



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.720868/2013-61  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2301-010.653 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de julho de 2023  
**Recorrente** ICATU SEGUROS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2009 a 28/02/2009

**PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos o relator e a conselheira Fernanda Melo Leal, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Flávia Lilian Selmer Dias.

(documento assinado digitalmente)

João Maurício Vital – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha – Relator

(documento assinado digitalmente)

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wesley Rocha, Flavia Lilian Selmer Dias, Fernanda Melo Leal, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Maurício Dalri Timm do Valle, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), João Maurício Vital (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pela recorrente ICATU SEGUROS SA., em face do Acórdão de impugnação que julgou improcedente a impugnação apresentada.

O relatório fiscal encontra-se nas e-fls 29 e diz respeito às contribuições sociais previdenciárias parte da empresa e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, bem como de contribuições destinadas a outras entidades e fundos denominados terceiros (Salário Educação e INCRA), incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, aos segurados empregados que lhes prestaram serviço, no período de 01/02/2009 a 28/02/2009.

O débito teve como origem os valores das remunerações pagas aos segurados empregados, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais: **sobre Participação nos Lucros ou Resultados-PLR**, em desacordo com a legislação específica;

Inconformada, a recorrente apresentou Recurso Voluntário, em apertada síntese alegando o seguinte:

#### Preliminares

*i)* preliminar de julgamento em conjunto do processo administrativo n16682.720867/2013-16;

*ii)* preliminar de extinção parcial do crédito tributário pelo pagamento;

*iii)* inexistência de responsabilidade das pessoas físicas relacionadas no relatório de vínculos;

#### No Mérito

*iv)* apresenta suas considerações referente às normas gerais sobre PLR e os requisitos previstos na Lei n. 10.101/2000.

*v)* o programa de PLR da recorrente possui regras claras e objetivas, correspondendo às exigências legais.

Diante dos fatos narrados, é o presente relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Wesley Rocha, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e aborda matéria de competência desta turma. Portanto, dele tomo conhecimento.

Cumpre mencionar que os processos n.º 16682.720867/2013-16 e n.º 16682.720868/2013-61, estão sendo julgados na mesma oportunidade.

#### PRELIMINARES

#### DA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – RELATÓRIO DE VINCULO

Os sócios foram arrolados como de praxe pela fiscalização para identificar quem era responsável legal durante o período autuado.

Os representantes legais não são responsáveis solidários nesse momento da autuação fiscal, e nem são sujeitos passivos da demanda administrativa. Apenas foram arrolados como procedimento de praxe da fiscalização, os quais identificam os sócios da empresa no AI.

Cabe mencionar que “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” atualmente não mais existe, fora substituída pela relação de “Representantes Legais – REPLEG”.

Nesse sentido, a Súmula CARF n.º 88 esclarece que o fato do sócio ser mencionado no RepLeg não configura por si só a corresponsabilidade pelo tributo exigido, conforme se constata abaixo:

"Súmula CARF n.º 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa".

Assim, não conheço das alegações lançadas nesse tópico, uma vez que não há imputação de responsabilidade, além da que já relatado pela fiscalização.

#### **PRELIMINAR DE EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Alega a recorrente, em sede de segunda instância, que a fiscalização teria questionado a PLR paga ao Sr. Eraldo Peçanha, tendo em vista que teria sido contratado pela contribuinte em 03.03.2008, conforme informações descritas pela contribuinte, e não em janeiro de 2008, como entendeu a fiscalização, e que teria recebido o valor integral da PLR após as metas por ele atingida, não tendo percebido valor proporcional de 10/12, em virtude da sua data de admissão.

Assim, entende a recorrente que nesse caso o cálculo deveria ter excluído os dois primeiros meses do início de 2008, já que nesse período não teria sido funcionário, solicitando extinção pelo pagamento.

Entretanto, apenas para esclarecer, não seria o caso de extinção, uma vez que a recorrente confessa que os valores foram calculados errados, mas apenas possivelmente seria o caso de correção da base de cálculo.

Ainda, o pagamento que diz respeito seria das contribuições previdenciárias devidas ao trabalho do colaborador, e não da PLR paga ou creditada ao seu funcionária, já que o benefício da não incidência das contribuições sobre essa operação teria sido desconsiderado pela fiscalização, em razão do não cumprimento das exigências da PLR.

Dito isso, a referida alegação não teria sido impugnada em sede de primeira instância. Com isso, em tese teria sido preclusa o direito da recorrente sobre a referida matéria. Entretanto, entendendo ser possível ser analisado no contexto da matéria de mérito, já que essa contestou de forma geral a autuação sobre o pagamento integral do PLR.

