



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.720452/2023-63
ACÓRDÃO	2201-012.021 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUL AMERICA COMPANHIA DE SEGURO SAUDE
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2019 a 30/09/2019

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CONSEQUÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuições. Caso em que constatada a inexistência de regras claras e objetivas na instituição dos ACT.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (relator) e Fernando Gomes Favacho, que deram provimento integral ao recurso. Foi designada a Conselheira Luana Esteves Freitas para redigir o voto vencedor.

Sala de Sessões, em 5 de fevereiro de 2025.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital – Relator

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO

Do lançamento

A autuação (fls. 549-555; 556-563), com Termo de Verificação Fiscal (TVF) às fls. 566-585, versa sobre a incidência de Contribuição Previdenciária Patronal, GILRAT, salário-educação e INCRA, sobre pagamentos realizados pela Recorrente a título de PLR em 2019, relativo às competências 03/2019 a 09/2019.

Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 685-703; 5855-5873), argumentando em síntese que:

- a) A autuação está fundamentada essencialmente na percepção do ilmo. Fiscal de que os “instrumentos de negociação não estabelece[ria]m os objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se torne beneficiário da participação (...) sendo impossível se conhecer qual o esforço será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto” (grifou-se – fl. 580). Todavia, ambos os ACORDOS estabelecem sim “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras adjetivas”, como determina o artigo 2º, § 1º, da Lei n.º 10.101/00, apesar de alcançarem mais de 4.000 (quatro mil) funcionários.
- b) a jurisprudência do e. CARF se firmou no sentido de que “a Constituição outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados” e, portanto, “Deve ser abandonado o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/00 com a Constituição”6 (grifou-se).

- c) como decidiu a e. Câmara Superior do Conselho, “em uma empresa com diversos setores, como produção, administrativo, diretoria, vendas etc., as metas, requisitos e/ou condições para o recebimento da PLR poderão variar de conformidade com à observância dos pressupostos estabelecidos entre as partes em diversas áreas de atuação separadas”. Assim, “a partir de um Acordo e/ou Convenção Coletiva contemplando o Programa de PLR de modo geral para determinada categoria, poderão as empresas interessadas se aprofundar nas condições a serem cumpridas por seus funcionários para o recebimento de tal verba, admitindo com mais especificidade as peculiaridades de cada uma”⁸ (grifou-se).
- d) todos os termos dos ACORDOS e dos Cardápios de Competências, a mecânica do GPD e, conseqüentemente, as condições gerais e específicas dos planos se repetem ao menos desde 2017, de modo que as metas a serem perseguidas pelos empregados são sempre conhecidas previamente. Ou seja, ao contrário do que considerou o ilmo. Fiscal autuante, a IMPUGNANTE viabilizou sim “o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá dispende para receber a participação” (grifou-se – fl. 580).
- e) se a e. Câmara Superior admite que a SUL AMÉRICA firme o próprio Acordo após o período aquisitivo do plano – visto que seus termos já são conhecidos por todos os colaboradores – o i. Fiscal não poderia tê-la autuado simplesmente porque, no seu entendimento, as metas e condições reeditadas no PPR de 2019 não são “*claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação*”. E ainda que prevaleça entendimento mais conservador, no sentido de que cabe celebração de acordo coletivo de PPR prévio ao período de apuração das metas, é importante destacar que a convenção coletiva de trabalho da categoria correspondente ao período questionado, previu a possibilidade de pagamento de PPR mediante celebração de acordo coletivo específico, o qual foi celebrado, e ainda, houve o informe através de sistema interno, conforme documentação anexa, para todos os funcionários de todas as suas metas individuais, fato que descaracteriza totalmente o embasamento da referida autuação.
- f) IMPUGNANTE firmou ACORDOS que preveem – de maneira clara e objetiva – (i) regras de permanência mínima do empregado na companhia; (ii) metas de resultado (lucro operacional) a serem perseguidas por todos os colaboradores e (iii) metas de performance de cada unidade de negócio; bem como prescreve (iv) habilidades específicas, como foco no cliente, excelência em execução, colaboração etc., que são esmiuçadas no “Cardápio de Competências” anexo aos Instrumentos. O rápido cotejo de ambos os

ACORDOS – assinados para formalizar o PPR dos anos de 2018, 2019 e 2020 – revela que os Instrumentos são praticamente idênticos, de modo que as regras, metas e habilidades detalhadas a seguir já eram prévia e amplamente conhecidas pelos empregados.

