



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721143/2015-09
ACÓRDÃO	2102-003.588 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	4 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BTG PACTUAL GESTORA DE RECURSOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/10/2011

ACÓRDÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. ALEGAÇÃO DE DEFESA. OMISSÃO. INOCORRÊNCIA.

Rejeita-se a alegação de nulidade quando a decisão recorrida apreciou todas as questões relevantes deduzidas na impugnação, à luz da motivação do lançamento fiscal, e as razões de decidir são suficientes para embasar a conclusão adotada pelo órgão julgador.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCENTIVO DE ATRAÇÃO INICIAL. NATUREZA REMUNERATÓRIA. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias o bônus de contratação, chamado de Incentivo de Atração Inicial, pago por ocasião da contratação do empregado a fim de atrair e manter o trabalhador no quadro da empresa por um período mínimo previamente ajustado.

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

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. MECANISMOS DE AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO DO ACORDADO.

A fim de verificar a regularidade e conformidade entre os valores dos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados e os parâmetros fixados no instrumento decorrente de negociação coletiva, incumbe à empresa, quando intimada pela fiscalização tributária, disponibilizar a documentação comprobatória dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Súmula CARF nº 108)

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer de ofício da alegação de nulidade material sobre pagamentos realizados a diretor empregado, questão arguida apenas na sustentação oral. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Relator e Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 07-38.618, de 28/06/2016, prolatado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), cujo dispositivo considerou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, porém manteve integralmente o crédito tributário lançado pela fiscalização (fls. 630/658):

O acórdão está assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de “bônus de contratação” a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição previdenciário.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

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

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de “bônus de contratação” a profissional, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário-de-contribuição previdenciário.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, integra a base de cálculo das

contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Relatório Fiscal

Extraí-se do Relatório Fiscal que a autoridade tributária lavrou 2 (dois) Autos de Infração (AI), relativos às competências de 02/2011 a 10/2011, nos quais são exigidas (fls. 21/50):

(i) contribuições previdenciárias patronais, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 02/10);

(ii) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 02/10); e

(iii) contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados (fls. 11/20).

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

(i) pagamentos a segurados empregados e diretores não empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR); e

(ii) pagamentos a segurados empregados, a título de bônus de contratação.

Participação nos Lucros ou Resultados

Quanto aos pagamentos a título de PLR, o agente fiscal vinculou as irregularidades ao acordo coletivo firmado entre o Grupo BTG Pactual, Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e Sindicatos dos Bancários e Financiários de São Paulo, do Rio de Janeiro e de outros Estados, assinado em 09/12/2009, que denominou de Acordo Próprio (itens 6 a 68, do Relatório Fiscal).

Em razão da cláusula de prorrogação automática, a vigência do acordo coletivo foi estendida para os anos de 2009 e 2010, cujos valores foram pagos em 2010 e 2011, respectivamente.

Segundo a autoridade tributária, os Anexos I e II do Acordo Coletivo possuem regras claras relativamente ao cálculo do índice de lucratividade e à fixação dos direitos à participação e aos programas de metas. Entretanto, em vários momentos as regras podem ser alteradas por mera liberalidade da empresa (fls. 191/199).

No caso do Anexo I, que trata do índice de lucratividade do banco e índice de lucratividade efetiva, o item 5 determina que a participação corresponderá a 25% do resultado líquido antes do imposto renda. No item seguinte, é facultada a utilização de percentual superior, sem constituir descumprimento das regras do acordo.

O Anexo II versa sobre as regras quanto à fixação dos direitos à participação e ao programa de metas. Ao delimitar um intervalo de salários mensais que os empregados poderiam receber a título de PLR, com base em seu desempenho, o item 2 autorizou que o limite máximo poderia ser excedido. Nos itens seguintes, o acordo prevê a possibilidade de distribuição aos trabalhadores de até 4 (quatro) vezes o limite máximo, ou ainda, um valor acima disso, sendo totalmente discricionário.

Intimada a apresentar a memória de cálculo dos valores, a empresa autuada respondeu que a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, não contém determinação para demonstrar os cálculos matemáticos como condição para pagamento da participação nos lucros ou resultados. Diante disso, a fiscalização tributária concluiu pela inviabilidade de atestar a conformidade dos valores pagos com as regras do acordo coletivo.

Outrossim, a fiscalização tributária identificou pagamentos de valores elevados a título de PLR, com significativa disparidade em relação àqueles pagos a título de salário mensal, equivalente a uma proporção média de 45,87 vezes as verbas salariais. Para a autoridade fiscal o pagamento de valores elevados para a PLR configura remuneração variável e substitui a remuneração devida mensalmente.

Por último, o agente fiscal considerou os diretores do BTG Pactual como administradores, na condição de contribuintes individuais, com incidência de tributação sobre os valores recebidos a título de PLR. Os pagamentos a diretores não empregados não encontram respaldo nas disposições da lei específica que trata da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração.

Bônus de Contratação

Em relação ao bônus de contratação, o agente fiscal identificou que a empresa efetuou pagamentos chamados de Incentivo de Atração Inicial no ano de 2011 (itens 69 a 78, do Relatório Fiscal).

Explicou que o pagamento da verba faz parte do pacote de remunerações com o propósito de atrair talentos e incentivar o empregado a manter seu vínculo profissional com a instituição financeira, possuindo natureza de gratificação ajustada.

O montante do bônus de contratação é recebido em contrapartida à prestação de serviços e manutenção da relação de emprego e, na hipótese de desligamento antes de 12 (doze) meses, o valor pago pela empresa deverá ser devolvido proporcionalmente, conforme atestam as cartas propostas juntadas aos autos (fls. 204/249).

