previsão de que os empregados farão jus ao recebimento de PLR de no mínimo cinco e no máximo 100 salários mensais. Ainda nos termos do Anexo II, o limite máximo pode ser extrapolado em casos excepcionais, a depender da avaliação geral do empregado e da sua classificação na Performance Segmentation. Assim, é possível pagar até 200, até 400 ou mais de 400 salários mensais a depender de tais análises. Ora, a diferença entre pagar 100 vezes o salário mensal e pagar 120, 150, 180, 200 ou 400 salários mensais é enorme, mas não se sabe como tal decisão é tomada.”;

- a ausência de critério objetivo fora ressaltada pela DRJ/RJ1, quando do julgamento do processo nº 16682.720128/201243;

- ao requerer as memórias de cálculo dos valores pagos, a fiscalização buscara verificar o cumprimento das regras previstas no instrumento de PLR, que deveriam conter regras claras e objetivas;

- considerando que o próprio empregador definira os parâmetros de pagamento de PLR, teria o dever de demonstrar que a eles se ateve, não se sabendo, no caso concreto, “...o critério que norteou o pagamento da PLR em múltiplos que chegam, por vezes, a 500 salários”;

- quanto aos empregados que não foram submetidos ao sistema de avaliação eleito pelo contribuinte, não teriam sido atendidas as regras postas no instrumento de fixação da PLR;

- os parâmetros estabelecidos em lei quanto aos pagamentos a título de PLR seriam razoáveis, “...tendo como escopo evitar as fraudes e garantir o cumprimento dos mandamentos constitucionais”;

- conforme jurisprudência das duas Turmas do STJ e decisões do CARF, inclusive de sua Câmara Superior de Recursos Fiscais, seria legal a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Pela referida resolução, os autos baixaram em diligência. As solicitações foram as seguintes, conforme excerto abaixo transcrito:

Sendo assim, VOTO no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

- **intime** o contribuinte para: (a) apresentar o inteiro teor do Anexo II do Acordo de PLR (“Regras Quanto à Fixação dos Direitos à Participação e Programas de Metas”), vez que aparentemente foi disponibilizado incompleto, conforme observação acima; (b) apresentar tradução juramentada dos documentos constantes das fls.3.539/3.548; e (c) esclarecer objetivamente qual a influência da classificação alfabética “Competência” (item 4.29 do Termo de Verificação Fiscal) nos pagamentos de PLR realizados com base nos parâmetros estabelecidos no item 3.1 do Anexo II do Acordo de PLR;

- **verifique**: (a) se nos pagamentos considerados pela fiscalização a título de PLR, realizados em fevereiro de 2008, foram incluídos os valores supostamente pagos com base na CCT PLR Bancos 2007 (fls.3.417/3.436); e (b) se procedem as informações prestadas pelo Recorrente quanto aos cargos exercidos pelos empregados, conforme relação de fls.2.913/2.928;

- aproveitando a diligência, **anexe** cópia do inteiro teor do Parecer Normativo CST nº 109, de 22/9/75, mencionado pelo Recorrente, podendo a este ser requerida;

- **adote**, se entender cabíveis, providências que auxiliem na solução da controvérsia;

- **elabore** relatório final circunstanciado, que deverá ser cientificado ao sujeito passivo, facultando-lhe apresentar contrarrazões ao resultado da diligência no prazo legal de 30 (trinta) dias, nos termos do art.35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, findo o qual, o processo deverá ser devolvido ao CARF para julgamento.

Após diligência, foi elaborado Termo de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 4.166 a 4.170), cuja conclusão é a seguinte:

- 5) A fim de tratar das diversas solicitações contidas no voto do Sr. Relator que converteu o julgamento em diligência, apresentamos, nos itens seguintes, cada uma delas separadamente, seguida de nossa análise.
- 6.1) *Intimar o contribuinte para apresentar o inteiro teor do Anexo II do Acordo de PLR ("Regras Quanto à Fixação dos Direitos à Participação e Programas de Metas"), vez que aparentemente foi disponibilizado incompleto* - O contribuinte afirma, na Carta que acompanha a documentação (fls. 3.983 a 3.987), que "...seu Plano de PLR 2007 foi integralmente juntado aos presentes autos (fls. 1.182 a 1.192), não havendo que se falar em qualquer parte faltante. Ocorre que, em razão de um mero equívoco na grafia de parte do item 2 do seu "Anexo II - Regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas", no qual consta a expressão "item 3.3" ao invés de "item 3.1", os Ilustres Conselheiros do CARF entenderam que teria uma parte do Plano de PLR 2007 que não teria sido disponibilizado".
- 6.2) Apresentou ainda o Acordo de PLR celebrado com as entidades sindicais para o biênio 2009/2010 (fls. 4.078 a 4.086) e afirma que "...Visando demonstrar a veracidade do erro de grafia contido no Plano de PLR 2007, apresenta a Intimada plano de PLR celebrado em anos posteriores [2009 e 2007 (sic)] cuja redação é similar ao Plano de PLR 2007 e no qual é possível identificar que este erro de grafia foi corrigido".
- 6.3) Em 26/05/2014, por iniciativa própria, o contribuinte protocolou no CAC/DEMAC/RJO documentação complementar, recebida pelo servidor Fábio Félix Patrício, Matr. 57201, e anexada ao Processo supracitado em 30/05/2014, contendo declaração por escrito emitida pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro (fls. 4.092) e afirmando, sobre o referido Acordo de PLR do biênio 2007/2008, que "... O anexo II tem sua redação finda no item 3.1 (...). No item 2, a menção a um suposto item 3.3 representa erro material, na medida em que os casos excepcionais a que se refere o texto estão tratados no item 3.1". Declara ainda o Sindicato que "...inexiste no Anexo II qualquer outro item posterior ao 3.1".
- 7) *Intimar o contribuinte para apresentar tradução juramentada dos documentos constantes das fls.3.539/3.548* - O contribuinte apresentou documento de tradução juramentada assinada pelo Tradutor Público e Intérprete Comercial José Roberto Versan Maramaldo, CPF nº181.224.968-30, anexado ao Processo supracitado de fls. 4.058 a 4.067.
- 8) *Intimar o contribuinte para esclarecer objetivamente qual a influência da classificação alfabética "Competência" (item 4.29 do Termo de Verificação Fiscal) nos pagamentos de PLR realizados com base nos parâmetros estabelecidos no item 3.1 do Anexo II do Acordo de PLR* - O contribuinte apresenta seus esclarecimentos nas páginas 3 a 5 da Carta anexada de fls. 3.983 a 3.987, que acompanha a primeira parte da documentação oferecida, a partir do segundo parágrafo até o final da Carta.
- 9.1) *verificar se, nos pagamentos considerados pela fiscalização a título de PLR, realizados em fevereiro de 2008, foram incluídos os valores supostamente pagos com base na CCT PLR Bancos 2007* - Os valores pagos a título de PLR lançados no Auto de Infração que gerou o Processo nº 16682.720122/2012-76 foram apurados com base nas folhas de pagamento de 02/2008, constantes do mesmo, de fls. 460 a 1.181. Em que pese o contribuinte ter apresentado a Convenção Coletiva de Trabalho - CCT PLR 2007, que teria sustentado o pagamento de valores a este título, passíveis de compensação posterior de acordo com seus termos, **não consta** das folhas de pagamento mencionadas qualquer dedução dos valores que teriam sido pagos conforme CCT. As únicas deduções efetuadas sobre o valor bruto pago a título de PLR em 02/2008 (código 01110), conforme cada caso de beneficiário, são as seguintes: Imposto de Renda Retido na Fonte (código 05580), Dedução de EOP (código 00200), Imposto de Operações Financeiras - IOF sobre EOP (código 22305), Previdência Privada (código 05810) e Pensão Alimentícia (código 06260). Sobre o EOP, a empresa havia explicado, em resposta a Termo de Intimação de 09/12/2011, emitido durante a ação fiscal originária do Processo, que "...a rubrica 00200 - Dedução de EOP (Equity Ownership Plan) contida na folha de pagamento de 2008, se refere a um programa global de aquisição de ações oferecido pelo UBS a todos os empregados. Os empregados investem um determinado percentual de sua remuneração para a aquisição de títulos representativos de ações do UBS AG (Notional Shares) já que não são negociadas no Brasil. O montante descontado de cada indivíduo para o UBS AG para a aquisição de Notional Shares". (fls. 1.200).
- 9.2.) Desta forma, se a empresa tinha valores a deduzir a título de PLR, pagos anteriormente e referentes ao mesmo período, **não o fez** na Folha de 02/2008, ou efetuou a dedução **antes** de confeccionar a folha, o que, de qualquer forma, não influi nos valores originalmente lançados no Auto de Infração.

- 10.1) **verificar se procedem as informações prestadas pelo Recorrente quanto aos cargos exercidos pelos empregados, conforme relação de fls.2.913/2.928** – Em 11/06/2014, emitimos novo Termo de Intimação Fiscal (fls. 4.151 e 4.152) solicitando que o contribuinte apresentasse os documentos que suportassem os valores de médias salariais em 02/2008 (conforme o Instituto Datafolha) informados na Planilha constante de fls.2.913 a 2.928 do processo. De posse dos documentos apresentados (fls. 4.153 a 4.163), comparamos os valores das médias salariais informados pelo Datafolha com os constantes da planilha confeccionada pelo contribuinte e constatamos que os mesmos **são equivalentes**, sendo que o contribuinte excluiu os centavos de cada uma das médias.
- 10.2) Ainda, constatamos, de acordo com os dados da folha de pagamento de 02/2008, que todos os dados de cargos e salários informados pelo contribuinte na mesma planilha estão corretos, à exceção do empregado ANDRÉ GARCIA NEUMAYER, com salário-base informado pelo contribuinte de R\$ 6.185,10, ao passo que, na folha de pagamento, seu salário-base é de R\$ 2.474,04.
- 11) **anexar cópia do inteiro teor do Parecer Normativo CST nº 109, de 22/9/75, mencionado pelo Recorrente, podendo a este ser requerida** – Anexamos cópia do Parecer solicitado a fls. 4.164 e 4.165.
- 12) **adotar, se entender cabíveis, providências que auxiliem na solução da controvérsia** – Diante da ausência de novos fatos ou documentos que alterem os fatos geradores apurados, não temos novas alegações a acrescentar além do que já foi relatado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 09 a 32 do Processo supracitado e, de maneira complementar, nos itens acima.