- g) De acordo com o §2º, da Cláusula Quarta dos ACORDOS, todos os 4.000 (quatro mil) funcionários devem empreender esforços para “atingir as metas estabelecidas no orçamento anual em percentual igual ou superior a 90,01% (noventa vírgula zero um por cento)”. Adicionalmente, os empregados devem conduzir a área na qual está alocado para alcançar “mais que 90% (noventa por cento) das metas orçamentárias previamente definidas para a Área de Negócios (Business Unit)” (grifou-se) e “110% (cento e dez por cento) de Despesas de Pessoal + Gastos Gerais, nos casos de Serviços Compartilhados”.
- h) Os ACORDOS também abordam as habilidades individuais que os funcionários devem desenvolver até o momento da “avaliação de desempenho” para fazerem jus ao recebimento da PLR. Ademais, não há previsão legal de que metas individuais de cada funcionário, com características específicas de cada área do negócio, por cada cargo, deve ser mencionada no acordo coletivo de PPR ou em sistema interno, ao qual o funcionário tem acesso. Tanto é legítima e de boa-fé tal conduta, que a Federação de Sindicatos dos Securitários, a qual representa a categoria de empregados da empresa, concordou com essa prática quando assinou o acordo coletivo de PPR.
- i) os ACORDOS trilham de maneira clara e objetiva o caminho que deve ser percorrido pelo empregado para fazer jus à PLR, (i) impondo regras para aquisição do direito à participação no PPR, (ii) estabelecendo metas de resultado da companhia e de performance das áreas de negócio, bem como (iii) prescrevendo as condutas concretas que serão esperadas dos empregados no momento da avaliação individual de desempenho. Por isso, está absolutamente equivocada a premissa adotada pelo i. Fiscal autuante no sentido de que “em nenhum momento, no acordo PLR analisado, são apresentadas as metas a serem atingidas (institucionais, por negócio/área, individuais), as regras que permeiam as avaliações individuais que serão utilizadas nos cálculos da participação, os mecanismos de aferição dos objetivos contratados, os parâmetros e critérios utilizados na avaliação dos funcionários ou os modelos básicos das avaliações individuais” (fl. 580).
- j) A IMPUGNANTE ainda foi além do que exige a Lei n.º 10.101/00 e estruturou o GPD para “mastigar” as metas e habilidades acima já previstas nos ACORDOS e criar um ambiente transparente para aferir individualmente o

desempenho de cada funcionário no plano. O GPD também viabiliza a realização da “avaliação de desempenho” – cujo resultado torna ou não o funcionário elegível ao recebimento da PLR – em formato de fácil compreensão. Como se depreende dos e-mails de comunicação em anexo, anualmente todos os colaboradores são previamente convidados a acessar a plataforma a fim de tomar ciência das “metas do ciclo” (doc. n.º 03 anexo). Ademais, ao acessar o hotsite do GPD, o funcionário (i) acompanha ao longo do período aquisitivo o atingimento das “competências” previstas nos ACORDOS e, ainda, (ii) tem acesso às ferramentas de avaliação utilizadas por seu supervisor (doc. n.º 04 em anexo).

- k) Conforme se depreende dos ACORDOS, ao final do período de apuração do PPR, é realizado “um processo formal de feedback e de revisão do desempenho de todos os funcionários SulAmérica e consiste numa discussão integral sobre o desempenho individual demonstrado durante todo o ano, tendo como principais objetivos avaliar o alcance dos objetivos acordados no início do ano e competências desenvolvidas pelo funcionário” (fl. 388). Esse processo consiste (i) inicialmente, em uma autoavaliação do trabalhador, seguida (ii) da avaliação do seu próprio gestor e, ao final, (iii) é realizada “uma reunião formal entre funcionários e gestores” na qual “é formalizada a avaliação de consenso” (fl. 389). Ou seja, o colaborador não apenas tem ciência prévia das regras, metas e habilidades que deverá realizar para fazer jus à PLR, como também tem livre acesso ao andamento do que está sendo cumprido durante o ano e, ainda, participa ativamente da “avaliação de desempenho”.

Pede, ao fim, que seja julgado integralmente insubsistente o Auto de Infração.

