



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.724295/2011-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1301-006.905 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2024
Recorrente PRUDENTIAL DO BRASIL SEGUROS DE VIDA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NO LUCRO OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. DEDUTIBILIDADE.

As parcelas pagas aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (“PLR”) de acordo com programa que cumpre os requisitos fixados pela legislação pertinente, são dedutíveis na apuração do lucro real.

REQUERIMENTO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora deverá indeferir o pedido de realização de perícia quando entendê-la prescindível ou impraticável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o Relator, Lizandro Rodrigues de Sousa, que lhe negava provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 1301-006.905 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 12448.724295/2011-02

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário em que a Recorrente defende-se de Acórdão de Primeira Instância que confirmou cobrança de auto de infração lavrado, em razão de glosa de dedução a título de despesa operacional no montante de R\$ 2.886.409,05 pago pela Recorrente a título de Participação nos Lucros dos seus funcionários.

Assim relatou a DRJ no Acórdão 12-79.682 - 5ª Turma da DRJ/RJ1 (e-fls. 1219 e ss destes autos):

Relatório

Em decorrência da ação fiscal, foram lavrados Autos de Infração para exigir da interessada o IRPJ sobre fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2006, no valor de R\$ 552.728,28, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

DA AUTUAÇÃO

Conforme Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fl.396 a 401, e Termo de Verificação Fiscal (fl.477 a 485) foram apurados os fatos abaixo descritos.

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR)

A instituição é constituída sob a forma de Sociedade Anônima de Capital Fechado.

Quanto a PLR, foi constada a adição, no LALUR, da provisão no ano de 2005 (fl. 266/269) e sua reversão no ano de 2006 (fl.270/273).

O Termo de Intimação VII versa exclusivamente sobre a exclusão de provisões indedutíveis, mais especificamente, a provisão de participações dos funcionários no lucro da empresa (fl. 313/314).

Os esclarecimentos da fiscalizada acerca da forma de aferição e pagamento dos funcionários encontram-se descritos no item 1 da carta enviada (fl. 316/319). Junta-se ainda uma cópia da Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre participação dos empregados nos lucros ou resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2005 (fl. 320/322); uma cópia do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 323) e a listagem dos funcionários que receberam PLR (fls. 327/329).

A resposta do contribuinte (fls. 337/341) esclarece que a despesa com os pagamentos de PLR ocorreu no ano base de 2006 e a despesa efetivamente paga foi de R\$ 2.886.409,05 (vide planilha à fls. 342). Os lançamentos no Razão, referentes aos pagamentos a título de PLR, encontram-se à fls. (343/347).

No tocante à documentação apresentada a fim de discriminar os critérios de pagamento da PLR, foram apresentados documentos de Política de Pessoal - Avaliação de Desempenho e Manual de Procedimentos para Avaliação de Desempenho (fls 348/356); Formulário de Metas a serem fornecidas e preenchidas pelos funcionários (fls. 357/360) e Programa de Reconhecimento dos Funcionários por Desempenho (fls. 361/395).

A legislação relativa ao assunto é a seguinte: arts. 359, 462, 463 do RIR/99 e arts. 1º, 2º e 3º da Lei 10.101/2000.

Os requisitos legais de dedutibilidade, definidos pela Lei 10.101/2000, têm relação com os critérios de definição dos valores a serem pagos, com a periodicidade dos pagamentos e com a participação das entidades representativas dos trabalhadores (sindicatos) no processo.

Estes requisitos visam a resguardar os objetivos da Lei. Trata-se de uma forma que visa a garantir que a PLR seja um instrumento de incentivo pecuniário aos funcionários como um todo, segundo critérios claros e objetivos definidos pela empresa em conjunto com os seus próprios funcionários, com a interveniência, anuência e fiscalização do sindicato das categorias envolvidas.

Sob o aspecto da periodicidade, se a PLR é medida de incentivo, guardando relação com o resultado e a produtividade, os pagamentos serão necessariamente incidentais ou excepcionais, pois, a habitualidade é característica da remuneração salarial, cuja contrapartida é o esforço laboral.

Na análise dos documentos reunidos no curso do procedimento de fiscalização, verificou-se que não há documentação que discrimine de forma clara e objetiva todos os critérios e metas a serem cumpridas pelos funcionários de modo a que façam jus à participação nos lucros e quais os montantes dessa participação.

Não se vislumbrou critérios e regras claras e objetivas a fim de que fiquem fixados os direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, tampouco, mecanismos de aferição para o cumprimento do acordado (como dispõe a Lei).