#### **DO MÉRITO**

##### **DA AUTUAÇÃO FISCAL – PLR PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

Segundo consta do relatório fiscal, a autuação versa sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a contribuintes individuais, não informadas em GFIP e sem o correspondente recolhimento da contribuição previdenciária devida, aplicando-se a alíquota de 20,0 % (vinte) por cento, conforme prescreve o artigo 22, inciso III, da Lei n.º 8.212/1991, em

decorrência, das remunerações a título de participação aos lucros paga aos administradores e vale alimentação pago aos empregados apurados em Folhas de Pagamentos e informações prestadas pelo sujeito passivo.

O artigo 28, Inciso III da Lei 8212/91 define o salário de contribuição:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º.”

Assim dispõe o art. 28, § 9º, alínea j, da Lei n.º 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com a lei específica;** (grifo AFRFB).

Conforme a acusação fiscal, a Lei n.º 10.101/00 desvinculou da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebidos pelos segurados trabalhadores empregados, não integrando o salário de contribuição.

Entretanto, a Lei 10.101/2000, disciplina as regras e requisitos para a distribuição de PLR aos segurados empregados, da qual passo analisar as acusações fiscais e os dispositivos que não teriam sido atendidos nesse formato de pagamento.

#### **DO PAGAMENTO DA PLR– DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/00 E DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES**

A recorrente se insurge ainda contra o argumento fiscal relativo à inexistência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao quanto acordado.

O art. 7º, inciso XI, da CRFB, regulamentado pela Lei n. 10.101/2000, consagrou o direito fundamental dos trabalhadores à participação nos lucros e resultados, desvinculando-o, porém, da remuneração.

A intenção é estabelecer integração entre o capital e o trabalho, pela união de objetivos entre empregado e empregador (lucros\resultados da empresa). Para atingir o referido objetivo, a implementação da PLR deve observar os parâmetros dispostos na Lei n. 10.101/2000, cuja inobservância enseja a exclusão da natureza jurídica de PLR dos valores pagos sob tal rubrica, importando no seu reconhecimento de cunho salarial.

No âmbito previdenciário, a Lei n.º 8.212/91 e o Decreto n.º 3.048/99 estabeleceram que não serão considerados base de cálculo da contribuição previdenciária, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de PLR, **quando feitos de acordo com a legislação específica.**

Como bem registrado pela decisão de piso, o artigo art. 2º da Lei 10.101/2000 “é expresso ao exigir que a PLR resulte de negociação prévia e, também, que esta negociação seja levada a termo em um “instrumento de negociação” que, necessariamente, registrará regras claras e objetivas dos critérios e condições para sua concessão, aferimento, periodicidade, vigência e pagamento, etc...”, conforme transcrição do citado artigo:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

A acusação fiscal se pauta pela inexistência de regras claras e objetivas, que apesar de terem sido previamente estabelecidas aos colaboradores da recorrente, inexistem clarezas para que determinadas metas e resultados fossem alcançados, decotando parte da decisão de piso para, também, concluir as considerações da acusação fiscal:

PLR em debate no processo, entretanto, não cumpre os comentados requisitos previstos no § 1º do art 2º da Lei 10;101/2000, pois do seu instrumento de negociação não constam registros de regras claras e objetivas a respeito dos critérios e condições para o seu pagamento, as quais foram posterior e unilateralmente definidas pelo empregador.

Senão vejamos os critérios e condições para o pagamento da PLR da impugnante registradas no seu instrumento de negociação:

Fórmula para apuração do PLR

$$(FRN \times \text{Peso IH}) + (FDI \times \text{Peso DI}) = \text{Fator Final de PLR}$$

$$\text{Fator final de PLR} \times \text{Valor Alvo Individual} = \text{PLR}$$

#### **FRN – Fator de Resultado de Negócio**

“O FRN é obtido pelo resultado ponderado das métricas de negócios anualmente estabelecidas e acordadas com os acionistas, considerando os valores orçados versus realizados e que podem incluir, a título exemplificativo: despesas, lucro líquido, margem de contribuição e resultados por linha de negócio” O resultado ponderado das métricas de negócios será aplicado a uma matriz que indicará o FRN, a ser multiplicado ao valor alvo individual e ao total do “Pool de Incentivos variáveis” a ser distribuído entre todos os empregados naquele ano”

“Entende-se por “Pool de Incentivos Variáveis” o valor em reais aprovado com os acionistas: para distribuição anual a título de Participação nos Lucros e Resultados”

#### **FDI**

“O FDI é obtido pelo resultado da Avaliação de Desempenho Individual, composta por objetivos qualitativos e quantitativos, estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho”

#### **Peso IH e Peso DI**

“A determinação desses pesos está ligada à maior ou menor influência de cada funcionário no resultado final da empresa, de acordo com o cargo que ocupa.”