Do Acórdão de Impugnação

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 11032-11078) pela improcedência da Impugnação, mantendo o crédito tributário, em decisão assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2019 a 30/09/2019

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – PLR. CONFUSÃO ENTRE “METAS” E ATRIBUIÇÕES PRÓPRIAS DOS SEGURADOS. AUSÊNCIA DE DEFINIÇÃO DE METAS. SUBJETIVIDADE NO PROCESSO DE DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS PROPOSTOS. DESRESPEITO À LEI Nº 10.101/2000.

Constitui parcela integrante do salário de contribuição a Participação nos Lucros e Resultados – PLR paga em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Viola a Lei nº 10.101/2000 a confusão feita entre metas, para fins de pagamento da PLR, e o plexo de atribuições e competências já inerentes às áreas de atuação

do contribuinte, sem a previsão de qualquer incremento produtivo ou de resultado a ensejar o pagamento da rubrica PLR.

Viola a Lei nº 10.101/2000 a previsão de que os próprios funcionários, em acordo com seus respectivos gestores, fixem suas próprias “metas” para fins de fazerem jus à percepção da PLR.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O contribuinte recorreu da decisão de primeira instância (fls. 11087-11114), reiterando os argumentos da impugnação.

Na sequência, juntou aos autos parecer da lavra de Fábio Zambitte Ibrahim, no qual se conclui, em síntese, que:

- a) O Fisco dispôs de rigor excessivo ao analisar as metas previstas no plano da recorrente.
- b) A definição de objetividade que embasa a fundamentação da autuação é incorreta.
- c) O art. 611-A, da CLT limita a prerrogativa do Fisco na análise de normas trabalhistas coletivas, tornando-as normas “supralegais”.
- d) O art. 2º, § 6º, da Lei n.º 10.101/2000 concede precedência hermenêutica à vontade das partes contratantes quando da interpretação de direitos substantivos e regras adjetivas no bojo de programas de participação nos lucros e resultados.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Como relatado, a autuação versa sobre a incidência de Contribuição Previdenciária Patronal, GILRAT, salário-educação e INCRA, sobre pagamentos realizados pela Recorrente a título de PLR em 2019, relativo às competências 03/2019 a 09/2019.

Conforme TVF (fl. 579), reputou-se que o acordo de PLR não atende às determinações legais exclusivamente em virtude de ter o Fiscal entendido que o instrumento não previa regras claras e objetivas, violando o art. 2º, § 1º, da Lei n.º 10.101/2000. A este respeito, os seguintes trechos do TVF:

Não consta do corpo do acordo nem nos anexos I e II qual a composição da divisão dos empregados nas áreas avaliadas, nem a fixação das metas/objetivos a

serem cumpridos para o direito a receber a PLR, nem a designação dos critérios que serão utilizados para aferição do atingimento dessas metas/objetivos.

Não consta do acordo quais são as metas/objetivos que deverão ser alcançadas (individualmente ou por área) para que os empregados possam fazer jus ao benefício. É apenas citada a existência de objetivos que serão fixados internamente, vide item 3 do anexo I – Procedimentos, Planejamento dos Objetivos Individuais – “3.1.1 – Atividade anual realizada pelos funcionários e seus gestores, tendo como base o planejamento de objetivos estratégicos da área, que deve ter sido previamente apresentado e discutido internamente para garantir o alinhamento.

Não são igualmente descritos no corpo do acordo, os mecanismos de aferição e os critérios de avaliação que nortearão o acompanhamento do pagamento desses benefícios.

[...]

Quanto aos critérios qualitativos, da leitura das descrições de cada competência avaliada, relacionadas no Anexo II do Acordo PPR, “Cardápio de Competências” observamos que possuem caráter subjetivo, como por exemplo: “capacidade de analisar o contexto, priorizar, planejar e partir para a ação; preocupação em atingir os melhores resultados; capacidade de enfrentar problemas de maneira assertiva; flexibilidade frente a mudanças demandadas por cenários internos e/ou externos, liderando o processo e se desprendendo de paradigmas existentes; capacidade de planejar e tomar decisões considerando as ambiguidades do contexto; demonstra inconformismo com os atuais processos...”

Ora, a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. O quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação e, ainda que existam critérios objetivos, estes devem necessariamente constar expressamente do instrumento de negociação, para garantir a segurança jurídica, principalmente para os empregados.