Considerada a resposta do contribuinte, junto aos documentos apresentados, **ENCERRAMOS** nesta data o procedimento fiscal do MPF em epígrafe. Atendendo ainda ao disposto no último item do voto do Sr. Relator na Resolução nº 1103-000.115 da 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, de 9 de outubro de 2013, fica o contribuinte facultado a apresentar contrarrazões ao resultado da diligência, no prazo de 30 (trinta) dias a contar da ciência deste Termo, conforme o art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011, findo o qual o processo deverá ser devolvido ao CARF para julgamento. Para tal, o contribuinte deverá seguir o disposto na Portaria DEMAC/RJO nº 14, de 5 de fevereiro de 2014 (D.O.U. de 07/02/2014), que estabelece que a entrega de documentos pelo interessado no âmbito da circunscrição da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes será de forma eletrônica (digital) no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte- e-CAC, ficando o comparecimento ao CAC – DEMAC, na Rua Primeiro de Março, nº 06, sobreloja, no Centro, Rio de Janeiro, RJ, reservado apenas para a impossibilidade técnica dos documentos serem encaminhados para a RFB via e-CAC.

Após ciência às partes quanto ao resultado da diligência, o processo retornou para julgamento, sendo redistribuído por sorteio no âmbito desta turma, em face de a originária não mais existir.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

O recurso foi protocolado tempestivamente e preenche os demais requisitos de admissibilidade estabelecidos na legislação, dele devendo-se conhecer.

Amostragem.

A recorrente alega que:

- não poderia a fiscalização ter descaracterizado o Acordo Coletivo com base em 9 (nove) pagamentos de PLR, do universo de 615 (seiscentos e quinze), ou seja, apenas

com fundamento em pagamentos que equivaleriam a 1,5% do total de empregados (Guilherme da Costa Paes, Bruno de Arruda Carvalho, Evandro Luiz de Almeida Pereira, José Octávio Mendes Vita, Leandro de Azambuja Micotti, Carlos de Almeida Vasques, Marcus Vinícius Cuiabano Peixoto, Alexandre Câmara e Silva e Rodolfo Riechert). Ainda que considerado o universo de 124 empregados (20% do total registrado), conforme descrito no item 4.9 do TVF, os nove pagamentos não representariam nem 10% da amostra eleita;

- a amostra deveria ser representativa de uma população, "...para que nela estejam efetivamente refletidos os comportamentos dessa", conforme já decidiu o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (acórdãos nº 102-48.128 e 102-47.456);

- "... A conduta adotada pelo I. Agente Fiscal não respeita nenhuma técnica de auditoria e nem os preceitos de materialidade de um estudo. A utilização de um percentual tão ínfimo para análise de instrumentos que abrangiam 615 empregados, pelo contrário, viola todas as referidas técnicas e regras";

- uma vez identificados pagamentos em desconformidade com o Acordo Coletivo, caberia o lançamento apenas com relação àqueles.

Traz, como exemplo, que "o próprio agente fiscal incorrera em contradição quando analisou os pagamentos realizados aos empregados André Cobianchi Almeida e Antonio Carlos Canto Porto Filho e deixou de apontar irregularidade".

Relativamente a esse ponto, a decisão de piso a ele se referiu no tópico denominado "Nulidade", da seguinte forma:

Para tratarmos da preliminar levantada pelo contribuinte necessário se faz entender a causa central da autuação, para o que reproduzimos alguns trechos de Termo de Verificação Fiscal:

"4.42. A empresa teve diversas oportunidades de facilitar a compreensão e o entendimento do cálculo dos valores pagos, cuja análise era o único escopo desta ação fiscal." grifei

*4.43. Se o cálculo toma por base o índice de lucratividade do Banco no período, bem como as avaliações individuais de desempenho dos empregados, pode-se dizer que, com isso, adotou uma regra clara com critérios (índice de lucratividade >60%, programa de metas, avaliação individual), mas tal regra deve vir acompanhada do valor a que cada empregado fará jus, inclusive para que ele possa, em caso de dúvidas, utilizar-se do previsto na Cláusula Décima Quinta do Acordo, que faculta ao empregado, verbalmente ou por escrito, solicitar a realização de reunião, com a presença das partes, na hipótese de dúvidas ou divergências quanto ao cumprimento do acordo, podendo a empresa, de acordo com o seu Parágrafo Único, utilizar como mecanismos de aferição de informações os seus formulários internos de avaliações. Só que estes mecanismos têm que ser pertinentes ao cumprimento do acordado, senão a empresa fica livre para pagar o que quiser aos empregados com determinada avaliação. No caso da avaliação EXCELENTE, por exemplo, impera a discricionariedade para se pagar a PLR acima do limite. Quando a empresa informa que **"não há uma única fórmula matemática que possa resumir os valores de PLR pagos à totalidade dos empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada para cada funcionário"**, ao*

mesmo tempo, não informa qual o critério utilizado para quantificar o recebido por cada funcionário, inclusive quando excedido do limite máximo previsto para os empregados com esta avaliação (acima de 4x o limite).

4.44. Quando nem mesmo os formulários possibilitam ao empregado a obtenção de informações objetivas sobre o valor final de PLR que recebeu, por inconclusivos que são, tal pagamento foge completamente da natureza justa da Participação pretendida pelo legislador. Critérios genéricos podem favorecer a quem tem cargo ou função mais alto, em detrimento dos empregados menos graduados ou que não são chefes de setor, por exemplo. O próprio empregado tem interesse na limpidez das regras.

4.45. Como não houve objetividade nas regras do Acordo ou dos formulários internos apresentados pela empresa, de forma a se quantificar conclusivamente os valores de PLR, e a mesma se recusou terminantemente a fornecer os cálculos individualizados por funcionário, deve ser a PLR descaracterizada como tal e considerada indedutível para fins de IRPJ.

Como se vê, a causa central da autuação funda-se no fato da empresa não ter elucidado como foram efetuados os cálculos dos valores pagos a título de PLR. Assim, tais despesas foram consideradas indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

A fim de entender a razão de tais pagamentos, a fiscalização tomou a amostra de 124 funcionários, que receberam valores acima de R\$ 800.000,00 e intimou a empresa, em 09/12/2011, através do Termo de Intimação Fiscal TIF nº 3 (fls. 79/85), que demonstrasse como foi calculado o valor pago a cada um destes 124 empregados, e como estes valores se relacionam com os termos do Acordo coletivo lavrado em 20/12/2007 e os respectivos índices de excelência de cada um deles.

Ainda, em suas contrarrazões, a PFN assim se manifestou:

- os casos apresentados pela fiscalização não se constituiriam em amostragem, mas "...foram usados no TVF com o intuito de reforçar a relevância dos documentos solicitados no curso da fiscalização para a apuração do cumprimento das regras que deveriam nortear o pagamento da PLR";

Portanto, a autuação fiscal tem como fundamento central a não elucidação pela recorrente de como foram efetuados os cálculos dos valores pagos a título de PLR. Os casos apresentados "não se constituiriam em amostragem" como salienta a PFN em suas contrarrazões, estando correta pois a decisão recorrida.

Não cabe assim nenhum comentário em relação ao alegado de que "o próprio agente fiscal incorrera em contradição quando analisou os pagamentos realizados aos empregados André Cobianchi Almeida e Antonio Carlos Canto Porto Filho e deixou de apontar irregularidade", uma vez a conclusão supra explicitada.

Relativamente ao acórdão da Segunda Seção de Julgamento (nº 2401-02.139), de que não poderia a tributação incidir sobre todos os valores pagos a título de PLR, tal decisão refere-se, exclusivamente, às contribuições sociais previdenciárias, não aplicável ao presente caso (IRPJ e CSLL).

Inclusão de PLR pagos com base em Convenção Coletiva de Trabalho.

Alegou também a recorrente que:

- a fiscalização também teria incluído indevidamente os pagamentos "...a título de antecipações, realizadas em Outubro de 2007, com base na CCT PLR Bancos 2007 (Doc.06 da Impugnação), instrumento este que sequer foi descaracterizado”;

- nos termos da Convenção, em outubro de 2007 teria antecipado o pagamento de PLR, sendo que em fevereiro de 2008 efetuara a compensação dos valores já pagos (Doc.15 da impugnação), fato ignorado pela fiscalização ao adicionar ao lucro a totalidade dos pagamentos realizados a título de PLR;

- "... 57. De maneira simples e superficial, o I. Agente Fiscal optou por presumir que os montantes de todos os pagamentos de PLR relativos ao ano-calendário 2007 corresponderiam a valores pagos nos termos do Acordo Coletivo. Ocorre que o descuido do I. Agente Fiscal foi tão significativo que sequer há menção à CCT PLR Bancos 2007 no TVF, instrumento este que não foi objeto de qualquer questionamento [...]. 64. Ao efetuar o lançamento sobre parcelas de PLR que sequer foram objeto de questionamento ao longo da Fiscalização, mais uma vez o I. Agente Fiscal acabou por violar as mais fundamentais regras que regem o ato administrativo de lançamento, deixando de apurar com precisão a base de cálculo do IRPJ supostamente devido no período”.

Quanto a essa questão, no voto condutor da decisão de piso, está evidenciado que o relator efetuou verificação, concluindo o seguinte:

Com base nos dados acima, por amostragem, verifica-se que os dados utilizados para o lançamento são exatamente os constantes da folha de pagamento referente ao mês de fevereiro de 2008, quando foram pagos as participações nos lucros – PLR.

Agora, vejamos as provas juntadas pela empresa, que são: a relação de fls. 3549/3569, onde consta o nome do funcionário e os valores pagos a título de PLR em outubro/2007 e fevereiro de 2008 e a folha de pagamento referente ao ano de 2007 (fls. 2929/3416).