A Lei dispõe ainda que, entre os critérios e condições podem ser considerados os índices de produtividade ou lucratividade da empresa ou programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

A fiscalizada ao ser intimada para que nos apresentasse documentação que discriminasse de forma clara e objetiva os critérios de avaliação e metas a serem alcançadas pelos avaliados, ou seja, com a participação da categoria e do sindicato da categoria, apresentou uma documentação unilateral e que não tem nada de objetiva. Até mesmo as metas são propostas pelos funcionários ao preencherem um "formulário de metas" fornecido pela empresa a ser comentado por um avaliador, denotando com esse procedimento, a total subjetividade acerca da questão.

Quanto ao documento chamado de "Programa de Reconhecimento dos Funcionários por Desempenho", novamente vislumbrou-se uma tendência unilateral deixando a fiscalizada no comando do processo.

Essas documentações, por suas características, não possuem o aval do sindicato da categoria. Fator preponderante no assunto em tela.

Não nos resta outra alternativa senão a de discordar totalmente da forma em que é tratada a Participação sobre os Lucros aos funcionários pela fiscalizada haja vista a documentação que é amparada pelo sindicato da categoria não conter nada de claro e objetivo a ser pago aos funcionários da empresa, conforme dispõe a Lei.

Por outro lado, a documentação acostada, que não foi avaliada pelo sindicato dos funcionários, também mostra uma total falta de objetividade até mesmo no *quantum* a ser pago, pois, traz metas individuais que são totalmente subjetivas. Note-se que existe até mesmo um Manual de Procedimentos para a Avaliação de Desempenho do(s) funcionário(s) que, salvo maior juízo, traz diferença de tratamento entre eles, ou seja, configuração de pagamentos distintos podendo ocorrer beneficiamento de uns em detrimento de outros.

Isso foge ao escopo da Lei que visa pura e simplesmente a participação dos funcionários nos Lucros a fim de estímulo à produtividade e não a avaliação constante da

produtividade para posterior pagamento de PLR com base em avaliações internas de cunho totalmente subjetivo.

A fiscalização não aceita a dedução a título de despesa operacional o montante de R\$ 2.886.409,05 pago pela fiscalizada visando à Participação nos Lucros dos seus funcionários e, conseqüentemente, há que se proceder ao lançamento do correspondente valor no sentido de que seja apurado o IRPJ devido.

Esta fiscalização procedeu à apuração valendo-se da documentação que lhe foi apresentada, ou seja, a escrita fiscal, na forma dos balancetes mensais e dos registros no Livro Razão.

Em virtude da glosa do valor acima apuramos imposto devido e o prejuízo de R\$ 579.495,90, apurado pela fiscalizada e declarado em sua DIPJ, deverá ser desconsiderado. Dessa forma, fica o contribuinte intimado a efetuar as devidas alterações em sua escrita fiscal no sentido de que não se aproveite do referido prejuízo em apurações futuras.

A interessada foi cientificada da autuação em 05/04/2011 (fl. 397).

Inconformada com a autuação, a interessada apresenta, em 21/01/2014, a impugnação de fl. 2434 a 2472:

- A Impugnante tem por objeto social a celebração de contratos de seguros.
- **DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO: ERRO NO CÁLCULO DO VALOR.**
- A autoridade autuante se olvidou de computar no cálculo do Imposto de Renda o abatimento dos prejuízos fiscais.
- Em 2005, o saldo de prejuízo fiscal da Impugnante era de R\$ 53.822.641,14 (doc. 4), do que se depreende a existência de saldo de prejuízo fiscal a compensar no ano de 2006. Tendo a autoridade autuante glosado o valor de R\$ 2.886.409,05, há que se admitir o abatimento de 30% (trinta por cento) desse resultado, a título de compensação de prejuízos fiscais (R\$ 692.073, 94). Assim, a base sobre a qual deveria ter sido calculado o IRPJ corresponde a R\$ 1.614.849,21:

IRPJ - R\$ 1.614.849,21 x 15% = R\$ 242.224,88 Adicional - R\$ 1.614.849,21 x 10% = R\$ 161.483,92

Total IRPJ - R\$ 403.708,80

- **DA DEDUTIBILIDADE DA DESPESA COM PLR.**
- A Impugnante possui um programa de PLR avalizado pelo sindicato (doc. 5). Pela adstrição aos motivos determinantes do ato administrativo, é sobre eles que se deverá avaliar a higidez de lançamento.
- O aludido programa contém regras claras e objetivas sobre os critérios e metas a serem cumpridos pelos empregados para serem elegíveis ao recebimento da PLR, o qual, inclusive, foi declarado regular na sua forma e conteúdo pelo sindicato (doc. seis).
- Quanto à documentação apresentada pela Impugnante à fiscalização e que deixou de ser analisada sobre o argumento de que esta fugiria ao intento da legislação citada, trata-se justamente das provas comprobatórias do cumprimento à integralidade das regras determinadas no Programa cancelado pelo Sindicato.
- Pela leitura do 1º art. 2º da Lei 10.101/2000, evidencia-se que as regras claras e objetivas que devem constar obrigatoriamente do programa se referem 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, vigência e prazos para revisão do acordo.