#### **Valor Alvo Individual**

O valor alvo individual é estabelecido com base em pesquisas salariais periódicas que consideram um mercado de empresa de referências definido pela Icatu Hartford(gn) e especificado para cada função e nível

A leitura do texto é suficiente para demonstrar a subjetividade e a falta de clareza para se chegar às condicionantes do pagamento da verba em foco (FRN, FDI, Peso IH e Peso DI e Valor Alvo individual).

As conceituações são vagas e exemplificativas, ficando as definições claras e objetivas para posterior decisão da empresa/acionistas, consagrando, assim, a já natural prevalência da vontade do empregador sobre a vontade dos empregados.

Ao tentar esclarecer como foram encontrados cada um daqueles parâmetros (FRN, FDI, Peso IH e Peso DI e Valor Alvo individual ) para o pagamento da PLR 2008 do sujeito passivo, a defesa confirma que os seus critérios e condições, na realidade, foram definidos pelo empregador, em momento posterior a celebração do “acordo” com os empregados, vejamos, por exemplo, os seguintes trechos da defesa:

*“Tendo a impugnante a iniciativa de levar adiante algumas modificações nos critérios e condições que influenciavam a determinação dos lucros ou resultados....”*

*“...as métricas identificadas no parágrafo antecedente foram exatamente (do texto origina), as mesmas métricas usadas pela Impugnante (gn) para chegar ao valor do FRN....”*

*“Reitere-se que essas métricas foram eleitas pela impugnante(gn) com a expressa anuência de seus empregados ao aprovarem o Programa de 2008..”*

*“...A “Planilha de Métricas Empregados” (doc. XIII), à qual, repita-se, o Auditor-Fiscal teve acesso durante a sua fiscalização e que veicula o percentual correspondente ao peso atribuído pela Impugnante (gn) a cada uma das métricas que compem o FRN,.....”*

*“...os níveis e os Pesos IH e DI igualmente foram levados ao seu conhecimento (gn)pelo gestor da área...”*

A apuração da fiscalização, portanto, seria, como dito acima, no sentido da contribuinte não ter aplicado regras subjetivas e falta de clareza para ofertar as metas e resultados a serem alcançados.

A “clareza e a objetividade” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima pressupõem apenas que as regras vigentes sejam oficiais, de conhecimento amplo e geral (publicidade das regras) e se originem de consenso (concordância dos empregados).

Assim, seria necessário que o instrumento de negociação fossem definidos previamente com os empregados, a fim de que se possa tornar claro e objetivo as regras os critérios e condições a título de participação se o seu desempenho atingisse os objetivos almejado.

A questão aqui gira em torno de: a contribuinte apresentou um PLR difícil de ser alcançado, impondo metas e objetivos a ser alcançados, sendo uma mera discordância da auditoria fiscal, ou ela realmente infringiu a legislação previdenciária e fiscal , referente aos critérios do art. 2º, da Lei 10.101/2000.

Portanto, a fiscalização apontou que PLR paga aos funcionários da empresa recorrente seria negociado e acordado com acionistas da recorrente e não com os funcionários, faltando o instrumento de negociação , e de conhecimento prévio justamente dos funcionários que iriam receber os valores obtidos dos resultados alcançados por eles, ferindo assim a legislação em vigor, conforme informações do relatório fiscal de e-fl. 44.

A recorrente, por sua vez, contesta veemente a conclusão da fiscalização, alegando que cumpriu todos requisitos. Senão vejamos.

O pagamento das PLRs dizem respeito ao ano-calendário de 2008, a serem pagos em agosto de 2008 (antecipação) e fevereiro de 2009, ambas computadas sobre o lucro ou o resultado auferido em 2008, após o atendimento das metas previamente estabelecidas.

O termo da PLR ocorreu, portanto, em janeiro de 2008, e o segundo termo ocorreu em maio de 2008, para serem pagos em agosto de 2008. Segundo o relatório fiscal de e-f. 39 (e seguintes), houve pagamento a título de adiantamento na competência de 08/2008, sendo que o restando ocorreu em 02/2009.

O termo, que estabelecia as regras a serem obedecidas pelos segurados, foi depositada junto ao Sindicato dos Empregados em empresas de seguros privados e capitalização e de agentes autônomos de seguros privados e de créditos do Estado do Rio de Janeiro em 2008.