De posse destes elementos, salvo melhor juízo, não vejo comprovado o fato da empresa não haver descontado dos valores pagos a título de PLR, em fevereiro de 2008, os pagamentos efetuados em outubro 2007. A fim de comprovar que o valor não foi descontado, a empresa poderia ter juntado outros elementos de prova que demonstrassem a ausência de compensação, por parte dela, dos valores pagos em outubro de 2007.

Como se não bastasse isso, a Convenção Coletiva assim dispõe em sua cláusula primeira, parágrafo segundo:

*“No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco **poderá** compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referente ao exercício de 2007” negritei*

O texto acima é claro: a dedução é facultativa. Ou seja, os termos da Convenção Coletiva não favorecem sua pretensão.

Em síntese, não restou materializado erro na apuração da base de cálculo ou na aplicação do direito, que dêem causa à reforma ou anulação do lançamento.

Também, em suas contrarrazões, a PFN assim argumenta:

- "No que concerne à alegação de que foram incluídos na base de cálculos os montantes de PLR pagos com base em Convenção Coletiva de Trabalho, instrumento que não teria sido objeto de questionamento pela autuação, deve-se ter presente que, consoante a Cláusula Décima Terceira do Acordo Coletivo, os empregados não percebem PLR com base em dois títulos distintos (Acordo Coletivo e Convenção Coletiva), como faz crer a recorrente, mas apenas com lastro no Acordo Coletivo ora em discussão. [...] Nos termos da cláusula em comento, a PLR deveria ser paga de acordo com a regra mais benéfica para o empregado, sendo incontroverso nos autos que as estipulações mais benéficas eram as do Acordo Coletivo. Ora, se os pagamentos tiveram base em um único instrumento, qual seja, o Acordo Coletivo, não há porque se abater das adições procedidas pela fiscalização o valor previsto em Convenção Coletiva que em nada fundamentou os pagamentos recebidos pelos empregados.";

Não bastassem essas conclusões, em diligência foi solicitado "verificar se, nos pagamentos considerados pela fiscalização a título de PLR, realizados em fevereiro de 2008, foram incluídos os valores supostamente pagos com base na CCT PLR Bancos 2007". Após tal providência ficou evidenciado:

9.1) ... - Os valores pagos a título de PLR lançados no Auto de Infração que gerou o Processo nº 16682.720122/2012-76 foram apurados com base nas folhas de pagamento de 02/2008, constantes do mesmo, de fls. 460 a 1.181. Em que pese o contribuinte ter apresentado a Convenção Coletiva de Trabalho - CCT PLR 2007, que teria sustentado o pagamento de valores a este título, passíveis de compensação posterior de acordo com seus termos, não consta das folhas de pagamento mencionadas qualquer dedução dos valores que teriam sido pagos conforme CCT. As únicas deduções efetuadas sobre o valor bruto pago a título de PLR em 02/2008 (código 01110), conforme cada caso de beneficiário, são as seguintes: Imposto de Renda Retido na Fonte (código 05580), Dedução de EOP (código 00200), Imposto de Operações Financeiras - IOF sobre EOP (código 22305), Previdência Privada (código 05810) e Pensão Alimentícia (código 06260). Sobre o EOP, a empresa havia explicado, em resposta a Termo de Intimação de 09/12/2011, emitido durante a ação fiscal originária do Processo, que "...a rubrica 00200 - Dedução de EOP (Equity Ownership Plan) contida na folha de pagamento de 2008, se refere a um programa global de aquisição de ações oferecido pelo UBS a todos os empregados. Os empregados investem um determinado percentual de sua remuneração para a aquisição de títulos representativos de ações do UBS AG (Notional Shares) já que não são negociadas no Brasil. O montante descontado de cada indivíduo para o UBS AG para a aquisição de Notional Shares". (fls. 1.200).

9.2.) Desta forma, se a empresa tinha valores a deduzir a título de PLR, pagos anteriormente e referentes ao mesmo período, não o fez na Folha de 02/2008, ou efetuou a dedução antes de

confeccionar a folha, o que, de qualquer forma, não influi nos valores originalmente lançados no Auto de Infração.

Nenhuma razão, pois, assiste à recorrente.

PLR. Requisitos legais.

No que tange aos requisitos legais para o pagamento da PLR, a recorrente argumenta que:

- muito embora a DRJ/RJ1 tenha considerado que o cerne da questão “*concentra-se na falta de explicação por parte da empresa, de como foi calculado individualmente o valor pago a cada empregado*”, teria havido o reconhecimento da existência de regras claras e objetivas;

- não caberia ao Fisco questionar, quando os critérios de avaliação foram livremente negociados pelas partes, o valor dos pagamentos aos empregados, vez que não lhe cabe “*...criar qualquer outro requisito, sob pena de desrespeitar não só a Constituição, que prevê de forma incondicional o direito do trabalhador, como também a própria Lei nº 10.101/00*”.

De fato, no voto condutor da decisão de primeira instância, há o reconhecimento de que as regras eram claras e objetivas. Contudo, há também uma ressalva quanto à aplicação dessas regras, conforme excerto abaixo (fl. 3.615):

Em princípio, ao se cotejar o sistema de avaliação, como descrito pela empresa, constata-se a existência de regras definidas, como preconiza. Todavia, a problemática aqui enfrentada relaciona-se à sua aplicação prática, como destacado pelo autuante:

"Embora não se possa negar a existência de regras claras de maneira geral, tais regras não especificam o critério de cálculo adotado para individualizar o valor a ser recebido por cada empregado."(Grifos no original) – ver fl. 13 do TVF.

Em face disso, nesse voto há uma análise quanto a "se a aplicação das regras resultou em avaliações claras".

Essa análise, que contempla várias situações relativas à comparação entre a avaliação de diversos funcionários e o valor recebido a título de PLR, consta às fls. 3.615 a 3.619. Traz-se à colação uma dessas situações:

Quanto ao colaborador ANTONIO CARLOS CANTO PORTO FILHO a empresa alega que teve a nota 1B, sendo seu desempenho considerado excelente. Dessa forma, ele poderia receber montantes superiores a 400 salários. Ao final de todo processo de avaliação, o empregado recebeu 202,11 salários, ou seja, valor adequado dentro de sua faixa de avaliação. Procedendo da mesma forma que no item anterior, vejamos quais foram os valores pagos, em número da PLR, a um grupo selecionado aleatoriamente, com a mesma nota – 1 B.

| NOME | AVALIADOR | NOTA 1 | NOTA 2 | VALOR | 02/2008 | PLR/SAL |
|------------------------------------|-----------------------|--------|--------|--------------|-----------|---------|
| BRUNO LEMOS BASTO DE VASCONCELLOS | Felipe Manderbach | 1 | B | 35.000,00 | 3.084,60 | 11,35 |
| FELIPE GUTNIK | Carlos Henrique Lopes | 1 | B | 50.000,00 | 3.711,06 | 13,47 |
| LUIZ FERNANDO SAMPAIO ALVES | Alfredo Silva | 1 | B | 165.000,00 | 6.280,50 | 26,27 |
| FELIPE OPPENHEIMER PITANGA BORGES | Iuri Rapoport | 1 | B | 380.000,00 | 11.987,33 | 31,70 |
| LUIZ RAPHAEL DE OLIVEIRA S. GUINLE | Ciro Suplicy | 1 | B | 1.450.000,00 | 18.288,23 | 79,29 |
| ANDRE TAVARES BARBOSA | Cristoph Andermatt | 1 | B | 1.450.000,00 | 14.806,72 | 97,93 |

| NOME | AVALIADOR | NOTA 1 | NOTA 2 | VALOR | 02/2008 | PLR/SAL |
|----------------------------------|--------------------|--------|--------|---------------|-----------|----------|
| ALAN GURFINKELHARATZ | Cypriano Feijó | 1 | B | 900.000,00 | 7.834,46 | 114,88 |
| ANDRE SCHWARTZ | Alexandre Bettamio | 1 | B | 4.578.000,00 | 25.790,17 | 177,51 |
| ANTONIO CARLOS CANTO PORTO FILHO | Andre Esteves | 1 | B | 6.405.000,00 | 31.690,18 | 202,11 |
| PEDRO BATISTA DE LIMA FILHO | Damian Fraser | 1 | B | 12.372.000,00 | 25.790,17 | 479,72 |
| ANDRE HENRIQUE BUCHHEIM | Emmanuel Hermann | 1 | B | 10.918.000,00 | 18.288,23 | 597,00 |
| JOSE ZITELMANN FALCÃO VIEIRA | Andre Esteves | 1 | B | 17.609.000,00 | 25.790,17 | 682,78 |
| MARIO CUNHA CAMPOS | Andre Esteves | 1 | B | 28.616.000,00 | 25.790,17 | 1.109,57 |

Desnecessário efetuar muitas considerações acerca da tabela, pois a falta de critério para fins de pagamento de PLR revela-se flagrante, já que o funcionário BRUNO LEMOS BASTO DE VASCONCELLOS, cujo desempenho foi julgado excelente, recebeu 11,35 salários para premiar sua participação nos resultados da empresa, enquanto que o MARIO CUNHA CAMPOS recebeu 1.109,57 salários. Ou seja, mais uma vez se revela o descompasso entre as avaliações atribuídas pela empresa e o número de PLR pago a seus funcionários.

De todos estes elementos, além daqueles indicados nos autos, conclui-se, com base nos critérios de avaliação estabelecidos pela empresa, não ser compreensível a relação entre as avaliações e os valores pagos a título de PLR.

E, conforme se pode observar, o Fisco não está a questionar os critérios de avaliação negociados pelas partes. Ocorre que as regras definidas não especificam o critério de cálculo adotado para individualizar o valor a ser recebido por cada empregado.