- Os índices de produtividade e os programas de metas são considerados critérios e condições facultativas a constar do programa.
- Todos os critérios obrigatórios a constar do programa estão presentes, o que se pode constatar pela leitura dos seus dispositivos (doc. cinco), Regras Claras e Objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação.

Art. 6º do Regulamento define os funcionários elegíveis à PLR

Art. 3º define que os funcionários deverão ser avaliados, que deverão alcançar as metas propostas.

Art. 7º Define os conceitos estratégicos das metas e desempenho

Regras Adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo

Art. 3º define que os funcionários deverão ser avaliados, que deverão alcançar as metas propostas

Art. 7º Define os conceitos estratégicos das metas e desempenho

Periodicidade da distribuição

Art. 5º define o mês de pagamento caso haja PLR a pagar no mês de março

Período de vigência; e

Art. 4º define a vigência do acordo para o ano de 2006

Prazos para revisão do acordo

O acordo vale por 1 ano, eis que a sua vigência se aplica para o ano de 2006

- Quanto aos critérios e condições que facultativamente poderiam constar no programa de PLR avaliado pelo sindicado, os quais são extremamente detalhados, a Impugnante possui vasta documentação sobre os índices de produtividade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, mas a fiscalização optou por não lhes conferir uma análise mais detalhada, por interpretar que estes deveriam constar obrigatoriamente do programa avaliado pelo sindicato.
- A impugnante conta com sistema de dados disponível e acessível a todos os funcionários, através do qual é possível se verificar os dados mencionados.
- Em cada quesito poderá ser considerado que o avaliado necessita de melhorias, atingiu as expectativas ou excedeu as expectativas, sendo explicado na própria avaliação o que significa cada conceito.
- Assim, cada funcionário será avaliado de acordo com a sua função e desempenho, conforme a planilha anexa, também disponibilizada na intranet (doc. oito) e, assim, com base em critério totalmente objetivo, recebe um determinado número de salários a título de PLR.
- Foi exatamente o que aconteceu no ano de 2006, conforme se verifica pelas avaliações acima, pela planilha de classificação da avaliação por cargos e número de salários (doc. 9) e pela planilha informativa da PLR que coube a cada funcionário (doc. 10), cujo total de PLR paga no ano de 2006 foi de R\$ 2.886.409,05.
- Ademais, a Impugnante mantém escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos legais e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

- Logo, resta claro que o Programa de PLR da Impugnante está de acordo com a Lei nº 10.101/00, motivo pelo qual há que se afastar a glosa de tal despesa e não merece prosperar a presente autuação.
- DA PARCELA MÍNIMA PAGA A TÍTULO DE PLR.
- Há que se ressaltar que existe um valor mínimo de PLR (R\$ 1.100,00) que é obrigatoriamente pago a todos aos funcionários da Impugnante, de acordo com a Cláusula Segunda da Convenção Coletiva assinada entre o Sindicato dos Securitários do Rio de Janeiro e o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Capitalização, e de Resseguros no Estado do Rio de Janeiro (doc. 11).
- Todos os funcionários receberam no ano de 2006 R\$ 1.100,00 ou valor proporcional ao número de meses trabalhados ou licenciados naquele ano. A parcela de PLR paga nestes moldes totalizou R\$ 152.166,65, conforme se verifica na planilha anexa, já mencionada anteriormente (doc. 10).
- Quanto a esta parcela da PLR, não há sequer que se discutir o critério de avaliação utilizado pela Impugnante, eis que a PLR foi igual para todos e atendeu às regras estabelecidas nessa Convenção, o que está de acordo com o disposto no inciso II do artigo doisº da Lei nº 10.101/2000.

É o relatório.

Em apreciação, o Acórdão 12-79.682 da 5ª Turma da DRJ/RJ1 julgou procedente em parte a impugnação. A decisão foi assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2015

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Descabe a alegação de nulidade do auto de infração, se o fiscal autuante observa os procedimentos previstos na legislação tributária

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2006

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NO LUCRO OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. INDEDUTÍVEL.

As parcelas pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados - PLR, em desacordo com os requisitos fixados pela legislação pertinente, são indedutíveis na apuração do lucro real, sendo cabível a autuação.

ERRO NO CÁLCULO DO TRIBUTO. CORREÇÃO DE OFÍCIO.

Constado erro na apuração do tributo, este deve ser corrigido de ofício.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

A ciência do Acórdão citado deu-se em 07/03/2016 (e-fl. 1246). O Recurso Voluntário foi apresentado em 05/04/2016 (e-fls. 1249). O Recurso traz os mesmos argumentos da impugnação e anexa os mesmos documentos, exemplificando a avaliação com os dados dos funcionários Grazielle Lima Albuquerque e Ilzamar de Sousa (e-fls. 1254), como o já tinha feito

na impugnação para os funcionários Adriana Sieben, Alessandra Alves de Vasconcelos, Evelyn Catharino Barbosa (e-fls. 492/507 – repetido às e-fls. 12809 e ss).