Resta evidente a inexistência de regras claras e objetivas e de mecanismos de aferição no Acordo Coletivo Referente à Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PPR.

Vemos que em nenhum momento, no Acordo PLR analisado, são apresentadas as metas a serem atingidas (institucionais, por negócio/área, individuais), as regras que permeiam as avaliações individuais que serão utilizadas nos cálculos da participação, os mecanismos de aferição dos objetivos contratados, os parâmetros e critérios utilizados na avaliação dos funcionários ou os modelos básicos das avaliações individuais. A simples menção da existência de metas e de

sistemas de avaliação não é suficiente para viabilizar o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá dispender para receber a participação, o que confronta totalmente as determinações legais.

Isto posto, verifica-se que seus instrumentos de negociação não estabelecem os objetivos que deverão ser atingidos para que o empregado se torne beneficiário da participação. Fala-se, reiteradamente, em cumprimento de metas e em avaliação de desempenho, mas não se apresenta, no corpo do acordo, em nenhum momento, as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.

[...]

Diante do exposto, não há como se falar em regras claras e objetivas, ou seja, de metas pré-estabelecidas pelo acordo que regula o pagamento da PLR, afrontando assim, de modo viral, a legislação sobre a matéria, a qual especifica, claramente, que as metas devem fazer parte de instrumentos de negociação entre empregados e empresa, celebrados previamente e com a participação de um representante do sindicato da categoria, as quais visem incentivar a produtividade. Assim, não é possível que metas sejam definidas separadamente, entre empregado e gestor, fora do instrumento original de negociação entre as partes e sem a participação sindical.

A respeito da ausência de metas, a decisão recorrida assim consignou (fls. 11059-11078):

O acordo de PLR prevê a distribuição de lucros com base no cumprimento de metas estabelecidas para as áreas de atuação. Além disso, prevê que a PLR seja distribuída levando em conta o cumprimento de metas estabelecidas para os empregados individualmente (cláusula terceira, parágrafo primeiro). No entanto, o mesmo acordo não define, seja no seu corpo, como em seus anexos, quais seriam as metas estabelecidas para as áreas, tampouco define parâmetros ou critérios para sua definição, e, ainda, não remete a sua fixação a instrumento em apartado. Dessa forma, no tocante à fixação de metas para as áreas, o acordo de PLR não prevê sequer o mínimo necessário para que se possa identificar quais seriam os objetivos a serem atingidos, tampouco como seria feita a avaliação do cumprimento das metas fixadas.

A única previsão que se refere às metas por áreas diz respeito ao orçamento de cada área. Veja-se que o acordo, no § 2º inciso I, da cláusula terceira, adota a expressão “orçamento” que, como se sabe, não se refere somente a índices de produtividade ou faturamento, possuindo uma acepção muito maior. Diante deste contexto, o acordo de PLR não traz um balizamento mínimo do que deva ser objeto de estipulação no que concerne às metas por áreas a serem atingidas pelo corpo funcional vinculado ao contribuinte.

Portanto, por este critério, já se mostra possível entender que a PLR do contribuinte não atende às disposições da Lei nº 10.101/2000.

Em relação ao cumprimento de metas individuais, o instrumento de acordo de PLR evidencia sua preocupação com este critério, em preponderância às metas por áreas.

De fato, o contribuinte instituiu o GPD – Programa de Gestão de Performance e Desenvolvimento, como instrumento de avaliação das competências e atribuições dos segurados empregados, adotando-o como critério de aferição de metas para fins de PLR.

O inciso II do parágrafo segundo da cláusula terceira do acordo condiciona a distribuição de PLR, no que atine às metas individuais, ao cumprimento de metas individuais, e ao “desenvolvimento de competências individuais”. O próprio instrumento de acordo é expresso em afirmar que “ambas” (metas individuais e competências individuais) são pactuados previamente à avaliação.

Pois bem, dada a relevância do sistema de avaliação individual no contexto da PLR do contribuinte, é importante analisar o Anexo I – Política de Administração do GPD – Gestão de Performance e Desenvolvimento do Capital Humano, fls. 386/390, acima colacionado.

O objetivo do GPD é a integração dos funcionários aos objetivos estratégicos do negócio, assegurando que os padrões de desempenho melhores continuamente, além de avaliar as competências essenciais, técnicas e resultados alcançados no período. Assim, ao menos no plano teórico, a destinação do GPD parece estar em consonância à inspiração da Lei nº 10.101/2000.