Ainda, explica a recorrente:

- quanto às avaliações de desempenho, cabe esclarecer: (a) o contribuinte adotou a metodologia de avaliação 360 graus, em que, "...Com base em critérios e metas já pré-definidos, cada empregado preenchia sua auto-avaliação e também era avaliado por seus superiores e colegas. Em contrapartida, esse mesmo empregado avaliava seus pares e superiores"; (b) o preenchimento das avaliações era feito diretamente nos sistemas, cujo acesso era realizado mediante senha individual e intransferível; (c) conforme Manual explicativo, havia competências às quais eram atribuídas notas que variavam de 1 a 5 (Ultrapassou muito, Ultrapassou, Atingiu, Atingiu parcialmente e Não atingiu), relacionadas ao atendimento das metas; e também gradações que variavam de "A" a "E", relacionadas com a visão global das competências (Ultrapassa muito o perfil, Ultrapassa o perfil, Atende o perfil, Abaixo do perfil e Muito abaixo do perfil); (d) os critérios eram combinados, gerando a nota final do avaliado; (e) as avaliações eram processados pelos sistemas PMM ("Performance Measurement & Management") e PS ("Performance Segmentation") e os resultados, submetidos à análise e aprovação de um Comitê de Avaliação, indicado pela Diretoria e composto por gerentes seniores; (f) estabelecida a faixa de avaliação de cada empregado, o Comitê verificava os limites mínimos e máximos de salários a serem recebidos a título de

PLR, de acordo com o previsto no Plano de PLR, sopesando, ainda com base nas avaliações, "...o quanto cada empregado contribuiu para a formação dos resultados e, dentro da faixa de avaliação na qual cada empregado se enquadrou, calculava quantos salários seriam percebidos por cada colaborador"; (g) ao contrário do que entendera a fiscalização, "...a nota confirmada pelo gerente avaliador, após a conclusão de todas as avaliações 360 graus imputadas nos sistemas PMM e PS é que era levada ao Comitê de Avaliação".

Relativamente a isso, na decisão de primeira instância ficou consignado:

Realmente, ao se visualizarem as folhas 2233 e 2237, respectivamente, verifica-se o significado das notas 1 a 5 (escala de contribuição) e das notas de A a E (*rating* de competência).

Também se pode ver, à fl. 2238, o que significam, por exemplo, as avaliações 1A ou 4D (escala global de *rating*).

Há ainda explicações de como o desempenho é mensurado à fl. 2230, recomendações de como escrever uma avaliação eficaz (fl. 2239) e como vincular o PMM à promoção e à remuneração (fl. 2240).

Ocorre, porém, que as explicações contidas nos autos, evidenciadas na impugnação, assim como as contidas no recurso voluntário acima transcritas e, ainda, aquelas trazidas após a intimação em face da diligência determinada, não são suficientes para que se possa chegar a um entendimento quanto à enorme diferença entre os valores recebidos pelos diversos funcionários que receberam a mesma avaliação.

A recorrente aduz que, após estabelecida a faixa de avaliação de cada empregado, o Comitê de Avaliação, indicado pela Diretoria e composto por gerentes seniores, "verificava os limites mínimos e máximos de salários a serem recebidos a título de PLR, de acordo com o previsto no Plano de PLR, sopesando, ainda com base nas avaliações, ...o quanto cada empregado contribuiu para a formação dos resultados e, dentro da faixa de avaliação na qual cada empregado se enquadrou, calculava quantos salários seriam percebidos por cada colaborador".

Como salientado na decisão de primeira instância, nada há de errado com a assertiva de que "o funcionário que mais contribui para a geração do lucro seja o que mais recebe". Contudo, há uma discrepância muito grande entre o que dois funcionários, na mesma faixa de avaliação, receberam. Conforme visto acima, um dos funcionários recebeu 11,35 salários a título de PLR, enquanto outro 1.109,57.

Mais uma vez, salienta-se que não há pois como se aferir, objetivamente e com clareza, qual foi o critério adotado para o pagamento da PLR, em face dessa enorme discrepância, conforme apontado.

Argumenta também a recorrente que, acerca da ausência de uma fórmula matemática individualizada para os pagamentos de PLR:

(a) a própria fiscalização reconheceu a existência de regras claras e objetivas;

(b) inexistiria na Lei nº 10.101/00 a obrigatoriedade de sistema de cálculo individualizado para cada empregado, conforme já decidido nos acórdãos 2402-02.508 e 205-01.178;

(c) a exigência fiscal seria manifestamente ilegal;

(d) para o pagamento de PLR, relevante seria o acordo das regras entre as partes, "...que haja diálogo entre empresa, empregados e sindicatos e que todos os envolvidos sejam capazes de compreender as diretrizes para o pagamento de PLR", como já decidido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (acórdãos n.ºs 9202-00.503 e 9202-01.607);

(e) "a Recorrente estabeleceu regras objetivas para o pagamento de PLR, que estavam claramente dispostas no Acordo Coletivo de PLR, regras essas que foram devidamente aprovadas pela CONTRAF/CUT e por seus empregados, sendo tal matéria incontroversa nos presentes autos";

Sobre o Acordo Coletivo de Trabalho:

a) a Cláusula Quinta expressamente estabelecia três critérios: índice de lucratividade, programas de metas e avaliação de desempenho individual;

b) conforme Anexo I, "...a PLR corresponderia à diferença entre o índice de lucratividade da Recorrente vigente em 2007, que era de 60%, e o índice de lucratividade efetivo";

c) nos termos do Anexo II, o lucro distribuído entre todas as áreas, de acordo com o índice de lucratividade, os empregados fariam jus no mínimo a 5 salários e no máximo a 100 salários, sendo que os valores poderiam ser multiplicados por até 2, 4 ou mais, a depender da faixa de avaliação do empregado.

Poderia não haver uma fórmula matemática que pudesse exprimir como se chega aos valores de PRL pagos a cada um dos funcionários e, de fato, não há, como afirma a própria recorrente.

Todavia, embora não exista tal fórmula, reitera-se, mais uma vez, que não foi demonstrado, com clareza, como a recorrente chegou aos valores da PRL paga a seus funcionários.

Esclarecedor o quanto expendido pela PFN em suas contrarrazões a respeito do assunto:

- "... nos termos da sistemática descrita pela própria recorrente em seu recurso voluntário, em última análise, o cálculo de quantos salários cada empregado receberia incumbia a um Comitê, que tomava tal decisão sem nenhum parâmetro objetivo, mas com base em uma percepção de montante de contribuição individual para a formação dos resultados do Banco. Está confessado nos autos que era determinante na fixação do valor a ser recebido 'a contribuição que cada funcionário deu para a geração dos lucros', fator esse que era aferido por um Comitê de Avaliação, sem quaisquer parâmetros ou critérios conhecidos. E mais! No Anexo II do Acordo Coletivo, há previsão de que os empregados farão jus ao recebimento de PLR de no mínimo cinco e no máximo 100 salários mensais. Ainda nos termos do Anexo II, o limite máximo pode ser extrapolado em casos excepcionais, a depender da avaliação geral do empregado e da sua classificação na Performance Segmentation. Assim, é possível pagar até 200, até 400 ou mais de

400 salários mensais a depender de tais análises. Ora, a diferença entre pagar 100 vezes o salário mensal e pagar 120, 150, 180, 200 ou 400 salários mensais é enorme, mas não se sabe como tal decisão é tomada.”; [...]

- considerando que o próprio empregador definira os parâmetros de pagamento de PLR, teria o dever de demonstrar que a eles se ateve, não se sabendo, no caso concreto, “...o critério que norteou o pagamento da PLR em múltiplos que chegam, por vezes, a 500 salários”.

Conforme visto nos autos, a fiscalização intimou para que fossem apresentadas as memórias de cálculo para fins de aferição do cumprimento das regras previstas no instrumento de PLR. Contudo, relativamente a isso, a contribuinte se limitou a argumentar que " (a) não haveria razão para tal solicitação, vez que o PLR possuía regras claras e objetivas e que foram acostados aos autos (Doc. 09 da impugnação) as avaliações individuais dos empregados, em que constam com clareza os critérios utilizados".

No recurso, a contribuinte também aduz que:

- relativamente aos catorze empregados contratados após 31/08/07, data do encerramento do processo de avaliação: (a) em razão de terem contribuído para a formação do resultado do ano-calendário 2007, fizeram jus ao recebimento de PLR em fevereiro de 2008; (b) os desempenhos individuais teriam sido objeto de avaliação e discussão pelo Comitê de Avaliação que, após deliberação, teria determinado o valor de PLR a ser pago;

- no tocante aos comentários constantes das avaliações, que, no entender da fiscalização, denotariam opiniões de caráter subjetivo, “...influenciavam o Comitê de Avaliação na determinação da contribuição de cada empregado para os resultados da empresa e, conseqüentemente, no número de salários que cada empregado receberia a título de PLR”.

Como se vê, essas informações indicam com solidez a natureza subjetiva da atribuição do valor pago a cada um dos funcionários, fato que corrobora todas as conclusões anteriores sobre não haver regra clara e objetiva quanto à atribuição do valor da PLR a cada um dos empregados.

A recorrente ainda repisa algumas questões, conforme abaixo:

- as diferenças entre os valores pagos, em quantidade de salários, justificarse-iam na contribuição de cada empregado na geração do lucro, sendo que os pagamentos foram efetuados “...de acordo com os limites das faixas de avaliação previstas pelo Acordo Coletivo e o sistema PMM”;

- também, “... na tentativa de confrontar os pagamentos realizados pela Recorrente, a I. Autoridade Fiscal Julgadora, ao longo de sua decisão, fez comparações entre os funcionários ora pelas notas referentes às avaliações, ora pelo valor do PLR recebido. Com base nisso, o Órgão Julgador teve como conclusão não ser compreensível a relação entre as avaliações e os valores pagos a título de PLR. Nesse ponto, no entanto, cumpre demonstrar os equívocos cometidos nestas comparações, uma vez que o espaço amostral em nenhum momento foi restrito com base nas atividades exercidas por cada funcionário. Tampouco foi ponderada a natureza de cada função profissional e da hierarquia entre elas. Somente foram estabelecidos paralelos entre critérios que não são suficientes para descaracterizar os pagamentos de PLR”;

- a autoridade fiscal incorrera em equívoco ao comparar pagamentos de PLR a empregados que não exerciam mesma função, com responsabilidades distintas, ainda que tenham sido avaliados com a mesma nota;

- seria compreensível que, por exemplo, um Diretor Financeiro recebesse um número maior de salários do que uma Assistente de Diretoria;

- inexistiria imposição legal no sentido de que os valores pagos de PLR fossem iguais para todos os beneficiários;

- em primeira instância, a DRJ, ao se basear apenas nas notas das avaliações, ignorara a natureza e as particularidades da função profissional de cada empregado por ela listado.