Voto Vencido

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O Recurso é tempestivo. Cumpridas as demais condições de procedibilidade, dele conheço.

Não há reparos à Decisão de Primeira Instância. Por aderir plenamente aos fundamentos que a embasam reproduzo o voto vencedor da decisão recorrida como fundamento de decidir (art. 57, § 3º do Ricarf):

ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL. PARTICIPAÇÕES NÃO DEDUTÍVEIS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR).

O presente processo versa sobre a falta de adição ao Lucro líquido de despesa indedutível relativa à participação nos lucros e resultados (PLR), no valor de R\$ 2.886.409,05 relativo ao ano-calendário de 2006.

A fiscalização considerou como não dedutível a despesa relativa à participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa - PLR.

A participação nos lucros, ou resultados desvinculada da remuneração - PLR - é assegurada pela Constituição Federal entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais (art. 7º, XI).

O art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 dispõe o seguinte:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Tais valores recebidos, não se incorporam à remuneração dos trabalhadores. Ao retirar deste valor o caráter remuneratório/salarial, a Constituição tem por objetivo incentivar o empregador a conceder o benefício aos empregados, pois seria um desestímulo ao empregador com efeitos negativos para os empregados dar a esta verba natureza remuneratória, com o que passaria ela a sofrer incidências trabalhistas e previdenciárias, o que majoraria consideravelmente o ônus do empregador.

A referida norma é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária para sua eficácia plena. O legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculados da remuneração, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis à concessão deste benefício. Portanto, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja

desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

A Medida Provisória n.º 794/1994, sucessivamente reeditada, e convertida na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, regulamentou o referido dispositivo constitucional:

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 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.

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

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.

§ 1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§ 5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela em que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa, independentemente de homologação judicial.

Para efeito de apuração do lucro real, a lei dá direito à pessoa jurídica de deduzir como despesa operacional a PLR paga aos empregados, dentro do próprio exercício de sua constituição (art. 3º, § 1º da Lei 10.101/2000). A mesma dedução se aplica na apuração da base de cálculo da CSLL.

Portanto, a interessada poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, dentro do próprio exercício de sua constituição, desde que observe os requisitos da presente Lei, sendo certo que, o não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que não autoriza a sua dedução para efeito de apuração do Lucro Real, base para apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da base de cálculo da CSLL.

A Lei dispõe que, entre os critérios e condições podem ser considerados os índices de produtividade ou lucratividade da empresa ou programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

Nas fl. 320 a 322 está inserto um documento denominado "CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO ESPECÍFICA SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DAS EMPRESAS DE SEGUROS PROVADOS E DE CAPITALIZAÇÃO EM 2005", assinado pelo presidente do Sindicato dos Securitários do Rio de Janeiro e pelo presidente do Sindicato das Empresas de Seguros Privados. Neste documento estão indicados alguns critérios de pagamentos de PLR.

Nas fl. 323 a 326 há uma cópia do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da Prudential do Brasil Seguros, que vigorou exclusivamente para o exercício de 2006 (art. 4º), de acordo como o desempenho durante o ano de 2005 (art.3º). Este documento é um regulamento que define os funcionários que receberão o PLR, a vigência do acordo, o prazo de pagamento, além de metas e desempenho. Este documento foi assinado por representantes da empresa, dos funcionários e do sindicato.

Nas fl. 348 a 353, há um documento relativo a "Avaliação de Desempenho". Nele estão definidas as diretrizes da avaliação de desempenho dos funcionários, sendo definida as etapas do programa de avaliação de desempenho-PAD (item 4.1.1), a revisão semestral (item 4.1.2), os níveis de desempenho (item 4.1.3) e classificação final definida pelo avaliados (item 4.1.4).

A conceituação tem 3 níveis, conforme demonstração abaixo:

| | |
|---|-------------------------|
| N | Necessita de Melhoria |
| A | Atingiu as Expectativas |
| E | Excedeu as Expectativas |

4.1.4 Classificação Final

| | |
|---|--|
| 5 | Excedeu extremamente as expectativas |
| 4 | Excedeu as expectativas |
| 3 | Atingiu plenamente as expectativas |
| 2 | Necessita de melhoria para atingir as expectativas |
| 1 | Não atingiu as expectativas |

O item 4.3 do supracitado documento versa sobre avaliações, havendo um item relativo à auto-avaliação do funcionário (item 4.3.1) e outro sobre a avaliação do gestor (item 4.3.2). O item 4.4 sobre metas individuais.