Impugnação

Ciente da lavratura dos autos de infração, em 21/12/2015, a empresa autuada impugnou o lançamento fiscal no dia 20/01/2016 (fls. 57/60 e 259/260).

Em síntese, a autuada apresentou os seguintes argumentos de fato e de direito para a improcedência do crédito tributário, acompanhados de prova documental (fls. 261/321 e 396/622):

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

(ii) à luz da Lei nº 10.101, de 2000, a mera possibilidade de alteração do percentual do resultado líquido antes do imposto de renda, a ser distribuído a título de PLR, não é capaz de desqualificar a higidez do acordo coletivo, atraindo a tributação dos pagamentos. Além do que a distribuição observou, na prática, o limite de 25% previsto na cláusula 5 do Anexo I do Acordo Coletivo;

(iii) foram cumpridos os limites mínimo e máximo de salários para pagamento individual da PLR aos trabalhadores, inclusive quando superado o limite de 100 salários;

(iv) a disparidade entre salário e PLR é natural, considerando as finalidades distintas de pagamento. O primeiro, é fixo e mensal; o segundo, variável em razão das regras do instrumento decorrente de negociação coletiva;

(v) a Lei nº 10.101, de 2000, não determina o pagamento homogêneo de PLR a todos os funcionários;

(vi) é legítimo o pagamento a título de PLR a diretor da empresa, revestido da condição de segurado empregado, desvinculado da remuneração, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000;

(vii) as verbas pagas a título de bônus de contratação não caracterizam contraprestação de serviços, nem tiveram habitualidade, dado o único pagamento em favor de cada beneficiário no ano de 2011; e

(viii) é indevida a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão de primeira instância acolheu, em parte, a impugnação apresentada, especificamente quanto à condição de segurado empregado do diretor Marcelo Pechinho Hallack, afastando a alegação fiscal de que exercia a função como contribuinte individual.

Nada obstante, foi mantida a incidência de tributação sobre os valores recebidos a título de PLR pelos mesmos fundamentos dos pagamentos aos demais empregados, em razão do descumprimento dos requisitos previsto na Lei nº 10.101, de 2000.

Recurso Voluntário

Intimada da decisão de piso em 04/11/2016, a empresa apresentou recurso voluntário, protocolado no dia 25/11/2016 (fls. 659/663).

Em preliminar, alega a nulidade do acórdão recorrido, em razão da falta de apreciação de matéria da impugnação no tocante à existência de regras claras e objetivas no acordo coletivo.

Quanto ao mérito, na parte que restou vencido, o sujeito passivo repete as razões trazidas na peça de impugnação, em exercício de dialética recursal para refutar os argumentos da decisão recorrida que manteve integralmente o crédito tributário lançado (fls. 664/704).

A Procuradoria da Fazenda Nacional não apresentou contrarrazões.

É o relatório, no que interessa ao feito.

VOTO

Conselheiro **Cleber Alex Friess**, Relator

Juízo de admissibilidade

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

Sustentação Oral

Por ocasião da sustentação oral, o patrono da recorrente alegou a nulidade material da autuação fiscal relativa aos pagamentos de PLR realizados aos diretores empregados, autuados na condição de contribuinte individual.

Considerando que o lançamento enquadrou o diretor empregado Marcelo Pechinho Hallack como contribuinte individual, inviável a decisão recorrida manter a autuação com base no descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, dado que os fundamentos se referem aos pagamentos realizados aos segurados empregados.

Requeru o reconhecimento de ofício do vício, por se referir à essência do ato administrativo de lançamento.

Pois bem.

Não se trata de questão de ordem pública, cognoscível de ofício a qualquer tempo pelo órgão julgador.

A autoridade fiscal fundamentou o lançamento de ofício tanto em relação aos pagamentos de participação nos lucros ou resultados realizados aos contribuintes individuais, quanto aos segurados empregados.

A alegação de que o acórdão de primeira instância alterou a acusação motivacional do lançamento tributário, em relação aos pagamentos feitos a Marcelo Pechinho Hallack, é matéria interpretativa e, portanto, sujeita à preclusão, em que se exige a provocação tempestiva do colegiado para exame.

Logo, a alegação de nulidade material sobre pagamentos realizados a diretor empregado, arguida apenas na sustentação oral, não deve ser conhecida de ofício.

Preliminar

Nulidade da decisão recorrida

Em seu recurso voluntário, a empresa alega que a decisão recorrida deixou de se manifestar sobre questão trazida com a impugnação referente à existência de regras claras e objetivas no acordo coletivo.

A empresa autuada afirma que (Item III.1, do Recurso Voluntário):

(...)

16. Padece de nulidade o v. acórdão recorrido, em razão da falta de apreciação da Impugnação no tocante à existência de regras claras e objetivas no ACT 2010/2011.

17. Basicamente, a D. Autoridade Fiscal reconheceu a presença de regras claras e objetivas no ACT 2010/2011, mas discordou das previsões que permitiriam (i) a alteração do montante a ser pago/distribuído a título de PLR; e (ii) a alteração do limite máximo individual da PLR, pelo que a ora Recorrente demonstrou que a mera possibilidade, em tese, de alteração do percentual do resultado líquido antes do IRPJ, a ser distribuído a título de PLR, não torna insubsistente o ACT, tampouco desqualifica a PLR autuada, à luz da Lei nº

10.101/00, inclusive porque tal regra não foi alterada, na prática, mas sim a cumprida *ipsis literis*.