A contribuinte alega ainda:

Não bastasse o registro junto ao Sindicato dos Securitários do Rio de Janeiro para atender a uma formalidade legal e atestar que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da Recorrente foi objeto de negociação entre ela e seus empregados, conforme exige o artigo 2º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, previamente a este fato, em março de 2008, a Recorrente divulgou para todos os seus empregados a intenção de aditar o Programa anterior (**DOC. VII da Impugnação**) e, para tanto, convocou a constituição de uma comissão de empregados (**DOC. VIII da Impugnação**) que, em conjunto com o representante do Sindicato, fez parte da negociação do Termo Aditivo.

Os documentos III, VI, VII e VIII que instruíram a Impugnação foram entregues ao Auditor-Fiscal por ocasião da fiscalização efetuada nas dependências da Recorrente no período compreendido entre 25/01/2012 e 25/06/2013 (data de intimação do último TIF, de número 14) e, mesmo assim, tal Auditor consignou em seu Relatório Fiscal que as regras que compunham o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da Recorrente prescindiam "da influência ou anuência ou participação dos empregados na sua escolha e acompanhamento" (página 16).

Diante da acusação da fiscalização de que não foram apresentadas as regras claras aos seus segurados, a contribuinte apresentou sem eu recurso um fluxo das alterações da PLR

#### **Fluxo de Aprovação do Acordo de PLR 2008 (DOC. IX da Impugnação)**



As etapas descritas no fluxograma acima desenhado - confirmadas por meio das mensagens eletrônicas e das comunicações internas trocadas entre a Recorrente e seus empregados e pelas listas de presença assinadas pelos empregados que compareceram às palestras sobre Gestão de Pessoas (onde os programas de desempenho e remuneração eram discutidos) realizadas nos dias 20, 24, 25, 26, 27 e 28 de março de 2008, sem prejuízo da disponibilização do Programa de PLR 2008 na intranet após a sua formalização, no Portal Corporativo, em espaço reservado para consulta aos benefícios destinados aos empregados (**DOC. X da Impugnação**) - demonstram a preocupação da Recorrente quanto à maximização da publicidade das regras que davam efetividade à participação nos lucros ou resultados introduzida desde 2003 como política institucional e quanto à solução de quaisquer dúvidas ou questionamentos porventura suscitados pelos empregados.

---

A recorrente aduz que não houve nenhuma ação judicial trabalhista questionando o PLR, e, tampouco, manifestação contrária do sindicato da categoria que teria acompanhado todo o processo de implementação e pagamento da PLR.

Afirma ainda o seguinte:

Considerando os argumentos até agora expostos somados aos documentos que constam destes autos, os quais atestam que **(i)** a Recorrente vem promovendo políticas voltadas à participação dos seus empregados nos lucros ou resultados auferidos desde 2003; **(ii)** o Programa de 2008 foi o resultado de negociação entre a Recorrente e os seus empregados, mediante a constituição de um comissão de empregados e a participação de representante do Sindicato; **(iii)** diversas etapas visando dar publicidade e incentivar a participação dos empregados na elaboração do Acordo de PLR foram cumpridas, conforme fluxograma acima comentado; e **(iv)** o Programa de 2008 foi reduzido a termo e devidamente registrado junto ao Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e Capitalização e de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito do Estado do Rio de Janeiro, revelase contraditório o fundamento de que fez uso a Sexta Turma de Julgamento da DRJ/BHE para afirmar em seu Acórdão que as regras constantes do Programa "*foram posterior e unilateralmente definidas pelo empregador*".

---

Ainda, a acusação fiscal diz o seguinte:

16.1.2 A empresa, no PLR, previu, dentre outros fatores, o Fator de Resultado de Negócio – FRN e o Valor Alvo Individual.

a. Em relação ao FRN, o PLR prevê que:

*"o FRN é obtido pelo resultado ponderado das métricas de negócios anualmente estabelecidas e acordadas com os acionistas"*

O PLR cita, somente a título exemplificativo, algumas métricas de negócios que poderiam ser utilizadas (tais como despesas, lucro líquido, margem de contribuição e resultado por linha de negócio), e informa ainda que o resultado ponderado destas métricas será aplicado a uma matriz que indicará o FRN, a ser multiplicado ao Valor Alvo Individual e ao total do "Pool de Incentivos Variáveis". O PLR explica também que o Pool de Incentivos Variáveis é o valor em Reais aprovado com os acionistas para distribuição anual a título de participação nos lucros ou resultados.

a.1) Cabe ressaltar que, apesar de explicitada em Lei a necessidade de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação nos resultados da empresa, o PLR apenas enumera, a título exemplificativo, algumas métricas que poderiam ser utilizadas.

a.2) O PLR não define como estas métricas serão tratadas, e nem o peso individual delas, apenas se limitando a informar que haverá um resultado ponderado destas métricas. Tal conduta contraria o exposto em Lei, por não permitir que os empregados tivessem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

---



b. Em relação ao Valor Alvo Individual, o PLR prevê que

*“é estabelecido com base em pesquisas salariais periódicas que consideram o mercado de empresas de referência definido pela Icatu Hartford e especificado para cada função e nível funcional, visando a apuração de uma remuneração total adequada..”*

A fiscalização concluiu, portanto, que o Valor Alvo individual é obtido por meio de pesquisa de mercado e não por um resultado obtido pela própria empresa.

Já a recorrente alega nesse item que:

*Nas palavras do Auditor-Fiscal “o PLR apenas enumera, a título exemplificativo, algumas métricas que poderiam ser utilizadas. O PLR não define como estas métricas serão tratadas, e nem o peso individual delas, apenas se limitando a informar que haverá um resultado ponderado destas métricas. Tal conduta contraria o exposto em Lei, por não permitir que os empregados tivessem mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”.*

As métricas a que o Auditor-Fiscal se referiu estão enumeradas na Cláusula 4ª, parágrafo único, letra “a” (que aborda o Fator de Resultado de Negócio – FRN), do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados de 2008: despesas, lucro líquido, margem de contribuição (resultado operacional) e resultados por linha de negócio (receita real do negócio desenvolvido pela empresa).

Aqui cabe a ressalva de que, embora o Auditor-Fiscal tenha declarado que as métricas foram incluídas no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados de 2008 tão somente a título exemplificativo, as métricas identificadas no parágrafo antecedente foram, exatamente, as mesmas métricas usadas pela Recorrente para chegar ao valor do FRN, como demonstra o documento denominado “Planilha Métricas Empregados” (**DOC. XII da Impugnação**) colocado à disposição da Fiscalização.

Com isso, a recorrente alega que as métricas estão relacionadas aos eventos que servem para qualquer empresa, no exercício de suas atividades, apurar seus lucros e resultados, encontrando fundamento na Lei 6.404/76, em seus artigos 187 e 191, que define lucro líquido e resultado, e que os empregados da empresa teriam expressamente aprovados o Programa de 2008.

No relatório fiscal é levantado alguns pontos que ao ser colocado em prática, a fiscalização entendeu que não haveria regras claras e objetivas de forma a individualizar a análise das métricas apresentadas e resultados almejados.

Nesse item, entendo que a complexidade do programa em verdade poderia ser uma dificuldade para se atingir os objetivos da proposta, e que os acionistas negociavam com o sindicato os requisitos a serem atingidos. Entendo, que não caberia à fiscalização analisar o programa, mas apresentar o equívoco em que não houve análise individualizada para atingir resultados, e que a PLR seria em verdade desvirtuada para não atingir o seus fins, evitando a incidência das contribuições.

Nesse sentido, transcrevo parto do artigo de Fábio Zambitte Ibrahim:

“Nesse item, busco, na medida do possível, estabelecer parâmetros objetivos de análise, que permitam, com maior grau de certeza, identificar o atendimento aos anseios do legislador ordinário nos programas de participação.

Primeiramente, a transparência é um requisito nuclear, o que significa, sucintamente, produzir condições de ser compreendido pelos interessados. A transparência não implica, ao contrário do que possa parecer, a fácil compreensão, mas sim a possibilidade de qualquer pessoa, mediante explanação compatível, apreender as metas desejadas e as consequências positivas dos resultados esperados.

Por natural, a transparência terá de ser apreciada, também, de acordo com a complexidade e estrutura do empregador. Empresas com diversos ramos de atividade e ações diversificadas, inexoravelmente irão produzir consensos complexos, de forma a atender demandas das mais variadas. Em um contexto de vários interesses contrapostos, a autoridade fiscal deve possuir o discernimento em admitir composições mais elaboradas. Nesse ponto, o cuidado e esforço do empregador em viabilizar e difundir o entendimento do programa fará a diferença.

Além da transparência, a controlabilidade é fator fundamental. De nada adianta a compreensão de todos quanto aos parâmetros do programa, incluindo suas regras adjetivas, se, no seu desenvolvimento, não há elementos que permitam, com algum grau de certeza, aferir se os valores resultantes são efetivamente verdadeiros; condizentes com as premissas estabelecidas e dentro do que é validamente devido.

A legislação também não prevê como isso deva ocorrer, mas é certo que a empresa, ao lado da fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, terá de permitir, na melhor medida do possível, a controlabilidade dos empregados e dirigentes, assegurando a licitude do programa e incrementando a confiança recíproca na relação de trabalho. Por exemplo, acompanhamentos periódicos e publicações de resultados parciais, em tese, podem ser utilizados como forma de assegurar o controle.

Aspecto um pouco mais complexo diz respeito à adequação entre meios e fins. A clareza e objetividade são direcionadas ao estabelecimento dos direitos substantivos de participação e das regras adjetivas, mas esses dois parâmetros, em conjunto, devem possuir algum grau de harmonia. Na organização dos programas, há dois planos de normatização. O primeiro, com os direitos substantivos, que são os fins desejados pelo programa, traduz seguramente o mais relevante, prevendo as premissas fundamentais dos planos, como, por exemplo, a distribuição voltada somente a lucros, resultados ou ambos. É, em suma, o valor a ser distribuído.

Ao falar-se em direito substantivo, traduz a lei uma referência eufemística aos valores a serem pagos aos empregados e dirigentes – pois para o empregador haverá, em verdade, um dever – qualificando-o como substantivo e, por consequência, denominando de adjetivas as regras destinadas à quantificação individual do pagamento a ser realizado, na hipótese de alcançarem-se as metas ou resultados desejados.

(ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. *Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária*. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017).

Portanto, entendo que a métrica das regras claras e objetivas teriam sido atendidas, mas talvez, em forma complexa de ser atingida, com detalhes e exigências que tornaram o programa difícil de ser alcançado.

Por outro lado, a recorrente faz amplo e detalhada explicação em seu recurso do programa implementado, cotejando os instrumentos de negociação de todas as formas e categorias a serem observadas, para que fosse possível atingir os níveis de resultado dos seus empregados segurados, seguindo tabela de cargos, funções desempenhadas, a exemplo de administrador, analista, assessor, gerente, coordenador, advogado, secretária, etc...), sendo alocados em três categorias: “*asset, comercial e institucional*”. Explica ainda que cada categoria poderia obter um dentro os cinco conceitos possíveis da avaliação, quais sejam: excepcional, superior ou acima do esperado, esperado, parcial e insatisfatório.

Dependendo da categoria, o empregado alcançaria um FDI diferenciado, em conformidade com o conceito final conferido em sua avaliação, conforme tabela constante da defesa e disponibilizada a autoridade lançadora. O FDI era, portanto, um fator obtido pelo empregado de acordo com a influência que o conceito definido em sua avaliação individual (avaliação que era de pleno conhecimento do empregado e que contava com a sua participação ativa para se conseguir um conceito final) exercia sobre a categoria em que se enquadrava.

Além disso, o peso por desempenho individual na empresa Icatu Hartford foi muito detalhado pela recorrente:

Os pesos IH e DI eram determinados a partir da maior ou menor contribuição de cada empregado no resultado final da empresa, respeitadas as particularidades e os objetivos inerentes ao cargo que ocupava.

O empregado se classificava em 3 categorias, as quais estavam atrelados certos níveis (42 até 67 imputados de acordo com o cargo exercido: assessor comercial corporate Junior – nível 46, assessor comercial corporate pleno – nível 47 e assessor comercial corporate sênior – nível 48 e assim por diante), que produziam variação nos percentuais de Peso IH e DI, cita exemplo.

O cargo era informado ao empregado na sua contratação e/ou movimentação, as categorias, os níveis e os pesos foram levados ao seu conhecimento pelo gestor da área a que estava adstrito ou através das sucessivas palestras de gestão e desempenho, durante os fóruns efetivados pela impugnante no anos de 2008 com o propósito de aprofundar a divulgação das regras que integravam o Programa de Participação nos Lucros e Resultados.

Com isso, entendo que de fato a empresa cumpriu os requisitos da legislação em vigor, e que não caberia à fiscalização aprofundar os termos do programa, sem que houvesse motivos de descumprimento da natureza jurídica da PLR.

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais no Acórdão n.º 9202-003.105, decidiu sobre o tema, concluindo pelo seguinte:

#### **Ementa(s)**

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

**A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o**

**qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.**

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando fora devidamente informado aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria. Recurso especial negado.

Por oportuno, transcrevo trecho do voto do Acórdão transcrito:

“Como se observa, não há se falar em ausência de regras claras e objetivas, mas, sim, em simples discordância da autoridade fiscal em relação aos procedimentos eleitos pela empresa e demais partes envolvidas na elaboração do Plano de PLR.

E, como já vem sendo sedimentado na jurisprudência administrativa, não cabe ao agente lançador adentrar as regras e outras condições estabelecidas pelas partes interessadas, de maneira a rechaça-las em razão de eventual discordância.

Portanto, cabe à autoridade fiscal exclusivamente verificar se os pressupostos inscritos na Lei nº 10.101/2000 foram observados e se as regras acordadas 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 participado das tratativas”.

Partindo dessas premissas, é de se manter a ordem legal no sentido de considerar o Plano de Participação nos Lucros e Resultados da empresa em conformidade com a legislação de regência, decretando, portanto, a improcedência do feito.

Cumprе ressaltar que, o julgador forma seu convencimento, por vezes, não a partir de uma prova única, conclusiva por si só, mas de um conjunto de elementos que, se isoladamente nada atestam, agrupados têm o condão de estabelecer a evidência de uma dada situação de fato.

Assim, entendo que não há desvirtuamento do programa implementado pela recorrente. em que atende aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre esse tema.

**PAGAMENTO DO PLR AO PRESIDENTE**

Nesse item transcrevo argumentações da recorrente:

(...) A presidente da impugnante está sujeita ao mesmo PLR vigente no ano de 2008 e extensível a todos os demais empregados, a diferença ficava por conta dos pesos atribuídos às métricas que compunham o FRN e à inclusão de uma métrica adicional:

liderança.

Não é razoável presumir que as métricas para a presidente fossem iguais à dos demais empregados porque o cargo é exercido por uma única pessoa e dela se espera um rendimento de trabalho incomparável com o de outros cargos; o cargo guarda informações privativas e confidenciais e jamais poderiam ser expostas no PLR, ao qual os empregados e terceiros tem acesso; as metas específicas da presidente foram acordadas entre ela e a impugnante com expressa anuência do conselho de

administração e da comissão especial de empregados e não há na lei 10.101/2000 impedimento para a criação de regras por categoria funcional.

Nesse item entendo que a PLR diretor não empregado não incide as mesmas regras aplicadas ao PLR diretor empregado, tendo oportunidade de ter votado em outras ocasiões pela não incidência das contribuições de PLR a diretores e administradores não empregados. Por oportuno transcrevo também doutrina de Fábio Zambitte Ibrahim, em sua conclusão:

“Não obstante a interpretação administrativa divergente, tenho convicção de que a cobrança da cota patronal previdenciária sobre os valores pagos a diretores não empregados não encontra suporte tanto na Constituição como na legislação vigente, externando incongruências irreconciliáveis com a própria regulamentação administrativa da matéria.

A regulamentação da matéria ainda sofre com as compreensões equivocadas sobre base tributável previdenciária, não raramente tentando igualar as dinâmicas impositivas do imposto de renda e da cota patronal previdenciária. Tal premissa, além de contrária a todos os preceitos normativos vigentes, ainda ignora o papel do sistema protetivo como substituidor de rendimentos habituais, responsáveis pela manutenção do segurado e de sua família. A tentativa de alargamento forçado da base previdenciária, mais do que uma preocupação abstrata com a correta aplicação das regras legais e constitucionais de competência tributária, traduz uma arbitrariedade fiscal com foco exclusivo no aumento de receitas para um sistema atuarialmente desequilibrado.

Sem embargo, insisto que, como reconhece a própria regulamentação administrativa, se um contribuinte individual, sócio administrador de sociedade limitada, pode receber valores derivados do capital – lucro – sem a conseqüente tributação e independentemente da eventual submissão aos ditames da Lei nº 10.101/00, o mesmo valerá para qualquer contribuinte individual, o que inclui diretores não empregados de sociedades anônimas, especialmente quando observados os parâmetros de razoabilidade do plano, que consistem na clareza e objetividade do direito substantivo e das regras adjetivas.

(ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. *Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária*. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017).

Assim, afasto também a exigência sob essa rubrica.

## **CONCLUSÃO**

Voto, portanto, por conhecer do Recurso Voluntário para no mérito DAR-LHE PROVIMENTO, cancelando a autuação fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Wesley Rocha  
Relator

## **Voto Vencedor**

Conselheira Flávia Lilian Selmer Dias- Redatora Designada

O voto do relator, apesar de estar bem fundamentado, foi vencido na votação. O colegiado entendeu que os pagamentos não atenderam aos critérios legais para afastamento da incidência da contribuição social previdenciária.

A Lei nº 10.101, de 2000, estabelece as regras para o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR de modo a não ensejar a incidência da contribuição social.

Entre as regras, o art. 2º prevê a negociação prévia, formalizada em instrumento de negociação, com regras claras e objetivas dos critérios e condições para sua concessão, aferimento, periodicidade, vigência, etc.

O lançamento ocorreu por verificar o Fiscal que as regras da negociação não eram claras e objetivas, nos termos da Lei, pois poderiam ter os critérios alterados posteriormente e unilateralmente pelo empregador.

A decisão de piso analisa os critérios para pagamento do PLR:

Fórmula para apuração do PLR

$(FRN \times \text{Peso IH}) + (FDI \times \text{Peso DI}) = \text{Fator Final de PLR}$

Fator final de PLR x Valor Alvo Individual = PLR

#### **FRN – Fator de Resultado de Negócio**

“O FRN é obtido pelo resultado ponderado das métricas de negócios anualmente estabelecidas e acordadas com os acionistas, considerando os valores orçados versus realizados e que podem incluir, a título exemplificativo: despesas, lucro líquido, margem de contribuição e resultados por linha de negócio”

O resultado ponderado das métricas de negócios será aplicado a uma matriz que indicará o FRN, a ser multiplicado ao valor alvo individual e ao total do “Pool de Incentivos variáveis” a ser distribuído entre todos os empregados naquele ano”

“Entende-se por “Pool de Incentivos Variáveis” o valor em reais aprovado com os acionistas: para distribuição anual a título de Participação nos Lucros e Resultados”

#### **FDI**

“O FDI é obtido pelo resultado da Avaliação de Desempenho Individual, composta por objetivos qualitativos e quantitativos, estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho”

#### **Peso IH e Peso DI**

“A determinação desses pesos está ligada à maior ou menor influência de cada funcionário no resultado final da empresa, de acordo com o cargo que ocupa.”

Valor Alvo Individual

O valor alvo individual é estabelecido com base em pesquisas salariais periódicas que consideram um mercado de empresa de referências definido pela Icatu Hartford e especificado para cada função e nível.

E conclui que:

A leitura do texto é suficiente para demonstrar a subjetividade e a falta de clareza para se chegar às condicionantes do pagamento da verba em foco (FRN, FDI, Peso IH e Peso DI e Valor Alvo individual).

**As conceituações são vagas e exemplificativas, ficando as definições claras e objetivas para posterior decisão da empresa/acionistas,** consagrando, assim, a já natural prevalência da vontade do empregador sobre a vontade dos empregados.

Ao tentar esclarecer como foram encontrados cada um daqueles parâmetros (FRN, FDI, Peso IH e Peso DI e Valor Alvo individual ) para o pagamento da PLR 2008 do sujeito passivo, **a defesa confirma que os seus critérios e condições, na realidade, foram definidos pelo empregador, em momento posterior a celebração do “acordo” com os empregados,** vejamos, por exemplo, os seguintes trechos da defesa:

(...)

O fato de as Planilhas de métricas comprovar que os exemplos citados no instrumento negociação foram exatamente os mesmos escolhidos pelo sujeito passivo para a apuração do FRN, **é incapaz de suprir a exigência legal de que as mesmas tivessem sido decididas previamente por ambas as partes, em comum acordo entre empregados e empregador**, e que constassem do instrumento de negociação da PLR.

(...)

**A defesa admite que as metas e elementos dos fatores (como os níveis diferenciados por categoria ou percentuais dos pesos IH e DI) foram “informados” aos empregados em documentos complementares, posteriores ao instrumento de negociação. Logo, em evidente afronta às exigências legais.**

(grifei)

Quanto ao PLR do presidente, a decisão de piso informa:

Quanto ao PLR pago a Presidente, não há no instrumento de negociação nenhuma linha acerca dos critérios e condições para o seu pagamento. **As alegações de sigilo são incapazes de suprir as exigências legais.**

A simples correspondência pessoal dirigida a pessoa ocupante do cargo é incapaz de afastar a afronta direta aos já comentados requisitos exigidos pela Lei 10.101/2000.

Constata-se, portanto, que a PLR da impugnante não atende os requisitos da Lei 12.101/2000, eis que os critérios e condições de seu pagamento na forma constantes do seu instrumento de negociação não são claros e nem objetivos. (grifei)

A decisão recorrida está de pleno acordo com o entendimento do assunto na

CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

PLR. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.

**Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, de modo que possam ser conhecidos e avaliados no decorrer do processo de aferição.**

PLR. INSTRUMENTOS DE ACORDO. DUPLICIDADE.

A participação nos Lucros e Resultados deve ser pactuada entre empregados e empregadores por meio de um dos instrumentos previstos em lei.

(Acórdão nº 9202-009.798 – CSRF – 26/08/2021) – grifos não originais

Vê-se que não se pode admitir a fixação de critérios para o pagamento em período posterior à celebração do Acordo, nem a possibilidade de definição unilateral, conforme foi verificado pela Fiscalização, motivo pelo qual o lançamento é hígido.

**CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por **NEGAR** provimento recurso.

(documento assinado digitalmente)

**Flávia Lilian Selmer Dias- Redatora Designada**