Nas fl. 353 a 359, há um formulário de "VALORES E COMPORTAMENTOS ORGANIZACIONAIS". Tal formulário se destina a avaliar o funcionário. Neste documento consta os seguintes itens: assiduidade, compromisso com a qualidade, parceria, conhecimento, iniciativa, organização e planejamento, produtividade, responsabilidade, comunicação, ética e *compliance*, além do conceito final. A avaliação desses itens se dá em 3 níveis: N-necessita de melhoria; A-atingiu plenamente as expectativa e E-excedeu as expectativas.

Item: CONCEITO DA AUTO-AVALIAÇÃO

N - Necessita de melhoria para atingir a A - Atingiu plenamente as expectativas E - Excedeu as expectativas

Nas fl. 357 a 360, há um formulário de metas com os mesmo conceitos: N-necessita de melhoria; A-atingiu plenamente as expectativa e E-excedeu as expectativas.

Nas fl. 361 a 395, consta o Programa de Reconhecimento dos Funcionários por Desempenho, que dá uma orientação aos avaliadores.

Na fl 491, um documento do Sindicato dos Securitários do Estado do Rio De Janeiro, declarando que o regulamento de PLR não apresentou nenhuma irregularidade na forma e conteúdo, tendo a anuência do sindicato.

Nas fl. 492 a 1132, consta a avaliação de cada funcionário.

Nas fl. 1.134 e 1.135, há uma planilha com os valores pagos a cada funcionário, atingindo o valor total de R\$ 2.886.409,95.

Segundo a fiscalização, não há documentação que discrimine de forma clara e objetiva todos os critérios e metas a serem cumpridas pelos funcionários de modo a que façam jus à participação nos lucros e quais os montantes dessa participação. Não se vislumbrou critérios e regras claras e objetivas a fim de que fiquem fixados os direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, tampouco, mecanismos de aferição para o cumprimento do acordado. Afirma que a categoria e do sindicato da categoria, apresentou uma documentação unilateral e que não tem nada de objetiva. Até mesmo as metas são propostas pelos funcionários ao preencherem um "formulário de metas" fornecido pela empresa a ser comentado por um avaliador, denotando com esse procedimento, a total subjetividade acerca da questão.

Portanto o cerne da questão se prende ao que foi exigido de cada funcionário para que fizesse jus ao PLR.

A participação dos empregados no lucro da empresa visa distribuir o resultado financeiro do empreendimento entre os empregados, levando-se em consideração a importância do fator trabalho.

A Lei 10.101/2000 que veio regulamentar o dispositivo constitucional, determinando a pactuação prévia de critérios e condições. Conforme inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 2º da referida lei, que não são meras formalidades, sendo indispensáveis para a constituição do Programa de Participação nos Lucros:

§ 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

Com se vê, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são necessariamente impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são as metas a serem atingidas antes do início do período em que esta sendo avaliado o resultado. Há que se ter uma negociação prévia das metas a serem atingidas, sem o qual desvirtua o fundamento da PLR da empresa, que é o de integrar capital e trabalho e aumentar a produtividade.

Para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são as metas a serem atingidas antes do início do período em que esta sendo avaliado o resultado, ou seja, a negociação da PLR deve ser feita com antecedência, permitindo as partes pleno conhecimento das regras pactuadas, as quais devem ser claras e objetivas, determinando os direitos e obrigações de cada um dos envolvidos.

Como já foi explicitado anteriormente, o art. 2º, §1º, I e II, da Lei 10.101/2000 exige que o instrumento de negociação adotado pela empresa e seus empregados constem de forma clara e objetiva as regras a serem observadas pelas partes (direitos substantivos, regras adjetivas, mecanismos de aferição, periodicidade da distribuição, prazos etc).

As metas têm de ser previamente pactuadas, como já explicitado anteriormente (inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 2º da Lei 10.101/2000). Tais metas podem ser corporativas, que refletem os objetivos traçados pela empresa em geral; coletivas que são uma espécie de detalhamento das metas corporativas atendendo às peculiaridades de cada unidade; setoriais que refletem a participação de cada setor da empresa, sendo amplamente discutidas com os empregados que são os que se empenharão no atingimento das metas e as individuais, que se relacionam com a participação de cada funcionário são pouco usadas, pois, sendo direcionadas para o desempenho individual, podem propiciar subjetivismos de chefes.

A empresa, juntamente com os funcionários, pode escolher qual o tipo de meta a ser implementada, porém, há que se ter regras claras e objetivas, conforme o previsto no art. 2º, §1º da Lei 10.101/2000. Atente-se que a lei prevê que devam ser acordados previamente índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa.

Pode-se definir critérios objetivos como aqueles que podem quantificar o direito dos empregados, por exemplo, o acréscimo de vendas, a inexistência de atraso, a redução de gastos e custos, dentre outros.