A questão, contudo, mostra-se bastante destoante da intenção da Lei nº 10.101/2000.

Explico.

A partir da leitura dos itens 3.1.1 e 3.1.2 do referido documento, verifica-se que o alinhamento garantido pela discussão prévia de objetivos entre funcionários e seus gestores, alheia a entidade sindical, frise-se, constitui nítida ferramenta pela qual o próprio empregado define seus objetivos, pois é este que acessa o GPD e insere seus “objetivos”, ou seja, aqueles que serão avaliados para fins de pagamento da PLR. É dizer, o próprio segurado insere os objetivos que ele deverá alcançar para que ele tenha o direito à PLR: [...].

A partir da inserção, pelos funcionários, dos objetivos a serem atingidos, o monitoramento do atingimento ou não destes objetivos é feito entre o gestor e o funcionário (item 3.2.1 do documento). Havendo alterações de objetivos, em relação às quais o documento não vincula a estarem além ou aquém do proposto, o funcionário insere novos objetivos no GPD e o seu gestor os aprove (item 3.2.3 do documento).

Pelo exposto, parece claro que o contribuinte adotou um instrumento de definição de competências e objetivos individuais, inerente à sua organização de pessoal, com nítido controle interno, como elemento a ser aproveitado para fins de regulamentação específica da PLR. Tanto assim é que o PLR, denominado de “PPR” pela regulamentação do GPD, é acionado a partir do gatilho relativo ao atingimento de 90% da meta de Lucro Líquido Recorrente (LLR): [...].

No caso dos autos, não há sequer uma meta, objetivo, dado financeiro ou operacional definido, isto é, não se sabe de onde se parte e para onde se pretende chegar, não se tem um horizonte a ser atingido! Iniciar a definição de uma meta, sem definir qual a sua dimensão material é o mesmo que nada afirmar. O que há é a adoção de tarefas e competências próprias de cada área de atuação do contribuinte como elementos definidores de metas, havendo a confusão entre o que já integra o plexo de atribuições dos segurados, pelo qual tem seu direito ao salário, e aquilo que deve ele atingir para fazer jus à parcela adicional da PLR.

Da leitura dos documentos autuados, entendo que a decisão recorrida merece reforma.

Veja-se que no Acordo Coletivo Referente à Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 379-401) autuado, constam regras que estruturam o PLR, as metas e os respectivos critérios de mensuração de seu alcance. Na Cláusula Terceira, parágrafo segundo (fl. 380), mencionam-se os Anexos I e II que estabelecem as regras aplicáveis à apuração dos critérios de desempenho. Estas, nos termos da Cláusula Terceira, parágrafo segundo, II, é apurada por meio de metas e de competências individuais. Tais competências estão previstas no Anexo II (fls. 391-401), onde constam o grupo a que pertencem e suas descrições, acompanhadas de ideias chave e comportamentos que serão empregados para avaliação.

A título de exemplo, veja-se a primeira competência aplicável aos cargos gerenciais (fl. 392):

Competência: foco no cliente.

Descrição: capacidade em atuar tendo o cliente como foco das decisões desenvolvendo produtos e soluções para que suas necessidades sejam atendidas.

Ideias chave/comportamentos: conhece os clientes e suas necessidades; escuta os clientes de modo consistente e usa tais informações na tomada de decisão; desenvolve iniciativas que priorizam a satisfação dos clientes e os melhores resultados para a companhia; usa todas as alavancas para transformar os momentos da verdade em experiências que encantem os clientes, conquistando confiança e respeito.

Grupo: foco no cliente.

Também a título de exemplo, veja-se competência referente aos cargos de nível técnico e operacional (fl. 396):

Competência: Busca de resultados.

Descrição: busca resultados efetivos nas suas ações. Estabelece prazos e metas desafiadores e os atende. Cria alternativas para seguir em frente.

Ideias chave/comportamentos: Cultura (custo é de todos): identifica os custos envolvidos nas atividades que executa e trabalha focado no custo menor sem perda de qualidade; fazer acontecer: faz acontecer, demonstra iniciativa, pró-atividade agilidade; prazos e metas: atende os prazos nas atividades que está envolvido; planejamento/autogerenciamento: planeja e organiza as atividades do dia-a-dia; não travar frente obstáculos/desafios ir em frente: não "trava" diante de obstáculos, cria alternativas para contorná-los.

Finalmente, há previsão na Cláusula sexta, parágrafo segundo (fl. 381) de que o PLR somente será pago, caso "atingido mais de 90% (noventa por cento) das metas orçamentárias previamente definidas para a Área de Negócios (Business Unit) a que o empregado estiver vinculado e 110% (cento e dez por cento) de Despesas de Pessoal + Gastos Gerais, nos casos dos Serviços Compartilhados", ao mesmo tempo, individualmente avalia-se o empregado que deve "[...] atingir avaliação de desempenho igual a A, B ou C através do sistema eletrônico de avaliação (GDP)."

Reputo, assim, que foram atendidos os requisitos previstos no art. 2º, § 1º, da Lei n.º 10.101/2000:

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

[...]

§ 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.

Veja-se que, ademais, como já me manifestei em outras ocasiões, o dispositivo acima não se presta a justificar a incursão do fiscal no conteúdo do PLR como se este fosse um árbitro das metas ali pactuadas. Trata-se, na verdade, de uma salvaguarda no sentido de que as normas acordadas serão previamente conhecidas pelos trabalhadores de maneira substancial. Isto é, trata-se de uma garantia de que os trabalhadores compreenderão as regras e que estas não serão utilizadas de modo discriminatório.

Sendo este o único fundamento da autuação, entendo que a decisão recorrida não deve prosperar.

Conclusão

Pelo exposto, dou provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Thiago Álvares Feital

VOTO VENCEDOR

Conselheira Luana Esteves Freitas, redatora designada

Não obstante as razões e fundamentos legais do voto do Ilustre Conselheiro Relator, fui designada a apresentar a redação do voto vencedor especificamente em relação à **tributação dos pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR no ano 2019, relativo às competências 03/2019 a 09/2019.**

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito constitucional dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. **O inciso XI, do artigo 7º, da Constituição Federal determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração.** Contudo, trata-se de **norma de eficácia limitada**, de modo que **depende de lei ordinária para ter eficácia plena.**

Portanto, a não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida parcela ocorrerá somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o **advento da MP n.º 794, de 1994**, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na **Lei n.º 10.101, de 2000**, atualmente em vigor.

Tal previsão também consta na **Lei nº. 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea “j”**, que, seguindo os ditames constitucionais, **retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica:**

§ 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 lei específica.

Assim, **para que os valores pagos a título de PLR não integrem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deverão ser observados os requisitos e procedimentos estabelecidos em Lei Específica – Lei nº 10.101/2000.**

O artigo 2º da Lei 10.101/200 determinou que o instrumento de negociação, a ser escolhido de comum acordo pelas partes envolvidas, pode ser: (i) comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (artigo 2º, inciso I, com efeitos a partir de 1º de Janeiro de 2013); ou (ii) convenção ou acordo coletivo (artigo 2º, inciso II).

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

A supracitada Lei traz, ainda, um **rol exemplificativo de quais os critérios e condições que podem ser considerados no plano de pagamento da PLR**: (i) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa (art. 2º, §1º, I); e (ii) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente (art. 2º, §1º, II).

Em regras gerais, são estes os requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000, conforme redação vigente à época dos fatos.

Com relação à ausência de regras claras e objetivas para aferição das metas a serem atingidas para o pagamento de PLR aos diretores empregados, assim fundamentou a decisão recorrida (fl. 11058 a 11077):

O acordo de PLR prevê a distribuição de lucros com base no cumprimento de metas estabelecidas para as áreas de atuação. Além disso, prevê que a PLR seja distribuída levando em conta o cumprimento de metas estabelecidas para os empregados individualmente (cláusula terceira, parágrafo primeiro). **No entanto, o mesmo acordo não define, seja no seu corpo, como em seus anexos, quais seriam as metas estabelecidas para as áreas, tampouco define parâmetros ou critérios para sua definição, e, ainda, não remete a sua fixação a instrumento em apartado.** Dessa forma, no tocante à fixação de metas para as áreas, **o acordo de PLR não prevê sequer o mínimo necessário para que se possa identificar quais seriam os objetivos a serem atingidos, tampouco como seria feita a avaliação do cumprimento das metas fixadas.**

A única previsão que se refere às metas por áreas diz respeito ao orçamento de cada área. Veja-se que o acordo, no § 2º inciso I, da cláusula terceira, adota a expressão “orçamento” que, como se sabe, não se refere somente a índices de

produtividade ou faturamento, possuindo uma acepção muito maior. **Diante deste contexto, o acordo de PLR não traz um balizamento mínimo do que deva ser objeto de estipulação no que concerne às metas por áreas a serem atingidas pelo corpo funcional vinculado ao contribuinte.**

Portanto, por este critério, já se mostra possível entender que a PLR do contribuinte não atende às disposições da Lei nº 10.101/2000.