Relativamente a esses argumentos, as questões centrais são:

- funcionários que exerciam funções diferentes poderiam receber PLR diferentes, mesmo que tivessem obtido a mesma nota de avaliação, dadas as particularidades da função profissional de cada empregado;

- inexistiria imposição legal no sentido de que os valores pagos de PLR fossem iguais para todos os beneficiários.

Quanto à segunda afirmação, nenhum reparo há que se fazer. Não era obrigatório que a PLR fosse paga em valores iguais a todos os funcionários, mesmo que obtivessem a mesma nota na avaliação.

Todavia, como já frisado por várias vezes acima, há uma discrepância muito grande entre o que dois funcionários, na mesma faixa de avaliação, receberam. E essa enorme diferença é que não foi suficientemente elucidada pela recorrente. Não há nos autos uma explicação de que forma foram calculadas as PLRs dos funcionários. As explicações oferecidas apontam, de forma inequívoca, a subjetividade da avaliação.

Dessa forma, como concluído na decisão de piso, a recorrente não atendeu ao requisito do artigo 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000, pelo que não há a possibilidade de dedução, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, dos valores glosados pela fiscalização e que culminaram na lavratura dos autos de infração controlados por meio deste processo:

Lei nº 10.101/2000:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (Grifo acrescido)

PLR paga a estagiários.

No que tange à PLR paga a cinquenta e oito estagiários, a recorrente alega que:

- a DRJ/RJ1 deu provimento à impugnação apresentada no processo nº 16682.720128/2012-43, exonerando-a da contribuição previdenciária sobre tais parcelas;

- seria passível de dedução para fins de IRPJ, tendo em conta a sua natureza operacional;

- observou os requisitos estabelecidos na Lei nº 6.494/77;

- seria necessária às atividades empresariais.

A Lei nº 6.494/77, vigente à época, que tratava do estágio de estudantes, previa: "o estágio não cria vínculo empregatício de qualquer natureza e o estagiário poderá receber bolsa ou outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária".

A observância dos requisitos estabelecidos nessa lei, assim como a decisão tomada no processo citado, nº 16682.720128/2012-43, não têm o condão de determinar que a despesa de PLR paga a estagiários possa ser deduzida para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ.

Como está consignado na decisão de piso:

Sinteticamente, a empresa alega que os pagamentos realizados a estagiários se coadunam com o conceito de despesas operacionais, tendo em vista serem absolutamente necessários às atividades de uma empresa, não podendo prosperar a glosa de pagamentos efetuados a título de PLR.

De fato, do ponto de vista da necessidade, entenderia o descabimento da glosa. No entanto, a glosa não teve como fundamento sua desnecessidade, mas sim a falta de atendimento ao segundo requisito da Lei 10.101/2000, como explicado. Assim, em breves palavras, como a causa da glosa permanece, igualmente deve permanecer a glosa de despesas com pagamentos de PLR aos estagiários.

Nesse ponto também não merece reparos a decisão recorrida.

Dispêndios dedutíveis. Natureza operacional.

Argumenta a recorrente no sentido de que, mesmo não tendo sido cumpridos os requisitos legais para pagamentos a título de PLR, deveriam os dispêndios ser considerados dedutíveis, haja vista a sua natureza operacional, conforme declaração de voto vencido em primeira instância e acórdão da Décima Quinta Turma da DRJ/RJ1 (nº 12-37.956, de 22/06/11).

Acrescenta que o próprio agente fiscal teria reconhecido a natureza remuneratória dos pagamentos a título de PLR, para fins de incidência de contribuição previdenciária, conforme Termo de Verificação Fiscal constante do processo nº 16682.720128/2012-43.

Aduz também que "uma vez descaracterizados os pagamentos de PLR, tais verbas assumiriam a natureza salarial e seriam, indubitavelmente, despesas operacionais, necessárias à manutenção da sociedade. Ainda que se considerasse que as verbas pagas não teriam natureza salarial, os pagamentos realizados assumiriam o caráter de gratificação paga pelo empregador aos empregados, com a finalidade de estimular os funcionários", conforme art. 299, §3º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), conclusão que se coadunaria com o seu art. 462".

Invoca as disposições do Parecer Normativo CST nº 109/75, que trata da possibilidade de dedução de gratificações por liberalidade do empregador, assim como diversos acórdãos deste Conselho que asseguraram a dedutibilidade de pagamentos feitos a empregados a título de PLR, tanto pelo enquadramento legal frente à Lei nº 10.101/2000, quanto pela sua natureza de gratificação paga aos empregados.

Alega também que, com a vigência da Lei nº 9.430/96, os limites para pagamento de gratificações a empregados teriam sido revogados.

Relativamente ao acórdão da Décima Quinta Turma da DRJ/RJ1 (a mesma que prolatou o acórdão de primeira instância neste processo), invocado pela recorrente, o relator, no julgamento, ponderou de forma contundente e irrefutável em seu voto:

Penso não caber aplicação daquilo que foi estatuído no Acórdão 12-37.956 de 22 de junho de 2011, ao caso em tela, pelo que se verá a seguir. Por necessário, transcrevo parte do decidido no voto condutor daquele Acórdão:

“Por outro lado, mesmo que o pagamento dos valores a título de PLR não tenha observado exatamente os ditames da Lei 10.101/2000, tem como causa acordo prévio entre a empresa e seus empregados. Deste modo, atingidas determinadas metas de produção, ou ainda, obtidos os lucros pretendidos, a empresa fica obrigada ao pagamento das importâncias previamente ajustadas a seus funcionários, já que o contrato faz lei entre as partes e deve ser cumprido por uma questão de segurança jurídica e paz social. Aliás, como diziam os romanos pacta sunt servanda (= contrato deve ser cumprido), princípio que prevalece até hoje.

Nesta linha de entendimento, a remuneração paga aos empregados, a título de participação nos lucros, mesmo desobedecido o estatuído na Lei 10.101/2000, integra a sua remuneração, guardando características de gratificação ajustada a título de prêmio em decorrência de aumento de produtividade, que acarreta, afinal, aumento dos lucros da empresa.”

Em síntese, o acórdão se fundamenta no seguinte fato: atingidas determinadas metas de produção, ou ainda, obtidos os lucros pretendidos, a empresa fica obrigada ao pagamento das importâncias previamente ajustadas a seus funcionários.

Em princípio, assim, deveria votar pelo cancelamento da exigência, em face do Acordo Coletivo de Trabalho e da Convenção Coletiva, validamente celebrados. Não obstante, como exaustivamente demonstrado, os critérios de avaliação dos funcionários e sua conexão com os valores pagos de PLR pagos não foram elucidados, fato agravado pelas inúmeras discrepâncias dos valores pagos a título de PLR. Assim, não se encontra demonstrado o pacto entre as partes (empregador e empregado) que desse causa à obrigação da empresa de efetuar pagamentos ainda que fosse a título de gratificação.

Vale ainda comentar o estatuído no REsp 865.489/RS, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, trazido pelo contribuinte aos autos, do qual extraí o seguinte trecho:

“Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscuti-los novamente.”

“Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91”.

Em sintonia com o Eminentíssimo Ministro, no campo do contencioso administrativo, tenho entendido, quanto à dedução de despesas a título de PLR, que ainda que desatendidos determinados requisitos legais, se evidenciada a negociação entre empresa e empregados, havendo metas claras e definidas e demonstrados os valores e a razão de pagamento aos empregados, a dedução da despesa estaria assegurada, em virtude de ser necessária à manutenção da fonte produtora, guardando a PLR característica de gratificação previamente ajustada entre as partes. Entretanto, no caso em exame, a absoluta falta de esclarecimento quanto à quantificação dos valores pagos a título de PLR a seus empregados, e ainda, a falta de nexos entre estes e suas correspondentes avaliações, impedem aplicar o entendimento preconizado pelo contribuinte.

No que tange ao reconhecimento da natureza remuneratória dos pagamentos a título de PLR, conforme Termo de Verificação Fiscal constante do processo nº 16682.720128/2012-43, conforme já explicitado acima, naquele processo a questão versa sobre contribuições sociais previdenciárias. Quanto à dedutibilidade do dispêndio para fins de IRPJ, há que se analisar a legislação própria, não bastando o reconhecimento da natureza remuneratória no âmbito daquele processo específico, uma vez haver requisitos próprios para a referida dedutibilidade.

Nesse ponto, elucidativos os esclarecimentos da PFN em suas contrarrazões:

Nem tudo aquilo que é pago pelo empregador aos seus empregados, como resultado da contraprestação do contrato de trabalho, pode ser considerado como despesa dedutível do lucro líquido do período de apuração. Mesmo que uma verba seja considerada como retribuição decorrente do contrato de trabalho, integrando, portanto, o salário-de-contribuição, para fins de incidência da contribuição previdenciária, ainda assim

poderá não ser dedutível da base de tributação do IRPJ, haja vista que este tributo tem regras próprias para apuração.

*No que tange à **distribuição de lucro da pessoa jurídica**, a regra no âmbito do IRPJ é a adição ao lucro líquido do período de apuração. Em **regime de exceção**, o legislador permitiu que o contribuinte excluísse os pagamentos realizados a este título, desde que efetuados sob uma das formas previstas no **art. 462, do RIR/99**.*

*O fato de a distribuição de lucros aos empregados da pessoa jurídica não atender aos requisitos previstos na Lei n.º 101.101/2000, resultando na impossibilidade de dedução dos pagamentos do lucro líquido do período de apuração (art. 462, III, do RIR/99), **não tem o condão de transmutar a natureza jurídica dos valores pagos**. Ou seja, **as participações no lucro conferidas aos empregados do banco autuado permanecem sendo distribuição de lucro, jamais deixaram de ser**.*

*Uma coisa é a **natureza jurídica** de um pagamento, outra é o **efeito jurídico** que esse pagamento gera. No âmbito do IRPJ, o **efeito jurídico** de distribuição de lucro aos **empregados** é a adição ao lucro líquido do período (**regra geral**). Todavia, este efeito pode ser modificado se, e somente se, o pagamento a esse título for realizado segundo os critérios estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000, porque esta foi a **exigência estabelecida pelo legislador para afastar a regra geral** (inciso III art. 462 do RIR).*

Dessarte, não há qualquer incongruência no raciocínio da fiscalização que considerou que os pagamentos, para fins previdenciários, devem compor o salário-de-contribuição, e, ao mesmo tempo, determinou a indedutibilidade dos valores para fins de IRPJ, eis que não caracterizada a situação que determina a aplicação da regra de exceção.

Esmiuçando um pouco mais a questão, há que se analisar se os pagamentos se encaixam nos critérios de dedutibilidade estabelecidos na legislação de regência.

Na Seção III, "Custos, Despesas Operacionais e Encargos", especificamente sob a rubrica "Despesas Necessárias", o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) define o que são as chamadas despesas operacionais:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Essa é a regra geral para as chamadas "despesas operacionais". Contudo, existe regramento específico para o caso tratado no presente processo. Esse regramento consta no Capítulo IX, "Lucro Distribuído e Lucro Capitalizado", do já citado RIR/99, conforme transcrição abaixo:

Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

*III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).
(A MP nº 1.769-55, de 1999 foi convertida na Lei nº 10.101/2000)*

Dessa forma, a PLR, para fins de dedução da base de cálculo do IRPJ, não pode ser entendida como uma despesa operacional nos termos da regra geral do artigo 299 do RIR/99, mas deve se encaixar na especial contida no artigo 462, inciso III, ou seja, para fins de dedutibilidade, a instituição e os pagamentos devem obedecer à forma estabelecida na Medida Provisória n.º 1.769-55, de 1999, convertida na Lei n.º 10.101/2000.

Quanto à invocação das disposições do Parecer Normativo CST nº 109/75, que trata da possibilidade de dedução de gratificações por liberalidade do empregador, como visto, conforme bem explanado pela Procuradoria da Fazenda Nacional, "o fato de a distribuição de lucros aos empregados da pessoa jurídica não atender aos requisitos previstos na Lei n.º 101.101/2000, resultando na impossibilidade de dedução dos pagamentos do lucro líquido do período de apuração (art. 462, III, do RIR/99), não tem o condão de transmutar a natureza jurídica dos valores pagos. Ou seja, as participações no lucro conferidas aos empregados do banco autuado permanecem sendo distribuição de lucro, jamais deixaram de ser".

Dessa forma, tal parecer não é aplicável ao caso em tela, assim como a Lei nº 9.430/96 que teria revogado os dispositivos da legislação que impunha limites para pagamento de gratificações a empregados.

Pagamento de "Bônus de Admissão".

Argumenta a recorrente que os valores de PLR recebidos pelos empregados Roberto Maria Monta Filho e Rosa Amélia de Oliveira Penna Marques Moreira, seriam "...relativos a bônus de admissão, garantidos em Carta Oferta a ambos os empregados quando de sua contratação" (Doc. 12 da impugnação), argumento este que não teria sido apreciado pela DRJ. Ainda, que "... o pagamento de Bônus de Admissão representa o pagamento de uma gratificação eventual, e, portanto, coaduna-se perfeitamente aos requisitos de dedutibilidade previstos nos artigos 299 e 462 do RIR/99".

Ocorre que, na impugnação, a recorrente questionou somente o lançamento de contribuições sociais previdenciárias conforme excerto abaixo (fls. 1.980 e 1.981):

197. Contudo, a I. Autoridade Fiscal Lançadora, desconsiderando totalmente a natureza deste pagamento, entendeu por bem classificá-lo como pagamento de PLR, e, diante da desconsideração do Acordo Coletivo, exigiu as respectivas contribuições previdenciárias sobre tais montantes.

198. Referida exigência é manifestamente ilegal, pois, conforme passa a demonstrar, desconsidera a natureza jurídica do pagamento.

199. Isso porque o bônus de admissão não está vinculado ao signo "remuneração" de forma que não se constitui em fato gerador das contribuições previdenciárias.

E assim se referiu até o parágrafo de número 211.

Em face disso, o relator da decisão de piso assim se pronunciou:

Quanto à alegação de ilegalidade da exigência das contribuições sociais sobre o bônus de admissão pago aos funcionários ROBERTO MARIA MONTA FILHO e ROSA AMÉLIA DE OLIVEIRA PENNA MARQUES MOREIRA deixo de examinar, por não se tratar de matéria pertinente ao presente processo.

Compulsando-se o Termo de Verificação Fiscal, vê-se que, na realidade, foi a recorrente que respondeu que os referidos funcionários receberam altos valores de PLR:

4.35. A empresa ainda respondeu que, dos funcionários que foram admitidos posteriormente à data de corte do processo de avaliação PMM, os funcionários ROBERTO MARIA MONTA FILHO e ROSA AMÉLIA DE OLIVEIRA PENNA MARQUES MOREIRA "... receberam altos valores de PLR, pois eram mínimos garantidos em Carta Oferta de trabalho feita pela empresa., no entanto não anexou as Cartas Ofertas à resposta, como disse que faria.

Essa afirmação consta na resposta da contribuinte (fl. 1.421).

Como se percebe, a resposta da contribuinte deu-se durante o procedimento de fiscalização que tinha, como um dos objetivos, verificar a correção quanto aos valores de PLR pagos, em especial quanto ao estabelecimento de regras claras e objetivas no acordo com os funcionários.

As referidas cartas ofertas foram anexadas à impugnação (no idioma inglês) e devidamente traduzidas posteriormente (diligência).

O lançamento teve como base de cálculo os valores de PLR pagos e não adicionados ao lucro líquido.

E, como visto supra, a autuação fiscal tem como fundamento central a não elucidação pela recorrente de como foram efetuados os cálculos dos valores pagos a título de PLR. Os casos apresentados "não se constituiriam em amostragem".

Portanto, a conclusão quanto a esse ponto, *mutatis mutandis*, é a mesma explicitada no voto condutor da decisão de piso e que foi acatada como correta quando da análise do pagamento da PLR aos estagiários:

De fato, do ponto de vista da necessidade, entenderia o descabimento da glosa. No entanto, a glosa não teve como fundamento sua desnecessidade, mas sim a falta de atendimento ao segundo requisito da Lei 10.101/2000, como explicado. Assim, em breves palavras, como a causa da glosa permanece, igualmente deve permanecer a glosa de despesas com pagamentos de PLR aos estagiários.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Alega a recorrente que não é cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

No que tange à matéria, esta 1ª Turma Ordinária, com base no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996 e nos artigos 113 e 161, ambos do CTN, tem se inclinado pela validade dessa incidência, conforme Acórdão nº 1201-001.579, cuja ementa tem a seguinte redação:

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA. A multa de ofício integra a obrigação tributária principal e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência de juros de mora.

Constou do voto condutor da referida decisão: *Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.*

Portanto, com base nesses fundamentos, não deve ser acolhida a pretensão da recorrente.

Conclusão.

Em face de todo o exposto, conhece-se do recurso voluntário para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Cezar Fernandes de Aguiar

Voto Vencedor

Em que pesem os argumentos expendidos pelo Ilustre colega Relator, peço vênia para, respeitosamente, divergir de seu voto.

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa encontra-se prevista expressamente no artigo 7º, XI, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Artigo 7º - São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”.

Nesses termos, o artigo 28 (§9º, “j”) da Lei nº 8.212/1991 expressamente prescreve que a PLR não compõe a base de cálculo dos encargos previdenciários. Veja-se:

“Artigo 28 – [...]

*§9º - Não integram o salário-de-contribuição para fins desta lei:
[...]*

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

A regulamentação legal do direito constitucional dos empregados quanto ao recebimento de PLR coube à Lei nº 10.101/00, dos quais merecem destaques os artigos 2º e 3º:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

(...)

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

(...)

§ 2º - 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.(...)”.

Como se nota, o Legislador buscou incentivar o pagamento de PLR aos funcionários como forma de incentivar o trabalho, reconhecendo a não incidência dos encargos sociais sobre esta rubrica. O espírito da lei, portanto, é fazer com que a empresa e o empregado sejam estimulados com a divisão não habitual de parcela de eventual lucro apurado.

E a fim de evitar a utilização deste meio para esconder o pagamento das demais verbas salariais, coube à referida legislação instituir ao menos 4 (quatro) requisitos para qualificar o pagamento como PLR. São eles: **(i)** que os beneficiários sejam todos os empregados; **(ii)** participação da negociação pelo sindicato competente; **(iii)** estabelecimento de critérios (metas) objetivos; e **(iv)** periodicidade mínima (não inferior a um semestre) e máxima (não superior a duas vezes no ano).

Nesse caso concreto, a controvérsia diz respeito ao cumprimento ou não do requisito legal quanto à clareza e objetividade dos critérios empregados para fins de definição da PLR, bem como a legitimidade ou não da glosa referente aos pagamentos feitos sob esta rubrica para estagiários (que não possuem vínculo de emprego) e como bônus de contratação de dois funcionários.

De acordo com a fiscalização e a decisão recorrida, a discrepância substancial dos valores concedidos dentro de uma mesma categoria e a não comprovação da composição individual dos montantes pagos nos relatórios de avaliações disponibilizados prejudicam a objetividade e clareza do plano como um todo, razão pela qual tais dispêndios não constituiriam despesas dedutíveis. Já a Recorrente sustenta que o PLR possui sim respaldo em regras claras e objetivas previstas nos acordos, razão pela qual a glosa não tem fundamento.

Pois bem. Analisando o Acordo Coletivo de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 1.182/1.188), verifica-se, de plano, que as partes sempre buscaram se adequar aos ditames da lei. Basta ler as cláusulas segunda (objetivos do plano) e a cláusula quarta, que expressamente se preocuparam em atender a necessidade quanto à clareza das regras.

A PLR é extensiva a todos os empregados do Banco (Recorrente), conforme cláusula Terceira, não obstante a Recorrente também ter incluído os estagiários.

Houve efetiva participação da classe representante dos trabalhadores, identificadas por meio da atuação direta das seguintes entidades: Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro – CONTRAF/CUT, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários e Financeiros do Município do Rio de Janeiro, Sindicato dos Bancários de Porto Alegre e região, Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte e Região e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Crédito no Estado de Pernambuco.

A periodicidade do pagamento (anual e efetuado até o dia 15 de fevereiro de 2008), prevista na cláusula sexta, também atende a lei e foi cumprida pela Recorrente.

Especificamente quanto ao critério de pagamento da PLR propriamente dito, o Acordo Coletivo contém cláusula própria que o regulamenta, *in verbis*:

PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO

Cláusula Quinta - *A PLR será devida pelo BANCO aos seus EMPREGADOS, tendo em vista os critérios estabelecidos nos Anexos I e II, integrantes deste documento, levando-se em consideração:*

(i) *o índice de lucratividade do BANCO, descrito no Anexo I deste instrumento;*

(ii) *as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, descrito no Anexo II deste instrumento; e*

(iii) *avaliação de desempenho individual (formulário anexo).*

Parágrafo Primeiro - *Os valores estabelecidos no Anexo II representam um mínimo, i sendo facultado, possível e legal, o pagamento de valor superior, a título de PLR, nas hipóteses em que o desempenho e contribuição individual ultrapasse o esperado ou negociado. Em tal hipótese, o que superar esse mínimo não integrará, na forma da lei, a remuneração para quaisquer efeitos, de qualquer natureza, inclusive trabalhistas e previdenciários. •*

Parágrafo Segundo - *O pagamento da PLR previsto neste instrumento está condicionado à obtenção de lucro pelo BANCO, não sendo considerado, para este efeito, resultados passados ou projeções de receitas não recebidas.*

Também há disposição específica para o pagamento proporcional de PLR para empregados admitidos após o início do ano, de acordo com a cláusula sétima.

O referido Anexo I (fl. 1.190) trata do índice de lucratividade do Banco e do índice de lucratividade efetiva, mencionando como eles devem ser apurados inclusive com exemplo numérico.

Já o Anexo II dispõe acerca das regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, esclarecendo que: (i) os empregados farão jus ao recebimento de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, bem como que (ii) a PLR será composta tanto pelo valor decorrente do lucro auferido pelo Banco, combinado com a avaliação PS, a qual varia em cinco faixas (PS1 - excelente - acima de 4x o limite máximo; PS2 - muito satisfatório - até 4x o limite; PS3 - satisfatório - até 2x o limite máximo e PS 4 - insatisfatório ou não satisfatório - não há fator multiplicador). Na hipótese de classificação EXCELENTE, poderá o empregado receber valor superior ao teto estabelecido acima.

Na prática, restou demonstrado que a avaliação de desempenho individual foi feita pelos responsáveis já durante a fiscalização (vide respostas aos Termos de Intimação 8 e 9 - fls. 1.233 e seguintes).

Mais precisamente, a Recorrente diz e comprova que possui sistema informatizado complexo, tendo adotado metodologia de avaliação 360 graus, em que, “...Com base em critérios e metas já pré-definidos, cada empregado preenchia sua auto-avaliação e também era avaliado por seus superiores e colegas. Em contrapartida, esse mesmo empregado avaliava seus pares e superiores”. Esclarece que o preenchimento das avaliações era feito diretamente nos sistemas, cujo acesso era realizado mediante senha individual e intransferível.

Conforme Manual explicativo, havia competências às quais eram atribuídas notas que variavam de 1 a 5 (Ultrapassou muito, Ultrapassou, Atingiu, Atingiu parcialmente e Não atingiu), relacionadas ao atendimento das metas; e também gradações que variavam de “A” a “E”, relacionadas com a visão global das competências (Ultrapassa muito o perfil, Ultrapassa o perfil, Atende o perfil, Abaixo do perfil e Muito abaixo do perfil).

Os critérios, então, eram combinados e processados pelos sistemas PMM (“*Performance Measurement & Management*”) e PS (“*Performance Segmentation*”), os quais apresentavam uma nota final ao empregado avaliado. Ato contínuo, tais resultados eram submetidos à aprovação de um Comitê de Avaliação, que ajustava a faixa de avaliação individual de cada empregado de acordo com o previsto no Plano de PLR.

Assim, em linhas gerais, os critérios gerais do plano era sopesado com a avaliação (performance individual), levando em conta o quanto cada empregado contribuiu para a formação dos resultados e, dentro da faixa de avaliação na qual cada empregado se enquadrou, calculava-se quantos salários seriam percebidos por cada colaborador.

Ora, diante desse conjunto probatório, percebo que o Acordo Coletivo relativo ao pagamento de PLR (AC 2007) não estava, como quer fazer crer a fiscalização, desprovido de regras claras e objetivas necessárias à fixação do direito do trabalhador a esta participação. Muito pelo contrário, os critérios que nortearam a definição das participações sempre estiveram previstos de forma transparente, é de conhecimento dos funcionários e nunca foram colocados em xeque.

Segundo penso, a objetividade e clareza da PLR ora analisada está presente em face dos seus três critérios combinados: (i) índice de lucratividade do banco; (ii) programa de metas gerais - Anexo II; e (iii) avaliação de desempenho individual traçado por seu programa PMM e PS.

A autoridade fiscal, a propósito, registra no próprio TVF a existência de regras claras e objetivas gerais no plano. Veja-se:

4.16. O Acordo Coletivo lavrado em 2007 condiciona o pagamento da PLR à existência de lucro ao fim do ano-calendário no BTG Pactual, e desde que atingido o seu índice de lucratividade, cujo cálculo é descrito em seu Anexo I. Conforme o item 4.8 acima, este índice é apenas um dos elementos a se considerar no pagamento da PLR por empregado. Como a lucratividade diz respeito à empresa como um todo, o valor final do índice não cria distinção na distribuição da PLR, porque é o mesmo para todos os empregados e não vai diferenciá-los. Embora não se possa negar a existência de regras claras de maneira geral, tais regras gerais não especificam o critério de

*cálculo adotado para **individualizar** o valor a ser recebido por cada empregado. Sendo assim, só nos resta tentar analisar os formulários de avaliação individual de cada um e seu impacto no valor pago, conforme as regras contidas no item 3.1 do Anexo II do Acordo, e levando em conta as informações apresentadas pela empresa.*

[...]

4.18. Como já foi dito, os formulários contêm, para cada empregado, opiniões pessoais de caráter subjetivo e descrições do trabalho empreendido pelo empregado ou seu papel na empresa, contendo elogios e, às vezes, críticas e pontos negativos. Em que pese várias das opiniões estarem grafadas em inglês, sem tradução, as que se encontram em português são suficientes para se constatar que não constituem critérios objetivos de avaliação individual. Opinião é, por natureza, subjetiva. Sendo assim, podem até ser consideradas para se atribuir uma nota a cada empregado, como efetivamente se fez, mas na ausência da atribuição de um valor que explique o cálculo das PLR's individuais, tal formulário é tão ineficaz quanto o Acordo Coletivo na clareza, concretude e objetividade das regras no cálculo dos valores pagos, conforme exigido pelo § 1º do Art. 2º da Lei 10.101/2000

Como se observa, não há que se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em mera discordância da autoridade fiscal em relação aos procedimentos eleitos pela Recorrente na dinâmica das avaliações individuais¹.

Vale dizer, a insurgência fiscal, na verdade, repousa tão somente na constatação de que os valores pagos a título de PLR para um determinado grupo de empregados selecionado não são uniformes e ultrapassaram os valores máximos com base em avaliações subjetivas e sem respaldo em nenhuma fórmula matemática.

Não concordo, porém, com esse racional.

Em primeiro lugar, vale assinalar que o Acordo Coletivo da PLR permite, conforme visto, que, *na hipótese de classificação EXCELENTE, poderá o empregado receber valor superior ao teto estabelecido acima.*

Nada impede, ademais, a estipulação de valores diferenciados entre os empregados, ainda mais em se tratando de mercado financeiro no qual o desempenho individual é determinante para a geração dos lucros dentro do campo de cada atuação.

A apresentação de detalhamento da composição individual dos valores pagos, assim como a necessidade de oferecer uma fórmula matemática para cada um dos valores pagos a este título, não decorrem da lei e, por isso, não poderiam ser causas para a glosa de toda a despesa incorrida a título de PLR.

¹ Nesse ponto não se pode perder de vista que a Fiscalização critica o sistema de avaliação, de posse das avaliações. Isto é importante para demonstrar que as avaliações existem e tem suporte no Acordo, ainda que analiticamente possa conter falhas ou eventuais omissões.

Nesse sentido, aliás, se manifestou o auditor fiscal que restou vencido no julgamento de primeira instância, conforme atesta o seguinte trecho de sua declaração de voto:

Conforme se extrai da leitura do Termo de Verificação Fiscal, as despesas com PLR foram consideradas indedutíveis, em razão do descumprimento do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000. Segundo entendimento do Auditor-Fiscal atuante, o Acordo Coletivo firmado pela Interessada com os seus empregados não estabelece regras suficientemente claras, que permitam identificar o critério de cálculo adotado para a individualização dos valores pagos.

Primeiramente, devo confessar que não estou inteiramente convencido do descumprimento do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000. Sem deixar de reconhecer, em momento nenhum, o mérito do trabalho de investigação levado a efeito pelo Auditor-Fiscal atuante, tenho, no entanto, uma particular dificuldade de aceitar que o Fisco possa perquirir da legitimidade dos critérios de avaliação usados pela empresas em relação aos seus empregados, quando estes critérios resultam da livre negociação das partes.

É indiscutível que as regras para pagamento da PLR devem ser claras e objetivas. A finalidade de tal exigência, todavia, do ponto de vista da Administração Tributária, é apenas assegurar que as verbas pagas aos empregados tenham efetiva natureza de participação nos lucros e resultados, evitando, assim, que o instituto seja usado para disfarçar complementos salariais ou mesmo distribuições graciosas ou discriminatórias. Fora daí, penso que não cabe ao Fisco questionar se determinado empregado recebeu pouco ou muito, ou se os critérios de avaliação foram excessivamente subjetivos.

Com efeito, o plano de metas do contribuinte para a participação nos resultados levou em consideração o desempenho total (o lucro do Banco) e o desempenho individual do empregado (performance). Nada mais natural, contudo, que os valores que sejam pagos possam ser iguais, próximos ou distantes, considerando os atributos profissionais pessoais combinado com o atingimento das regras gerais traçadas.

Por mais preconceito que se tenha aos valores individualmente considerados, o fato é que, no ano atuado (2007), o contribuinte (Banco) apurou R\$2,6 bilhões de lucro (cf. DIPJ de fls. 1.846), tendo sido destinados R\$ 578 milhões - que corresponde a aproximadamente 22% - ao pagamento de PLR aos empregados.

O Acordo base da PLR atende os requisitos tal como dispostos na lei e, de uma forma global, estão consistentes e são razoáveis segundo meu entendimento. A meu ver houve um excesso de formalismo na busca de encontrar um denominador lógico individualmente considerado ou uma composição analítica de cada uma das avaliações questionadas, o que nem sempre se revela viável e de fácil produção diante da complexidade do sistema e da livre iniciativa no que diz respeito à manipulação dos dados de base.

A propósito, é oportuno frisar que a natureza deste mesmo PLR foi confirmada quando da análise da incidência de contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos, as quais foram afastadas por meio do Acórdão n. 2301-004.063. Transcrevo abaixo o seguinte trecho do voto condutor, o qual concordo e também acolho como razões de decidir:

[...] a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação de regência. Ou seja, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

[...]

Com veemência sustenta a Recorrente que os Acordos e Convenções Coletivas firmados entre elas e os Sindicatos das respectivas categorias contemplavam regras claras e objetivas, ainda que de maneira geral, isto também reconhecido pela própria fiscalização, bem como as demais condições necessárias à validade do programa de PLR sob análise, não se prestando a simples ausência de apresentação de memórias de cálculos individuais a desnaturar todo àquele programa, mesmo porque tal fato, ainda que verdadeiro em parte, não representa falta de regras claras e objetivas, mas, sim, falha por parte dela (Recorrente) na demonstração perante a Fiscalização da maneira como se atingiu tais valores pagos aos empregados.

[...]

Não olvidemos que é exatamente isto que se trata nos presentes autos e na hipótese vertente, onde a própria fiscalização reconheceu no Relatório Fiscal que os Acordos e Convenções Coletivas firmados entre a contribuinte e os respectivos Sindicatos possuíam regras claras e objetivas, as quais não puderam ser totalmente aferidas nos autos, em face da não apresentação de documentos solicitados à empresa, notadamente memórias de cálculos individuais, o que atrai ao Fisco o dever/poder de promover o lançamento com base na presunção legal inscrita no artigo 33, Par. 3, da Lei n. 8.212/91, como acima circunstanciadamente demonstrado. Assim não tendo a fiscalização procedido, carece de motivação os Autos de Infração, impondo seja decretada sua improcedência.

[...]

Às fls. 33 do Relatório Fiscal, item 4.16 a Fiscalização reconhece a existência de regras claras de maneira geral, mas ela a desconsidera porque as regras devem ser claras de maneira individual.

Ora, peço a máxima vênia ao nobre Fiscal, mas ele colocou-se como legislador, não como executor da lei, porque a lei de regência fala em regras claras e objetivas, NÃO CITA QUE ELAS DEVEM SER INDIVIDUALIZADAS.

Tenho que o fato de o Fiscal ter reconhecido a existência de regras claras e objetivas de MANEIRA GERAL, demonstra que a

Recorrente acudiu as exigências da Lei 10.101/2000, mormente o 1 do artigo 2. E, com toda a vencia à Fiscalização, a legislação é que dirime o comportamento do contribuinte.

[...]

Referente ao sistema de avaliação de desempenho da Recorrente, quando a Fiscalização aduz que as avaliações realizadas pelos funcionários dela apresentavam opiniões pessoais e subjetivos, o que, por si só seria suficiente para desfigurar o PLR, eis que descaracterizava os sistemas PMM e PS como métodos objetivos de avaliação individual, penso ser uma consideração descabida, porque os conceitos de desenvolvimento pessoal é exatamente neste sentido de desenvolver opiniões e comentários pessoais, que por sua natureza são subjetivos.

Ao contrário da decisão de piso e da Fiscalização, penso que ao preencher as avaliações e colocar seu parecer, permite aos empregados (superiores, iguais, subordinados) criarem os seus objetivos e com base nisto era formada a nota. Isto é conhecido em qualquer empresa e tratado desta forma, mormente nas empresas de desenvolvimento pessoal.

[...]

Como se observa nos autos em tela, não há que se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em simples discordância da autoridade fiscal em relação aos procedimentos eleitos pela Recorrente e demais partes envolvidas na elaboração de PLR.

E, a Casa vem consolidando a jurisprudência administrativa no sentido não caber ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaçá-las em razão de eventual discordância.

Portanto, cabe à autoridade fiscal exclusivamente verificar se os pressupostos inscritos na Lei n. 10.101/2000 foram observados e se as regras entre as partes estão sendo cumpridas por ocasião do pagamento da PLR, sendo defeso adentrar aos aspectos substanciais dos acordos, mormente em virtude de não deter conhecimento da rotina da empresa e não ter participação nas tratativas.

*Na hipótese dos autos, conforme restou circunstanciadamente demonstrado, de fato houve observância a existência de regras claras e objetivas e, o simples fato de a empresa de aprofundar mais nesse regramento de maneira interna, a partir de **programa próprio de avaliação de desempenho de todos os seus empregados consolidado no "Sistema PMM e OS"**, não é capaz de macular o PLR, sobretudo quando se comprova que os funcionários a serem beneficiados **são cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, como se vislumbra no caso em tela.***

Mais a mais, a maioria dos Acordos e/ou Convenções Coletivas são elaboradas por Sindicatos das respectivas categorias de maneira ampla, o que não impede as empresas participantes de

melhor aclarar o regramento geral preestabelecido levando em consideração suas especificidades, conquanto que não contrarie os termos do Acordo.

Em outras palavras, a partir de um Acordo e/ou Convenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidade as peculiaridades de cada uma, conquanto que tais diretrizes, igualmente, sejam de conhecimento de todos os funcionários, com o fito de lhes conferir a devida segurança de que receberão sua participação nas hipóteses de atingimento das metas/objetivos estabelecidos.

E, como o fiscal autuante, nada declinou a respeito de eventual não conhecimento dos empregados das regras e metas acordadas, mister considerar que todos eles tiveram acesso aos termos e condições para o recebimento da PLR.

Ademais, qualquer avaliação terá sentimento pessoal e subjetivo, porque é questão de fórum íntimo, respeitado pelos gestores de pessoal.

Com razão a Recorrente.

Quanto a fórmula matemática, peço vênia novamente, mas não se deve considerar a tal exigência, porque o executor da lei está pondo-se como Legislador, eis que a legislação não fala em apresentação de nenhuma fórmula matemática para se definir critérios de pagamento de PLR.

Para este singelo Julgador os critérios são definidos: valores mínimos a serem pagos, benefícios a empregado que tenha assiduidade; realização de trabalho extraordinário; comportamento, etc..

Agora, fórmula matemática não é critério e tão pouco regras claras, razão pela qual não está na lei.

Caminhando nessa mesma direção, entendo que deve ser afastada a glosa das despesas com a PLR, uma vez que foram pagas em obediência aos requisitos legais.

Relativamente aos pagamentos incluídos no bojo do referido programa, mas destinados a estagiários e a bônus de contratação/admissão (*hiring bonus*), ainda que de fato não sejam passíveis de qualificação enquanto PLR, o tratamento fiscal deve ser aferido em face da sua natureza de contraprestação do trabalho.

Segundo penso, tais pagamentos constituem verba remuneratória, caracterizando despesas operacionais, pois necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, nos termos do artigo 299² e 462³, ambos do RIR/99.

² Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

A despesa com a contratação de funcionários e com pagamentos aos estagiários são nítidas despesas operacionais, não havendo nenhum indício ou argumento trazido pela fiscalização que descaracterize a normalidade e usualidade nessa prática. Pelo contrário, tais dispêndios foram pagos a profissionais contratados para trabalhar para o Banco (Recorrente), que efetivamente prestaram serviços e que possuem relação direta com o desenvolvimento do objeto social.

Dessa forma, os encargos com custos e despesas relacionados ao departamento pessoal, seja na contratação de funcionários "talentosos" ou no contexto da relação de estagiário firmada, caracterizam gastos necessários, o que autoriza concluir por sua dedutibilidade.

De qualquer forma, sequer há de se considerar o bônus de contratação figura típica no presente feito, haja vista que, muito embora a contribuinte tenha explicitado nesse sentido no decorrer do procedimento fiscal, o lançamento foi feito como se PLR fosse, o que no entendimento deste Relator não prospera.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, a fim de cancelar integralmente a exigência de IRPJ formulada.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

³ Art. 462. Podem ser deduzidas do lucro líquido do período de apuração as participações nos lucros da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 58):

I - asseguradas a debêntures de sua emissão;

II - atribuídas a seus empregados segundo normas gerais aplicáveis, sem discriminações, a todos que se encontrem na mesma situação, por dispositivo do estatuto ou contrato social, ou por deliberação da assembléia de acionistas ou sócios quotistas;

III - atribuídas aos trabalhadores da empresa, nos termos da Medida Provisória nº 1.769-55, de 1999 (art. 359).