Outro aspecto do dispositivo é o de que a lei não contempla hipótese exaustiva, mas apenas exemplificativa, o que, aliás, outorga maior flexibilidade para melhor viabilizar a integração entre o capital e o trabalho. A própria lei deixa claro que os critérios sugeridos (índice de produtividade, lucratividade, qualidade, metas) não são os únicos ao dispor que "outros" além destes poderão ser considerados, resguardadas a clareza e a objetividade. Contudo, o uso da expressão "entre outra", utilizada no parágrafo 1º do art. 2º da Lei 10.101, de 2000, não tem o condão de conferir ampla e irrestrita liberdade de escolha à empresa, devendo ser mantida a coerência lógica entre o critério eleito e o objetivo a ser buscado.

Na verdade, a exigência da lei é no sentido de que os objetivos de desempenho sejam mensuráveis, não tendo o menor sentido a afirmação da interessada de que índices de produtividade e os programas de metas são considerados critérios e condições facultativas.

Ao analisar algumas dessas autuações, o CARF entendeu que "a dedutibilidade dos valores pagos à título de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), depende da adoção de regras claras e objetivas, consignadas em acordo/convenção coletiva do sindicato da categoria ou acordo particular adotado através de prévia negociação com comissão de trabalhadores, contando com a participação do respectivo sindicato da categoria" e por esta razão, manteve os autos de infração (CARF 1a. Seção / 3 a. Turma Especial / ACÓRDÃO 1803-00.467 em 08/07/2010, publicação em 01/02/2011).

De acordo com a jurisprudência, cabe sempre à empresa concedente comprovar o não atingimento das metas:

"Participação nos lucros. Quando estiver condicionada ao cumprimento de metas, compete ao empregador provar o motivo do não pagamento a determinados empregados, sob pena de se presumir a discriminação e a ofensa ao art. 7º, inc. XXXII, da CF, e artigo 5º da CLT (TRIBUNAL: 2ª Região, 9ª Turma, DECISÃO: 01 10 2001, RO n. 20000479378, ANO: 2000, DOE SP: 19/10/2001, Relator LUIZ EDGAR FERRAZ DE OLIVEIRA).

No caso em comento, a empresa optou pelos seguintes critérios: desempenho da empresa; metas individuais e desempenho nos valores e comportamentos organizacionais, conforme consta no art.3º e 7º do Regulamento da Participação dos Funcionários nos Lucros ou Resultados da empresa (fl. 488 e 489):

ARTIGO 3º - DAS AVALIAÇÕES

Os Funcionários serão avaliados de acordo com o seu desempenho durante o ano de 2005, baseado no desenvolvimento das atividades diárias e no alcance das metas propostas.

ARTIGO 7º - DAS METAS E DESEMPENHO

As Metas e Desempenho estão constituídos em 03 conceitos estratégicos para a Empresa, sendo eles:

- Desempenho da Empresa
- Cumprimento das metas individuais, estabelecidas no início de 2005
- Desempenho nos Valores e Comportamentos Organizacionais

O resultado da Empresa, de acordo com o seu desempenho anual, gerará um fator que, baseado no desempenho individual e na responsabilidade de cada participante, determinará o múltiplo salarial a ser recebido.

Contudo, na documentação apresentada pela interessada não constam quais as metas a serem atingidas, não há a mensuração de valores que teriam de ser atingidos, como, por exemplo: quantidade de seguros a serem vendidos, valores dos seguros negociados, etc. Também, não consta do processo qual o desempenho esperado da empresa e nem o que seria objetivamente os valores e comportamentos organizacionais.

Apesar de constar à avaliação individual dos funcionários, estas não fazem qualquer referência as metas que o funcionário deveria cumprir para fazer jus à distribuição de lucros. Seria necessário que metas fossem acordadas previamente de modo que o funcionário soubesse de antemão o que deveria fazer para receber o PLR.

A avaliação dos funcionários utilizou critérios subjetivos, através de conceitos que refletem apenas a opinião do avaliador. Repare que foram definidos três níveis e 5 conceitos. Pergunta-se quais foram os critérios materiais que definiram que alguém necessita de melhoria, se atingiu ou não as expectativas, se excedeu às expectativas e não há resposta nem na documentação, nem na impugnação. Não há documentos que definam o que deveria ser feito vender para atingir as expectativas do avaliado, o funcionário não tinha noção de quais eram tais expectativas.

A avaliação dos funcionários se baseou apenas no item "Valores e Comportamentos Organizacionais", que é o item mais subjetivo da avaliação.

Portanto, um item obrigatório, que é o da fixação das regras claras e objetivas, devido à falta de fixação de metas a serem atingidas pelos funcionários.

Na impugnação, a interessada afirma que possui vasta documentação sobre os índices de produtividade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, contudo, não os apresentou nem a fiscalização nem na impugnação.