Em relação ao **cumprimento de metas individuais, o instrumento de acordo de PLR evidencia sua preocupação com este critério, em preponderância às metas por áreas.**

De fato, o contribuinte instituiu o GPD – Programa de Gestão de Performance e Desenvolvimento, como instrumento de avaliação das competências e atribuições dos segurados empregados, adotando-o como critério de aferição de metas para fins de PLR.

O inciso II do parágrafo segundo da cláusula terceira do acordo condiciona a distribuição de PLR, no que atine às metas individuais, ao cumprimento de metas individuais, e ao “desenvolvimento de competências individuais”. O próprio instrumento de acordo é expresso em afirmar que “ambas” (metas individuais e competências individuais) são pactuados previamente à avaliação.

Pois bem, dada a relevância do sistema de avaliação individual no contexto da PLR do contribuinte, é importante analisar o Anexo I – Política de Administração do GPD – Gestão de Performance e Desenvolvimento do Capital Humano, fls. 386/390, acima colacionado.

O objetivo do GPD é a integração dos funcionários aos objetivos estratégicos do negócio, assegurando que os padrões de desempenho melhores continuamente, além de avaliar as competências essenciais, técnicas e resultados alcançados no período. Assim, ao menos no plano teórico, a destinação do GPD parece estar em consonância à inspiração da Lei nº 10.101/2000.

A questão, contudo, mostra-se bastante destoante da intenção da Lei nº 10.101/2000.

Explico.

A partir da leitura dos itens 3.1.1 e 3.1.2 do referido documento, verifica-se que o alinhamento garantido pela discussão prévia de objetivos entre funcionários e seus gestores, alheia a entidade sindical, frise-se, constitui nítida ferramenta pela qual o próprio empregado define seus objetivos, pois é este que acessa o GPD e insere seus “objetivos”, ou seja, aqueles que serão avaliados para fins de pagamento da PLR. É dizer, o próprio segurado insere os objetivos que ele deverá alcançar para que ele tenha o direito à PLR:

(...)

O que o contribuinte denomina de “condutas concretas”, embora no mundo fenomênico de fato o sejam, não se mostram passíveis de avaliação objetiva. **Ou**

seja, adotando-se as telas acima colacionadas, tem-se a nítida conclusão de que o rol de competências nada mais é do que as funções e as atribuições inerentes a cada área de atuação, não mostrando se tratar de uma meta ou objetivo passível de ser aferido objetivamente. Exemplificando, como aferir se um funcionário “inspira confiança e cria clima favorável à sua volta”, ou “influencia as pessoas para benefício da SulAmérica”, ou, ainda, “desenvolve iniciativas que priorizam a satisfação dos clientes e os melhores resultados para a companhia”? Todas estas competências, em maior ou menor extensão, possuem critério subjetivo de aferição, aferição esta atribuída ao gestor, unilateralmente.

A par disto, o contribuinte indica como exemplo, o contexto de atuação da Sra. Antônia de Jesus Pontes, no ano de 2019. Peço vênia para trazer a colação seus elementos de convicção, fls. 5.967/:

(...)

Adotando-se o exemplo acima, contribuir para que o contribuinte **“tenha uma operação lucrativa” é tarefa de todos os funcionários da empresa, evidentemente, não podendo ser considerado como uma “meta”.**

(...)

Da mesma forma, os objetivos individuais propostos pela própria segurada e aprovados pelo seu gestor, constituem nítidas funções inerentes às suas atividades, não havendo qualquer previsão acerca de um incremento maior de resultados.

Portanto, mostra-se nítido que a avaliação individual por objetivos propostos nada mais é do que atribuições inerentes a cada funcionário na sua área de atuação, podendo ser livremente negociado ao bel prazer e à disposição do próprio funcionário e seu gestor, justamente como forma de ser garantido sempre o pagamento da PLR. Isto mostra a natureza remuneratória da rubrica, pois defere-se unicamente à negociação das partes, em caráter absolutamente externo à disciplina da PLR a definição por natureza oscilante dos objetivos individuais a serem atingidos.

Este entendimento fica mais evidente quando se analisa o processo de avaliação, composto pela auto-avaliação pelos próprios funcionários, a avaliação do gestor, e por uma avaliação de consenso, esta realizada em reunião formal entre funcionário e seu gestor. Ou seja, o deferimento da participação de PLR depende unicamente de questões de natureza interna, entre o funcionário e o seu gestor, a partir de critérios e objetivos por ele – funcionário – unilateralmente fixados. Com a devida vênia, é bastante flagrante a violação da *ratio legis* da Lei nº 10.101/2000, porque estabelece um direito subjetivo a ser outorgado ao seu beneficiário, o segurado empregado, à margem de qualquer previsão objetiva, mas, ao contrário, a partir da sua própria determinação de objetivos e metas. É o beneficiário do direito determinando como e de que forma merece ele adquirir o direito! **As regras não possuem, portanto, caráter objetivo, mas, ao revés,**

subjetivo, ficando a cargo dos funcionários e de cada gestor a que aqueles se vinculam o estabelecimento das metas.

(...)

No caso dos autos, não há sequer uma meta, objetivo, dado financeiro ou operacional definido, isto é, não se sabe de onde se parte e para onde se pretende chegar, não se tem um horizonte a ser atingido! Iniciar a definição de uma meta, sem definir qual a sua dimensão material é o mesmo que nada afirmar. O que há é a adoção de tarefas e competências próprias de cada área de atuação do contribuinte como elementos definidores de metas, havendo a confusão entre o que já integra o plexo de atribuições dos segurados, pelo qual tem seu direito ao salário, e aquilo que deve ele atingir para fazer jus à parcela adicional da PLR

No caso ora tratado, as regras aplicáveis à apuração dos critérios de desempenho, constantes nos Anexos I e II, conforme dispõe a cláusula terceira, parágrafo segundo (fl. 380) do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (fls. 379 a 401), **não contém critérios objetivos para fins de aferição das metas a serem atingidas pelos funcionários para percepção do PLR.**

Ao contrário, **são regras absolutamente subjetivas, sendo impossível mensurar, de forma objetiva, quais seriam as metas a serem atingidas pelos funcionários.**

Vejamos a título de exemplo a segunda competência aplicável aos cargos gerenciais (fl. 392):

Competência: Foco em Execução

Descrição: Capacidade de analisar o contexto, priorizar, planejar e partir para a ação. Preocupação em atingir os melhores resultados.

Ideias-Chave/Comportamentos: Rapidamente implementa novas soluções buscando minimizar os riscos; Colocar energia para fazer o que for necessário para entregar os melhores resultados; Dedica-se ao que agrega valor, definindo prioridades eliminando o que pode impactar o alcance dos objetivos; Identifica e aproveita as oportunidades existentes, mantendo o foco nos objetivos.

Neste exemplo, como se mensurar, de forma objetiva, qual a conduta a ser praticada pelo funcionário para que se concretize: “dedica-se ao que agrega valor, definindo prioridades eliminando o que pode impactar o alcance dos objetivos”? **Não há nada mais subjetivo do que essa definição de comportamento.**

Outro exemplo de regras subjetivas que podemos citar é a competência definida como “*Foco no cliente*” (fl. 397), em que a Ideia-Chave/Comportamento é “*Identificar necessidades (postura consultiva): Ouve atentamente seu cliente (interno ou externo) para identificar suas necessidades*”. Qual o critério objetivo para mensurar se o funcionário ouviu

atentamente o cliente, e se identificou as suas necessidades? Novamente, estamos diante de mais uma subjetividade extrema.

Por tais razões, verifica-se que a Recorrente descumpriu o mandamento legal, que exige a fixação de regras claras e objetivas no Programa de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, ajustadas previamente pelas partes envolvidas, devendo ser mantida a incidência da contribuição previdenciária sobre tais pagamentos, razão pela qual irretocável o acórdão proferido pela DRJ.

Assinado Digitalmente

Luana Esteves Freitas