18. Ocorre que a D. Instância Julgadora a quo não se manifestou sobre a questão, asseverando apenas que "a lei exige que todos os critérios e condições sejam estipulados, de forma clara e objetiva, de modo a não gerar dúvidas aos empregados quanto aos fatores que serão considerados no pagamento da PLR", sendo certo que, in casu, os valores distribuídos a título de PLR não se enquadrariam na Lei nº 10.101/00 em razão da grande disparidade entre os valores pagos mensalmente e a título de PLR. Veja-se:

(...)

Tal omissão do órgão julgador leva à nulidade do acórdão de primeira instância, salvo se o colegiado puder decidir o mérito a favor da recorrente, a quem aproveitaria o ato nulo.

Sem razão.

Em primeiro lugar, ao contrário da afirmação do recurso voluntário, a autoridade lançadora não reconheceu a presença de regras claras e objetivas no Acordo Coletivo de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 191/199).

Com efeito, a fiscalização tributária declarou que os Anexos I e II do Acordo Coletivo possuíam regras claras, que, no entanto, poderiam ser modificadas por mera liberalidade da empresa. Em outras palavras, afirmou o agente lançador que o instrumento decorrente de negociação coletiva estava revestido de subjetividade na fixação dos valores a título de PLR.

Senão vejamos (fls. 26):

(...)

14. Embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade do Banco e Índice de Lucratividade efetiva e regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, em vários momentos estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade da empresa como observamos a seguir:

(...)

(Destaquei)

No acórdão de primeira instância, a fim de retratar fielmente a motivação do lançamento fiscal, o órgão julgador reproduziu os itens 9 a 24, 31 a 33, 39 a 40, 44 a 49, 54, 57, 67 a 69, 72 e 74 a 78 do Relatório Fiscal, os quais incluem, dentre outros, os tópicos denominados pela autoridade fiscalizadora de "Das Regras Claras e Objetivas" e "Da Substituição da Remuneração" (fls. 633/637).

Os itens 14 a 19 do Relatório Fiscal abordam especificamente os Anexos I e II do Acordo Coletivo, sobretudo quanto (i) à PLR calculada com base no percentual do resultado

líquido antes do imposto de renda e (ii) aos limites mínimo e máximo de salários mensais que os empregados terão direito a título de PLR, conforme desempenho individual.

No voto-condutor da decisão recorrida o órgão julgador examinou a incidência de contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros ou resultados. Ali, restou consignado (fls. 643/644):

(...)

1 – DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE O PRL

A autoridade lançadora destaca que, embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade e quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, essas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade. Relata, inclusive, que o próprio Banco afirma, no Anexo II do Acordo firmado, que **seria prematuro estabelecer uma remuneração fixa.**

O Banco BGT discorda da exigência em apreço, argumentando que não ocorreu violação à Lei nº 10.101/00 e que os fundamentos da autoridade lançadora são insubsistentes, quais sejam: a) possibilidade potencial de alteração dos limites quantitativos da PLR a ser pago e b) discrepância entre o valor de salários e de PLR pagos.

(...)

De acordo com o art. 1º da lei nº 10.101/2000, a PLR é o instrumento de que as empresas se pautam para integrar capital e trabalho e estimular a produtividade de seus empregados. Este instrumento traduz-se na distribuição de recompensas pecuniárias aos empregados que a elas fizerem jus e deve seguir critérios claros e objetivos, definidos não unilateralmente pela empresa, mas em conjunto com os próprios empregados, sob a fiscalização e interveniência de seu sindicato laboral, em instrumento próprio, arquivado na sede do sindicato, à disposição dos interessados. Diferentemente disso, as participações poderiam beneficiar uns poucos em detrimento dos restantes, ou transformar-se em veículo para pagamento de benefícios diversos e liberalidades, desvirtuando a finalidade do instituto e distorcendo o resultado fiscal.

Cabe destacar que a supracitada lei não exige que sejam previamente definidos os valores individuais que cada empregado receberá a título de PLR, e tampouco exige a estipulação de fórmulas para aquele fim; O que a lei exige é que todos os critérios e condições sejam estipulados, de forma clara e objetiva, de modo a não gerar dúvidas aos empregados quanto aos fatores que serão considerados no pagamento da PLR.

Dado que a participação nos lucros e resultados é uma faculdade e não uma imposição, o valor pago somente estará fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se respeitarem as disposições prevista nos termos da Lei nº 10.101/2000, em vigor na época dos fatos.

Dessa maneira, ao teor dos fatos narrados, constata-se o uso indevido da PLR como um instrumento de política salarial, por parte da Empresa, caracterizando-se como uma remuneração “variável”. Isso é tão notório que quando se analisa a sua folha de pagamento, comparando o valor pago mensalmente ao empregado a título de salário com o valor a ele distribuído a título de PLR, verifica-se a grande disparidade que ocorre. Pelo que se comprova do trecho do relatório fiscal, a seguir colacionado:

(...)

O mesmo se verifica quando da análise do Acordo Coletivo de Participação nos Lucros ou Resultados, ou Acordo Próprio, que prevê no item 3.1 a possibilidade de se distribuir até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso.

(...)

É incontestável tratar-se de uma política gerencial, que atenda as expectativas da Autuada, cujo foco é ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial. Isto é, estaria exercendo uma política salarial compatível com o mercado e ao mesmo tempo se beneficiando da norma isentiva que o livra dos encargos sociais.

(...)

(Sublinhei)

Com base nos fatos descritos pela fiscalização, a decisão recorrida concluiu que a empresa utilizou a PLR como instrumento de política gerencial para pagamento de remuneração salarial variável, confirmada pela disparidade dos valores em comparação ao salário mensal dos trabalhadores.

A interpretação sistêmica dos fundamentos do acórdão de primeira instância não deixa dúvidas que o órgão julgador entendeu pela inobservância do requisito legal de regras claras e objetivas, inclusive destacou a possibilidade de distribuição de valores acima do limite máximo estabelecido no Acordo Coletivo.

Do mesmo modo, ainda que nos fundamentos do voto-condutor não haja expressa menção à alteração do percentual do resultado líquido antes do imposto de renda, a ser distribuído a título de PLR (Anexo I), extrai-se que considerou tal aspecto como descumprimento da Lei nº 10.101, de 2000. O órgão julgador não fez ressalva, nem demonstrou divergência em relação à acusação fiscal; pelo contrário, anuiu com o relato fiscal.

Após avaliar as provas juntadas aos autos, o órgão julgador registrou como razões de decidir os pontos mais relevantes para expressar sua convicção, dentre eles a disparidade de valores entre PLR e salário mensal e a possibilidade de distribuição de até quatro vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso (Anexo II).

O julgador não está obrigado a se pronunciar de forma expressa sobre todas as questões suscitadas pelas partes para o deslinde da controvérsia, desde que as razões adotadas no voto sejam suficientes para embasar a conclusão a que chegou. No presente caso, chegou à conclusão de que “as verbas pagas pela Impugnante a título de PLR não se enquadram na precitada moldura legal e, portanto, devem ser tributadas, (...)”

Por outro lado, não há que se falar em omissão quando determinado argumento é incapaz de infirmar a conclusão do julgado. Nessa hipótese, também não se cogita de preterição do direito de defesa.

Tomando por referência a linha interpretativa do acórdão, é indubitável que a decisão recorrida está em harmonia com sua fundamentação, inexistente carência de motivação intrínseca ou extrínseca.

Ao mesmo tempo, a alegada omissão no pronunciamento sobre todas as questões de defesa apontadas na impugnação se mostra claramente ineficaz para que o órgão julgador inaugural reconhecesse a presença de regras claras e objetivas no Acordo Coletivo, e seus anexos, como pretendido pela impugnante.

Rejeita-se a preliminar de nulidade da decisão administrativa.

Mérito

a) Participação nos Lucros ou Resultados

De início, cumpre dizer que a interposição do recurso voluntário devolve à instância superior toda a matéria alegada pela recorrente, nos limites da sua impugnação, cabendo ao órgão julgador apreciar e julgar à luz dos fundamentos do lançamento fiscal e do acervo probatório carreado aos autos pelas partes.

Diferentemente da impugnação, o apelo recursal não contém tópico específico sobre a PLR paga a diretores administradores, na condição de contribuintes individuais (diretores não empregados).

De qualquer sorte, aplicar-se-ia ao tema a Súmula CARF nº 195, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024:

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

No caso dos segurados empregados, a autoridade lançadora detalhou as razões para a constituição de crédito tributário relativo aos pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados nos itens 6 a 36 do Relatório Fiscal. A fiscalização justificou haver descumprimento de requisitos previstos na legislação específica, isto é, nos art. 2º, § 1º, e art. 3º, “caput”, ambos da Lei nº 10.101, de 2000 (fls. 22/45).

Extrai-se os seguintes fundamentos para a lavratura dos autos de infração, em que a fiscalização reputou os pagamentos vinculados à remuneração:

(i) possibilidade de a empresa utilizar percentual superior a 25% do resultado líquido antes do imposto de renda, com base no índice de lucratividade, para fins de distribuição a título de PLR, sem que se considere descumprimento das regras do Acordo Coletivo (itens 14 e 15);

(ii) inexistência de limite para o pagamento a título de PLR, que poderá chegar a até quatro vezes o valor máximo estabelecido no Acordo Coletivo, ou ainda, um valor acima disso, sendo totalmente discricionário os valores pagos (itens 16 a 19);

(iii) falta de atendimento à intimação para apresentar a memória de cálculo dos valores pagos aos trabalhadores, o que tornou inviável verificar a adequação dos valores às regras do Acordo Coletivo (itens 20 a 22); e

(iv) os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados pela empresa tem a natureza de substituição da remuneração, confirmada pela grande disparidade com o salário mensal dos trabalhadores (itens 24 a 36).

O recurso voluntário procura demonstrar que na elaboração do Acordo Coletivo, assim como na sua execução, foram observados os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, notadamente sob o quesito da existência de regras claras e objetivas.

Expõe que a autuação fiscal se limitou a aspectos específicos, em razão da mera possibilidade teórica de alterações no instrumento decorrente da negociação coletiva que não desqualificam a natureza dos pagamentos a título de PLR, razão pela qual a decisão recorrida deve ser reformada para cancelar o lançamento.

Pois bem.

Começamos por transcrever a Lei nº 10.101, de 2000, na parte mencionada pela fiscalização tributária:

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

O Acordo Coletivo entre o Grupo BTG Pactual S/A e as Entidades de Trabalhadores nos Ramos Bancário e Financeiro, assinado em 09/12/2009, estipula, fundamentalmente, dois critérios para pagamento da PLR, conforme Anexos I e II, que combinados determinam o direito ao recebimento da participação nos lucros: (i) índice de lucratividade e (ii) avaliação de desempenho individual (fls. 191/199).

Reproduzo a Cláusula Quinta:

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:

(iii) avaliação de desempenho individual.

Parágrafo Primeiro — Os valores estabelecidos no Anexo II representam um mínimo, 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.

O Anexo I trata do índice de lucratividade do Grupo BTG Pactual S/A, medido de acordo com a variação apresentada em patrimônio líquido. Quando o patrimônio líquido do ano da avaliação for superior ao patrimônio ajustado, estará atingido o índice de lucratividade do banco e coligadas, hipótese que 25% do resultado líquido antes do imposto de renda ou, eventualmente, percentual superior, será destinado ao pagamento de PLR.

Eis o Anexo I:

ANEXO I - ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE DO BANCO E ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE EFETIVA

1 — O índice de lucratividade do BANCO será medido de acordo com a variação apresentada em patrimônio líquido, conforme balancete especial levantado anualmente, levando-se em conta os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

(...)

4 — Considerar-se-á atingido o índice de lucratividade se o patrimônio líquido do ano em análise for superior ao patrimônio ajustado.

5 — A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes do IR.

6 — O BANCO poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento as regras do ACORDO de PLR.

Por sua vez, o Anexo II cuida das regras e dos critérios para o recebimento da PLR pelos trabalhadores. A título de PLR, quando alcançado o índice de lucratividade esperado, os empregados poderão receber entre 5 (cinco) e 100 (cem) salários mensais, chegando a 400 (quatrocentos) salários, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, conforme os resultados no período.

O incremento nos salários mensais, que excede o limite máximo de 100 salários, está atrelado ao resultado da avaliação individual do empregado, classificada como “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

Eis o Anexo II:

ANEXO II — REGRAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS À PARTICIPAÇÃO E PROGRAMA DE METAS

(...)

2 — Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

(...)

3.2 — Por fim, a PLR a ser distribuída será composta da seguinte forma: (i) pelo valor decorrente do lucro auferido pelo BANCO, conforme item 2, deste Anexo; (ii) combinado com a avaliação individual do EMPREGADO. O montante a ser distribuído a título de PLR levará em consideração os seguintes parâmetros:

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

Em qualquer caso, existem faixas de valores para recebimento. Desde a regra geral, variável entre 5 e 100 salários mensais, até para os conceitos “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”, quando será utilizado um fator multiplicador sobre o limite máximo de 100 salários mensais.

Como se observa, o valor da PLR não é fixo, tampouco equânime entre os empregados. Aliás, nisso não há irregularidade.

A parcela devida a cada empregado, representada pela expressão em moeda corrente, depende de cálculo matemático, pois leva em conta o resultado líquido antes do imposto de renda, bem como o resultado da avaliação individual.

De fato, é intuitiva a necessidade de uma planilha de cálculo, mesmo que contendo operações matemáticas básicas. O valor da participação nos lucros, por empregado, é obtido a

partir de um montante global avaliado com base em percentual do resultado líquido antes do imposto de renda. A quantia total do resultado líquido, passível de distribuição entre os trabalhadores, será dividida entre os empregados de forma desigual, respeitados a avaliação individual e o salário mensal.

Diante disso, a fiscalização solicitou a memória de cálculo dos valores pagos a título de participação. Regularmente intimada, a empresa não atendeu à intimação fiscal, oportunidade que afirmou inexistir obrigação legal de cálculo matemático como condição para o pagamento de participação nos lucros ou resultados.

Para melhor avaliação, a resposta da empresa (fls. 252/253):

A INTIMADA (Doc. nº 01), em resposta ao Termo de Intimação em epígrafe (Doc. nº 02), apresenta as avaliações dos empregados referentes aos anos de 2009 e 2010 (Doc. nº 03), que deram origem ao pagamento de PLR nos anos de 2010 e 2011, respectivamente, contendo os critérios utilizados para enquadrá-los na avaliação geral do empregado (Insatisfatório (IN), Não Satisfatório (NS), Satisfatório(S), Muito Satisfatório (MS) e Excelente (E)).

Nesse particular, ressalta-se que cada empregado é avaliado segundo mecanismos de apuração baseados no cumprimento de metas, competências e/ou habilidades, levando-se em consideração também os resultados da empresa, representado pelo índice de lucratividade, o que demonstra o cumprimento do item 2 do anexo II do acordo coletivo de PLR do Banco BTG Pactual S.A e Coligadas, bem como a existência de regras claras e objetivas do referido acordo.

Ademais, relativamente à apresentação de memória de cálculo dos valores distribuídos a cada empregado a título de PLR, não há na Lei nº 10.101/00 nenhuma obrigatoriedade de cálculo matemático como condição para o pagamento de PLR, mas tão somente a necessidade de regras claras e objetivas, tais como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ou seja, nem mesmo entre as mencionadas recomendações de critérios da Lei nº 10.101/00 encontra-se a obrigatoriedade de fórmula matemática que determine o valor a ser recebido por cada empregado individualmente.

Neste sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais — CARF, quando do julgamento do Processo Administrativo nº 16682.720449/2012-48, entendeu por afastar completamente a necessidade de um cálculo matemático como regra para distribuição de PLR.

Diante disso, vê-se que o requisito estabelecido pela referida norma foi cumprido pela Intimada na medida em que seu plano possui (i) metas e normas pré-estabelecidas de conhecimento por todos os funcionários, (ii) métrica de cálculo do PLR e ser pago baseado nas referidas metas e normas e (iii) efetivo pagamento do PLR dentro dos intervalos mínimo e máximo previstos no Anexo II do Acordo,

se considerado o quanto representam em termos de múltiplos salariais de cada um dos seus respectivos beneficiários.

(...)

Sobre tal resposta, a autoridade fiscal se posicionou (fls. 28/29):

(...)

20. O contribuinte foi intimado através do TIF 7, cientificado em 27/05/2015 a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos. Em resposta de 17/07/2015 foi informado que não há na Lei 10101/00 “nenhuma obrigatoriedade de cálculo matemático como condição para pagamento de PLR, mas tão somente a necessidade de regras claras e objetivas, tais como índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos”.

21. Ora, qual o índice de produtividade atingido? Qual o índice de lucratividade efetiva? Qual o percentual a ser distribuído? Qual o multiplicador de cada salário?

22. Se não há como verificar o cálculo de tais valores fica prejudicado concluir que este cálculo seguiu as regras propostas pelo Acordo firmado.

(...)

Assiste razão à fiscalização tributária.

Importa lembrar a possibilidade de detalhar as regras em normativos internos, até mesmo pelas especificidades e complexidade dos critérios utilizados pelas partes para fixação do direito ao pagamento da participação nos lucros ou resultados.

Ainda assim, os aspectos fundamentais devem ser previamente delimitados, de forma clara e objetiva, a fim de contribuir para que não haja desvirtuamento do programa pela empresa, através de práticas unilaterais e discricionárias. Tais regras indispensáveis podem estar no próprio corpo do instrumento decorrente da negociação coletiva, em seus anexos ou, até mesmo, em documento apartado, desde que devidamente vinculado no acordo ou convenção coletiva.

Por sua vez, a fim de verificar o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, é imprescindível que a autoridade fiscal possa examinar as informações pertinentes à execução do pactuado, ainda mais quando os valores devidos não são extraídos literalmente do Acordo Coletivo e seus anexos. Tal atribuição funcional é mera decorrência do dever legal de investigar o cumprimento das obrigações tributárias.

Quando a empresa, regularmente intimada, não é capaz de disponibilizar, mesmo que utilizando uma amostragem representativa, toda a documentação indispensável para identificação dos resultados atingidos durante o período de apuração e aferição dos valores dos pagamentos efetuados aos trabalhadores, inviável atestar a regularidade e conformidade dos

instrumentos decorrentes de negociação coletiva às regras claras e objetivas exigidas na Lei nº 10.101, de 2000.

Alega o recurso voluntário que a documentação apresentada, sobretudo as avaliações dos empregados que deram origem ao pagamento de PLR, contendo os critérios utilizados para enquadrá-los na avaliação geral, permitiria verificar se o cálculo seguiu as regras do Acordo Coletivo e anexos.

O apelo recursal contém exemplos de valores da PLR, baseados em avaliações individuais juntadas aos autos (fls. 438/575):

Nome do Empregado (iniciais)	Salário (R\$)	Cargo	Avaliação	Número de Salários	Montante de PLR (R\$)	Data do Pagamento
A. M.	3.862,91	Analista	Satisfatório	14,23	55.000,00	15/02/2011
R. M. S.	18.772,20	Private Equity Exec Manager	Mais que Satisfatório	41,31	775.500,00	15/02/2011
M. F.	8.873,75	Private Equity Principal	Excelente	174,39	1.547.500,00	15/02/2011

Em momento algum, a fiscalização questiona os critérios e/ou resultados das avaliações individuais. Sucede que, partindo-se do Acordo Coletivo e seus anexos, os formulários de avaliação individual não permitem chegar aos valores pagos a título de PLR, em sua expressão em moeda corrente.

Assim como a empresa não demonstrou para a autoridade fiscal, tampouco restou esclarecido na impugnação ou no recurso voluntário como foi definido o número exato de salários mensais e, conseqüentemente, ao montante de participação nos lucros para cada trabalhador, a partir de uma correlação, de forma objetiva, com o Acordo Coletivo e anexos.

Segundo o Anexo II, o valor da parcela devida a título de participação nos lucros poderá ultrapassar o limite de 100 salários mensais, fixado para todas as áreas da empresa, quando a avaliação geral do empregado resultar em “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

O instrumento decorrente da negociação coletiva, incluindo seus dois anexos, são omissos quanto aos critérios e condições para aplicação, ou não, do multiplicador de salários, que pode exceder até quatro vezes o limite de 100 salários, ou ainda, um valor acima disso. No quadro anterior, o empregado que obteve o conceito “Excelente (E)” recebeu, a título de PLR, o equivalente a 174,39 salários mensais.

O Anexo II faz apenas referência genérica a “casos excepcionais”. É dizer, não se identifica como se daria, concretamente, a decisão pela aplicação do fator multiplicador para o empregado classificado nos conceitos de “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)”.

No quadro acima, os outros dois empregados identificados pela recorrente receberam um número de salários mensais inferior a 100, apesar dos conceitos “Satisfatório (S)” e “Muito Satisfatório (MS)”.

Além do que, na hipótese de “Excelente (E)”, nenhum dos itens do Acordo Coletivo e seus anexos especifica até quanto o limite máximo poderia ser excedido, acima de 400 salários mensais, e quais os critérios para definir o valor.

Compreensível, então, por que a autoridade fiscal concluiu (fls. 28):

19. Entende-se que não há limite algum para a distribuição a título de PLR, sendo totalmente discricionário o seu valor.

Tal como registrou o acórdão recorrido, a Lei nº 10.101, de 2000, não determina a obrigatoriedade de que os valores individuais a título de PLR estejam definidos no instrumento decorrente de negociação coletiva, tampouco impõe o uso de fórmula matemática. Porém, os critérios e as condições devem estar estipulados de forma prévia, escrita, clara e objetiva no documento fruto da negociação.

Não há pretensão de mitigar a garantia legal de autonomia das partes contratantes para fixar as regras que melhor atendam a seus interesses. Longe disso. O propósito é reforçar que da negociação devem resultar regras claras e objetivas, conforme dicção do art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

No Acordo Coletivo, e seus Anexos I e II, não constam parâmetro algum para a escolha de valores dentro do intervalo de salários mensais, numa mesma avaliação geral, apenas é viável extrair limites mínimo e máximo, sendo esse último, conforme dito pela fiscalização, inexistente para a avaliação “Excelente (E)”. Logo, é impraticável determinar ou estimá-los de antemão.

Os valores devidos restam indetermináveis a partir das regras dispostas no instrumento decorrente de negociação coletiva. Ainda que a escolha não seja “totalmente” discricionária, há significativa obscuridade na definição dos valores, sem o necessário grau de transparência/objetividade no Acordo Coletivo e seus anexos.

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

O recurso voluntário faz questão de destacar que todos os empregados receberam a participação dentro do limite máximo da respectiva faixa, respeitando a avaliação “Satisfatório (S)”, “Muito Satisfatório (MS)” e “Excelente (E)” e, na maior parte dos pagamentos, o limite de 100 salários mensais.

Por óbvio, não significa que há regras claras e objetivas a que se refere o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000.

O instrumento de negociação é deficiente em regras e critérios objetivos para definir o multiplicador de salários, ou seja, o número de salários mensais que corresponderá ao valor da participação do empregado nos lucros, individualmente considerada.

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

A autoridade lançadora tentou identificar o critério utilizado para chegar ao multiplicador de cada salário, entretanto a empresa alegou que não dispunha de memória de cálculo dos pagamentos a título de PLR, o que, certamente, reforça a convicção de liberalidade ou subjetivismo na definição de valores (item 21, do Relatório Fiscal).

Igualmente questionou o agente fiscal a possibilidade, em tese, de alteração para aumentar o percentual de 25% do resultado líquido antes do imposto de renda, como valor a distribuir a título de PLR. Nesse caso, deduziu que a autorização contida no item 6 do Anexo I significava, na prática, a ausência de regra quanto ao percentual do resultado líquido a ser distribuído (item 15, do Relatório Fiscal).

Há um certo rigor na conclusão a que chegou, dado que a divulgação prévia aos trabalhadores da modificação do percentual do resultado líquido poderia restabelecer o critério de regras claras e objetivas para o Acordo Coletivo. Aliás, a recorrente declara que não alterou o parâmetro de 25% do resultado líquido antes do imposto de renda, o qual vigorou na forma acordada originalmente.

Ocorre que os autos estão desprovidos de qualquer dado confiável sobre o percentual do resultado líquido distribuído, até porque a empresa autuada não disponibilizou a memória de cálculo dos valores pagos a título de PLR para que se pudesse aferir as informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Mesmo ciente da intimação fiscal, deixou de exteriorizar o índice de lucratividade e o percentual do resultado líquido distribuído, a título de PLR, especialmente os valores utilizados para a delimitação da participação, por empregado (item 21, do Relatório Fiscal).

Quanto à discrepância entre o salário mensal de cada empregado e os valores pagos a título de PLR, a autoridade fiscal concluiu que se tratava de pagamento de parcela variável, em substituição à remuneração do trabalhador.

Sustenta o apelo recursal que a Lei nº 10.101, de 2000, não contém limitação ao valor que poderá ser pago, tampouco determina que os pagamentos efetuados aos empregados devam manter paridade com o salário mensal.

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

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

Ademais disso, a legislação deixa liberdade para que o instrumento de pactuação possa estabelecer critérios diversos entre cargos, funções e níveis hierárquicos da empresa, resultando em pagamentos desiguais a título de participação nos lucros ou resultados. Em consequência, não há determinação para pagamentos equânimes entre os funcionários a fim de legitimar o gozo do benefício fiscal.

No presente caso, o pagamento da participação tomou como parâmetro o índice de lucratividade das empresas do Grupo BTG Pactual S/A, calculado com fundamento no Anexo I, conforme anteriormente exposto.

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

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

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

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

Essa foi a percepção da decisão recorrida, que, ao apreciar o conjunto probatório, firmou a convicção sobre a existência de uma política salarial da empresa voltada à substituição de parte da remuneração mediante pagamento a título de PLR.

Entendo correta tal inferência do acórdão de primeira instância, levando em conta a produção de prova dos autos.

A relutância da empresa em fornecer a memória de cálculo dos valores pagos a título de PLR, as deficiências apontadas no Acordo Coletivo, e seus anexos, que levam a um

subjetivismo na fixação do número de salários mensais devidos, após o resultado da avaliação individual de desempenho, e a significativa disparidade dos pagamentos a título de PLR em relação aos valores do salário mensal, equivalente a uma proporção média de 45,87 vezes as verbas salariais, são indícios graves e convergentes, os quais, em conjunto, ganham força de prova da existência de uma política interna de pagamento de participação nos lucros aos trabalhadores como mecanismo de substituição ou complementação da remuneração devida pela prestação de serviços.

O conjunto probatório fortalece a visão da fiscalização de uma política salarial apoiada na lucratividade da empresa como mecanismo de remuneração variável, deixando de cumprir, no entanto, os requisitos da legislação tributária para legitimar a desvinculação do salário dos colaboradores.

Claramente a empresa autuada falha na transparência de seu programa de participação nos lucros ou resultados, pelo menos em relação ao seu dever legal de colaborar com a administração tributária, ao insistir que o respeito aos limites máximos definidos em acordo coletivo e a colocação à disposição da fiscalização das avaliações individuais de desempenho dos empregados bastariam para comprovar a higidez dos termos do Acordo Coletivo, conforme exigido pela legislação específica.

As lacunas são relevantes, fundamentais para a disciplina do programa de participação, possibilitando ao Grupo BTG Pactual S/A recompensar seus empregados de forma discricionária, inclusive mediante valores distintos para empregados no mesmo cargo, função e/ou área, ou não, com a mesma avaliação geral, ou não, sem que as diferenciações estejam objetivamente delimitadas/esclarecidas na documentação integrante do instrumento que resultou da negociação coletiva.

Convém dizer que a recorrente faz alusão a diferentes precedentes do CARF, inclusive com transcrição de ementas, a fim de robustecer as suas teses de defesa para cancelamento da autuação fiscal.

Todavia, tais precedentes não possuem a força persuasiva que a empresa pretende dar-lhes neste processo administrativo.

Não demonstra a similitude fática, ou seja, que a situação fática do paradigma é semelhante ao deste processo administrativo, sobretudo quanto às características do programa de participação nos lucros ou resultados. Soluções diferentes extraem seus fundamentos em diferentes situações fáticas retratadas em cada processo.

Outrossim, ainda que houvesse correspondência fática, os precedentes do CARF reproduzidos no apelo recursal não são dotados de força vinculante, na medida em que representam tão somente a decisão pautada na livre convicção motivada do órgão julgador diante do caso concreto, cada qual com seu conjunto probatório específico.

Enfim, não merece reforma a decisão recorrida.

b) Bônus de Contratação

A motivação para o lançamento sobre os valores a título de bônus de contratação, denominado pela empresa de Incentivo de Atração Inicial, foi detalhada nos itens 69 a 78 do Relatório Fiscal (fls. 45/47).

Afirma a autoridade lançadora que a parcela está revestida de natureza remuneratória de gratificação ajustada, que integra um pacote de remunerações para incentivar o empregado a manter seu vínculo profissional com o BTG Pactual Gestora de Recursos Ltda, não se enquadrando hipóteses de isenção previdência. O benefício foi pago a 5 (cinco) empregados, nominalmente identificados.

Em contrapartida, o recurso voluntário defende que a verba foi paga a determinados empregados a fim de atrair talentos para integrar os seus quadros, por se tratar de profissionais qualificados, e exercer suas atividades laborais para a recorrente.

Os pagamentos não estão vinculados a contraprestação de serviços prestados pelos empregados e nem possuem habitualidade, sendo dotados de caráter eventual.

Pois bem.

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

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

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

Mas não é apenas isso.

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

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

O valor pago a título de bônus de contratação não leva em conta apenas a importância financeira destinada a convencer o empregado a assinar o contrato de trabalho, mas

inclui benefício decorrente da contraprestação dos serviços, numa retribuição antecipada do trabalho que virá a ser prestado para a empresa.

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

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

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

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

Essas características restam comprovadas nos autos, levando-se em conta o teor das cartas propostas que instruem o processo administrativo (fls. 204/249).

Como exemplo, trecho da proposta de contratação de empregado para cargo de diretor comercial (fls. 216/217):

(...)

Temos o prazer de apresentar-lhe nossa oferta para integrar-se ao "BTG Pactual" com o cargo de Commercial Manager na área de Merchant Banking — Real Estate, com o título corporativo interno de Director. Esperamos tê-lo trabalhando conosco a partir do dia 30/05/2011.

Esta carta oferta confirma os termos de nossa proposta e descreve sua remuneração e benefícios. Todos os pagamentos de remuneração estarão sujeitos a retenções e deduções, na forma da lei.

(...)

Incentivo de Atração Inicial

Fica acordado, a título de atração, um único pagamento (sign-on cash) no valor de R\$ 46.000,00 durante seu primeiro mês de vínculo empregatício com a Instituição. Incentivos de Atração Inicial não são subordinados a avaliações de desempenho individuais, Resultados financeiros, avaliações de performance e julgamentos discricionários sobre as contribuições individuais do colaborador frente ao resultado do negócio serão relevantes na tomada de decisão sobre compensação meritocrática. Este incentivo se refere somente ao ano de 2010 e deverá ser aplicado uma única vez. Caso o contrato de trabalho seja rompido em um período anterior a 12 meses da presente data, você deverá devolver pro-rata da quantia referente aos meses trabalhados.

(...)

(Sublinhei)

Com acerto, concluiu a fiscalização:

76. Fica claro que o empregado só recebe os valores em contrapartida a prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego, já que caso o contrato de trabalho seja extinto antes de 12 (doze) meses o valor pago terá que ser devolvido proporcionalmente.

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

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

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

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

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

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

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

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

Os precedentes e/ou jurisprudência trazidos na peça recursal não são dotados de efeito vinculante para a decisão administrativa, na medida em que representam apenas

entendimentos sobre o tema controvertido, vinculados ao livre convencimento motivado sobre a realidade fática do caso específico.

Por último, cumpre reproduzir a ementa do precedente da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), proferido em sessão no dia 25/10/2023, que manteve a incidência de contribuições previdenciárias sobre o bônus de contratação, por se alinhar à interpretação deste voto: ¹

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.

(...)

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

A gratificação paga por ocasião da admissão pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto a sua natureza é salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais. Essa verba não tem natureza de verba eventual, por não estar relacionada a caso fortuito e, ao contrário, sendo esperada desde a contratação, deve compor o salário de contribuição.

(...)

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

c) Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Quanto à incidência de juros moratórios, calculados à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), sobre a multa de ofício, aplica-se o enunciado da Súmula CARF nº 108, dotado de efeito vinculante no âmbito deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer de ofício da alegação de nulidade material, arguida apenas na sustentação oral. Quanto ao recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, **NEGAR PROVIMENTO**.

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess

¹ Acórdão nº 9202-011.036, de 25/10/2023, redator designado, Conselheiro Maurício Nogueira Righetti.

ACÓRDÃO 2102-003.588 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 16327.721143/2015-09

DOCUMENTO VALIDADO