Quanto ao fato de a impugnante pagar um valor mínimo, há que se explicar que isto não substitui as exigências legais de dedutibilidade.

Atente-se, que o pagamento de valor mínimo não descaracteriza o PLR, mas, tal fato isoladamente não torna dedutível o PLR, nem esta parte, posto que, o PLR tem que ser analisado como um todo, ou é totalmente dedutível ou não. Se não há regras claras e objetivas para atribuição de montantes a serem distribuídos aos empregados, a atribuição do valor mínimo de R\$ 1.100,00 a algumas pessoas não pode ser considerado válido para efeitos de dedutibilidade fiscal, posto que, estas pessoas não sabiam o que teria que ter feito para receberem valores maiores. Se o PLR não é válido, para fins de dedutibilidade, com relação aos valores maiores, não pode ser válido com relação a distribuição de valores mínimos.

Ressalte-se que em julgamento do TST (RR 752847/2001), o Min. Wagner Pimenta sustentou que: "A participação nos lucros não objetiva premiar este ou aquele trabalhador, mas o conjunto da força laboral que contribuiu para o êxito do negócio empreendido". Assim, de acordo com esta decisão, a PLR, via de regra, possui um "caráter geral".

Observe-se que esta parcela mínima não pode ser considerada como valor de natureza salarial, pois, a verba que é utilizada para o pagamento dos valores provém do lucro auferido no ano anterior. O PLR somente foi pago porque houve lucro, o que difere de salários que são devidos independentemente de haver lucro ou não, aliás a despesa com salários é utilizada na apuração do lucro, isto é, ocorre em momento anterior a despesa com o PLR, que é pago somente se houve lucro.

Na verdade, o que está sendo discutido não é a descaracterização do PLR, mas a dedutibilidade para efeitos de apuração do IRPJ. O descumprimento de requisitos legais não altera a natureza jurídica do PLR, afeta apenas a dedutibilidade.

De modo geral, não basta a prova que houve pagamento de PLR, há que se comprovar que a sua dedutibilidade, atendendo os requisitos da Lei 10.101/2000, o que não ocorreu.

Como se vê, a empresa não atendeu os requisitos necessários, previstos na Lei 10.101/2000 para fazer jus a dedutibilidade da despesa com PLR.

DO ERRO NO CÁLCULO DO VALOR DA AUTUAÇÃO.

Na impugnação a interessada se insurge contra o valor autuado, alegando erro de cálculo, devido ao não aproveitamento do prejuízo fiscal de períodos anteriores, no valor de R\$ 53.822.641,14. Apresenta também um novo cálculo, a seguir reproduzido:

IRPJ - R\$ 1.614.849,21 x 15% = R\$ 242.224,88 Adicional - R\$ 1.614.849,21 x 10% = R\$ 161.483,92

Total IRPJ - R\$ 403.708,80

Consultando-se o sistema SAPLI e demonstrativo de fl. 431, verifica-se que realmente o contribuinte possui saldo prejuízos fiscais de R\$ 53.822.641,14 e tal valor não foi considerado no cálculo do IRPJ. (...)

CONCLUSÃO

Face o exposto, voto pela manutenção parcial da autuação de IRPJ, cujo valor monta a R\$ 379.709,80.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa

Voto Vencedor

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Redator designado.

Após o bem fundamentado voto do Ilmo. Relator, foi aberta divergência a respeito do mérito da autuação, envolvendo a legitimidade da dedução das despesas com Participação nos Lucros e Resultador (“PLR”) paga aos funcionários da Recorrente no ano-calendário de 2006. Passo, a seguir, a sintetizar a posição vencedora.

O art. 3º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000 assegura a dedução do lucro real, como despesa operacional, das “participações atribuídas aos empregados nos lucros e resultados”, desde que observadas as regras previstas naquele diploma normativo. A respeito das referidas regras, o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 prescreve o seguinte:¹

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 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.

O Termo de Verificação Fiscal e o acórdão recorrido contestaram, exatamente, o preenchimento dos requisitos legais, no que diz respeito à forma como definidas as “regras claras e objetivas” citadas no art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Veja-se a fundamentação adotada pela DRJ:

Contudo, na documentação apresentada pela interessada não constam quais as metas a serem atingidas, não há a mensuração de valores que teriam de ser atingidos, como, por exemplo: quantidade de seguros a serem vendidos, valores dos seguros negociados, etc. Também, não consta do processo qual o desempenho esperado da empresa e nem o que seria objetivamente os valores e comportamentos organizacionais.

Apesar de constar à avaliação individual dos funcionários, estas não fazem qualquer referência as metas que o funcionário deveria cumprir para fazer jus à distribuição de lucros. Seria necessário que metas fossem acordadas previamente de modo que o funcionário soubesse de antemão o que deveria fazer para receber o PLR.

A avaliação dos funcionários utilizou critérios subjetivos, através de conceitos que refletem apenas a opinião do avaliador. Repare que foram definidos três níveis e 5 conceitos. Pergunta-se quais foram os critérios materiais que definiram que alguém necessita de melhoria, se atingiu ou não as expectativas, se excedeu às expectativas e não há resposta nem na documentação, nem na impugnação. Não há documentos que

¹ Referido dispositivo passou por alterações legislativas relevantes, com a edição da Lei nº 12.832/2013 e da Lei nº 14.020/2020. Porém, considerando que a glosa diz respeito ao ano-calendário de 2006, o dispositivo citado foi considerado na redação então vigente.

definam o que deveria ser feito vender para atingir as expectativas do avaliado, o funcionário não tinha noção de quais eram tais expectativas.

A avaliação dos funcionários se baseou apenas no item “Valores e Comportamentos Organizacionais”, que é o item mais subjetivo da avaliação.

Portanto, um item obrigatório, que é o da fixação das regras claras e objetivas, devido à falta de fixação de metas a serem atingidas pelos funcionários.

Analisando o art. 2º, *caput* e § 1º, da Lei nº 10.101/2000, verifico que são estabelecidos critérios formais e materiais no que diz respeito ao PLR a ser pago pela pessoa jurídica.

Inicialmente, a lei estabelece como requisito a forma de pactuação do PLR: deve ser feita via negociação entre a empresa e seus empregados, mediante (i) comissão escolhida pelas partes, integrada também por representante sindical ou (ii) convenção ou acordo coletivo. Este requisito foi devidamente cumprido pela Recorrente, que trouxe aos autos o seu “Programa de Participação nos Lucros e Resultados” (fls. 1.276/1.279), devidamente assinado pela Diretoria, pelo Comitê de Representantes dos Funcionários e pela representação sindical. Ou seja, não há qualquer razão para se presumir que o PLR foi fixado em prejuízo dos empregados, tendo em vista a sua efetiva participação no estabelecimento das regras aplicáveis.

Com relação ao conteúdo do PLR, a legislação sustenta a necessidade de “regras claras e objetivas”, podendo ser utilizados, entre outros, como critérios ou condições (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da pessoa jurídica e (ii) programas de metas, resultados e prazos, previamente estabelecidos. Veja-se, portanto, que a própria legislação permite que sejam adotados outros critérios, além daqueles taxativamente citados. Isso se dá porque, diante da multiplicidade de atividades e setores dentro da organização empresarial, é inviável a utilização das mesmas metas individuais. Para o setor comercial, pode fazer sentido utilizar como métrica de desempenho os seguros vendidos, mas este critério seria inadequado para avaliar pessoalmente um setor como o de recursos humanos.

O programa de PLR adotado utilizou uma combinação dos seguintes fatores: desempenho da empresa, cumprimento de metas individuais e **desempenho nos valores e comportamentos organizacionais** (fls. 1.277). Segundo a DRJ, a utilização deste parâmetro não estabelecerá uma meta de caráter objetivo, como estabelece a legislação.

Contudo, como destacado, a própria lei autoriza a utilização de outros critérios e condições. Nesse sentido, é permitido que a pessoa jurídica estabeleça junto aos seus empregados – em acordo cuja forma deve ser obedecida – avaliações específicas a respeito da sua atuação individual para o atingimento dos objetivos empresariais da pessoa jurídica. Neste caso, entendo legítima a conduta da Recorrente no que diz respeito à adoção da avaliação de desempenho *individual* feita pelo gestor e pelo subordinado, como de fato ocorreu (fls. 1.280/1.299).

Portanto, com base nesse entendimento, concluo pela regularidade do programa de PLR e pela legitimidade das deduções feitas, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário.

Por fim, é importante destacar que não se desconhece a existência, neste Carf, de debate a respeito da necessidade ou não de serem seguidas as regras da Lei nº 10.101/2000 para

fins de dedutibilidade do lucro real, uma vez que esta matéria seria regulada especificamente pelos arts. 299 e 462 do RIR/99, vigente à época dos fatos. No Acórdão n.º 9101-004.765 (Rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, Sessão de 05/02/2020), a C. 1ª Turma da CSRF decidiu, por voto de qualidade, pela necessidade de observância das referidas regras:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008 PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS E RESULTADOS (PRL) A EMPREGADOS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS DA LEI N.º 10.101/2000. INDEDUTIBILIDADE. Não atendidos os requisitos da Lei n.º 10.101/2000, não podem ser deduzidos como despesas operacionais os valores pagos a empregados a título de participações nos lucros ou resultados da pessoa jurídica empregadora.

Porém, como explicitado acima, entendo que referidos requisitos foram de fato cumpridos neste caso, sendo essa a razão pela qual concluo pela procedência das razões recursais.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário e, no mérito, lhe dou provimento, para cancelar integralmente a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso