



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.730556/2014-67
ACÓRDÃO	9202-011.780 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de agosto de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	XP INVESTIMENTOS CORRETORA DE CAMBIO, TITULOS E VALORES MOBILIARIOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece de matéria do Recurso Especial diante da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o apontado como paradigma, ou sobre a qual não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, por se tratar de situações fáticas distintas, cada qual com seu conjunto probatório específico, onde as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim, as discrepantes circunstâncias materiais retratadas em cada um dos julgados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte. Vencidos os conselheiros Mário Hermes Soares Campos (relator original), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Liziane Angelotti Meira, que conheciam parcialmente do recurso, apenas em relação à matéria “existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR”. Designada como redatora do voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (redatora ad hoc). O conselheiro Francisco Ibiapino Luz não votou no conhecimento da matéria “existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR”, em razão de voto proferido pelo conselheiro Mario Hermes Soares Campos na sessão de 20/08/2024. Designada redatora *ad hoc* a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, em substituição ao conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator original)

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira - Redatora *ad hoc* e Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Diogo Cristian Denny, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Fernanda Melo Leal, Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

RELATÓRIO

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF:

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, contra o Acórdão nº 2201-004.631 (e.fls. 584/602) da 1ª Turma Ordinária/ 2ª Câmara/ 2ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que por unanimidade de votos negou provimento ao recurso voluntário apresentado, relativo a lançamento de contribuições, referentes ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011.

Consoante o acórdão recorrido, trata-se de Autos de Infrações lavrados pela fiscalização contra o sujeito passivo que, de acordo com o Relatório Fiscal de e.fls. 17/31, referem-se às contribuições sociais devidas pela pessoa jurídica (parte patronal e em função do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos do Ambiente de Trabalho – Gilrat) e aquelas destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE - (Salário-Educação) e Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra).

A diferença apurada, que é objeto do Recurso Especial ora sob análise, refere-se a remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), considerada pela fiscalização como em desacordo com a legislação específica de regência de tais pagamentos. Ainda conforme o Relatório, o lançamento baseou-se na análise dos “Acordos sobre Participação nos Lucros” (Acordos de PLR), assinados em 30/06/2010 e 05/04/2011, anexados às e.fls. 138/163, e apresenta a seguinte fundamentação:

(...)

3. Circunstâncias da apuração do presente débito:

(...)

3.2. A empresa efetuou no ano de 2011 o pagamento de participação nos lucros aos segurados empregados com base no Acordo sobre Participação nos Lucros - Acordo de PLR, integrante do ANEXO IV ao presente Relatório Fiscal. Da análise

das cláusulas do Acordo PLR e demais documentos solicitados para avaliação de sua regularidade para não incidência da contribuição previdenciária foi constatado:

(...)

3.2.3. O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999, em seu art. 214, § 9º, Inciso X, preconiza que a participação nos lucros ou resultados da empresa **não integrará o salário-de-contribuição quando paga ou creditada de acordo com lei específica**. A Medida Provisória 1982-71, de 01 de junho de 2000, convertida na Lei 10.101, de 19 de dezembro de 2000, estabeleceu os critérios para caracterização dos valores a serem pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. A observância dos requisitos estabelecidos na Lei 10.101/2000, quanto à negociação, abrangência, arquivamento, periodicidade, definição de regras claras, avaliação das metas **e não ter caráter substitutivo do salário**, é indispensável para caracterização da verba denominada Participação nos Lucros ou Resultados como parcela não integrante do salário de contribuição.

3.2.4. O Art. 3º da Lei 10.101/2000 preconiza, de forma clara e precisa, que a participação nos lucros ou resultados **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**. A participação nos lucros ou resultados, por definição e preceito legal, representa um pagamento sem qualquer relação com a remuneração dos trabalhadores. Considerando a incerteza sobre o atingimento das metas definidas no plano de PLR, seu pagamento não é garantia certa para os empregados ao final do período considerado. Esta realidade é o que materializa a natureza não remuneratória do benefício e seu caráter eminentemente social, comprovando sua finalidade de instituição "como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade", nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

(...)

3.2.7. No curso da presente Auditoria Fiscal foi constatado que a empresa efetuou, de forma inquestionável, o **pagamento de PLR em valores surpreendentemente excessivos em relação ao salário mensal** recebido por muitos empregados. A empresa foi intimada através do TIF 01 a apresentar os esclarecimentos em relação a esta situação, tendo respondido que "tem a preocupação de remunerar seus empregados de maneira compatível com o mercado", limitando-se a apresentar um comparativo com os valores da remuneração mensal de alguns empregados e os valores de pesquisa salarial publicada pela empresa Robert Half (pesquisa integrante do ANEXO II ao presente Relatório Fiscal). Registre-se que a empresa não teve o cuidado de observar a média salarial de acordo com a experiência no cargo (data de admissão do empregado) - critério utilizado na pesquisa apresentada para apresentar as faixas salariais. Ressaltamos ainda que a empresa sequer fez menção ao fulcro do

questionamento: **o valor excessivo do PLR se comparado com o valor da remuneração anual recebida.**

(...)

3.2.9. Diante dessa análise, tomou-se mais discrepante ainda a **excessividade dos valores pagos a título de PLR quando comparados com a remuneração média mensal do empregado ou a remuneração total correspondente ao período da PLR**, conforme abaixo demonstrado em relação aos maiores valores de PLR e registrado na planilha integrante do ANEXO V ao presente Relatório Fiscal. Constata-se a **ocorrência do recebimento de PLR em valor correspondente a mais de 250 vezes o valor da remuneração média mensal do período considerado.**

(...)

3.2.12. A título de corroborar a constatação de que a empresa **utilizou a PLR com objetivo de substituir ou complementar parcela da remuneração dos empregados**, ressaltamos os valores correspondentes ao ano de 2011 comparados com o total da remuneração do período, considerados os segurados empregados - "categoria 01" na GFIP, conforme abaixo apresentado. Registramos que o valor correspondente ao 1º semestre de 2011 foi pago em agosto de 2011 e o valor correspondente ao 2º semestre de 2011 foi contabilmente provisionado em dezembro de 2011 para pagamento em fevereiro de 2012, conforme documentos integrantes do ANEXO VII ao presente Relatório Fiscal. Dessa forma, verifica-se que **o valor total da PLR correspondente ao ano 2011 representa mais de 2 vezes o valor da Base de Cálculo da contribuição previdenciária apurada em GFIP para o mesmo período** (incluída a competência 13/2011).

PLR BRUTO 1º SEMESTRE 2011	PLR BRUTO 2º SEMESTRE 2011	TOTAL PLR BRUTO 2011	REMUNERAÇÃO - BC GFIP 2011
R\$ 12.707.131,56	R\$ 15.328.633,55	R\$ 28.035.765,11	R\$ 13.842.318,53

3.2.13. Cumpre ainda destacar que a Lei 10.101/2000, em seu Art. 2º, estabelece: "dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar **regras claras e objetivas quanto afixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo**, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente" (grifo nosso)

3.2.14. A Lei 10.101/2000 preconiza a adoção de **regras e critérios objetivos**, impedindo a utilização de critérios subjetivos de produtividade ou avaliação de desempenho. São critérios objetivos aqueles que podem **quantificar o direito dos empregados**, por exemplo, a assiduidade, o acréscimo de vendas, a inexistência de atraso, a redução de gastos e custos etc. **A exigência da lei é no sentido de que os objetivos de desempenho sejam mensuráveis**, afastando a possibilidade da avaliação do empregado com base em aspectos subjetivos ou que não possam ser demonstrados e comprovados.

3.2.15. O Acordo de Participação nos Lucros da empresa, integrante do Anexo IV ao presente Relatório Fiscal, em seu item "9.3.- AVALIAÇÃO DOS EMPREGADOS", estabelece que "9.3.1- Os empregados serão avaliados por seus superiores imediatos através de formulários de avaliação, os quais conterão todos os critérios necessários à formação da opinião pelo avaliador acerca do Empregado avaliado". Constata-se, de forma explícita, que

a avaliação do empregado é consolidada por meio de formação de opinião do avaliador e não em critérios objetivos e mensuráveis de desempenho.

3.2.16. Dentre os critérios considerados para avaliar o desempenho do empregado, estabelecidos no item "9.3.3" do Acordo de PLR, verifica-se a utilização de **parâmetros totalmente subjetivos** como: "Nível de Contribuição Estratégico do Empregado (NCE)" e "Características Individuais com base nos critérios: Inovação, Trabalho em Equipe e Pró-Atividade". No Formulário de Avaliação Individual de Funcionário, integrante do ANEXO IV ao presente Relatório Fiscal, verifica-se, na definição dos sub-critérios referentes à característica individual do empregado, que **a avaliação é realizada com base em variáveis subjetivas e sem o necessário aspecto de valoração** como: "Inovação - avalia a capacidade criativa e de inovação do funcionário"; "Trabalho Em Equipe - avalia a capacidade do funcionário trabalhar em equipe e ajudar as outras áreas da empresa, promovendo alto desempenho e entendimento entre todos"; "Pró-Atividade - avalia a capacidade do empregado de propor melhorias nos processos da empresa e seu empenho na implementação dessas melhorias".

3.2.17. Dessa forma, constata-se que no Acordo de PLR e no Formulário de Avaliação Individual de Funcionário, integrantes do ANEXO IV ao presente Relatório Fiscal, a avaliação do empregado é definida por seu superior imediato através de notas variáveis em virtude da **opinião do avaliador** sobre o desempenho do empregado e não diretamente em relação a critérios objetivos e mensuráveis.

3.2.18. Considerando todo o acima exposto, restando demonstrado que o Acordo de Participação nos Lucros da empresa **não observou preceito legal estabelecido no Art. 3º da Lei 10.101/2000** que preconiza, de forma clara e precisa, que a **participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado** e ainda o estabelecido no **Art. 2º** que estabelece: "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**, os valores pagos aos empregados a título de PLR foram considerados como base de cálculo da contribuição previdenciária. Registramos que foram considerados na apuração do crédito previdenciário lançado apenas os valores efetivamente pagos no ano de 2011 - em fevereiro de 2011 e agosto de 2011 - conforme já anteriormente especificado.

(...) (destaques do original)

A contribuinte apresentou a impugnação de e.fls. 279/324, anexando documentos, onde principia tecendo considerações acerca da Lei nº 10.101, de 2000 e, no que atine às matérias objeto do presente Recurso Especial, apresenta os seguintes principais argumentos de defesa:

a) sustenta a inexistência de violação à Lei nº 10.101, de 2000, na medida que não teria havido substituição ou complementação de verba salarial pela PLR, não merecendo prosperar a alegação da fiscalização de que a PLR paga substituiu ou complementou a remuneração, já que essa jamais teria sido reduzida ou suprimida para posterior estabelecimento da PLR a compensar tal dedução, além de afirmar a inexistência de qualquer imposição legal de valor máximo para o pagamento a título de PLR. Aduz ainda, que o pagamento não teria substituído ou complementado o salário de seus empregados, no entanto, caso se entenda pela descaracterização de tais pagamentos em razão de suposta desproporcionalidade de seus valores, deveria ser determinada a apuração do montante pago a título de PLR considerado excessivo e

desproporcional pela fiscalização, ou seja, diferença entre o total pago e o valor considerado razoável, de forma a incidir as contribuições objeto do lançamento apenas sobre tal diferença;

b) no que se refere à adoção de regras claras e objetivas, assegura que o Acordo de PLR firmado com seus empregados possuía tais regras (de forma clara e objetiva), atendendo ao disposto no art. 2º, § 1º da Lei nº 10.101, de 2000. Aponta que referido Acordo previa que a participação nos resultados a ser paga aos seus empregados seria calculada com base no “LAJIDA” (lucro antes de juros, impostos depreciação e amortização); sendo que, uma vez definido tal valor (do LAJIDA), o acordo estabelecia que a participação nos resultados seria calculada: 1) com base na avaliação de desempenho de suas áreas e subáreas, para fins de definição da parcela a que cada uma faria jus; e 2) na avaliação individual de desempenho dos empregados. Assevera que a avaliação de desempenho dos empregados era feita por seus superiores imediatos, por meio de formulários de avaliação, no âmbito de suas respectivas áreas de atuação. Transcreve as cláusulas 9.3.1, 9.3.2, 9.3.3, 9.3.4 e 9.3.5 do Acordo (que se referem especificamente à avaliação de desempenho dos empregados), afirmando que os empregados tinham amplo conhecimento de que seriam objeto da avaliação, na medida em que havia uma descrição completa do processo de avaliação de desempenho, assim como, a definição dos critérios avaliados nas cláusulas e anexos do Acordo. Assevera que as regras de fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas teriam sido amplamente negociadas em Comissão, da qual teriam participado representantes dos empregados, não havendo qualquer subjetividade ou desconhecimento por parte dos empregados acerca das características e das respectivas competências que deveriam possuir. Tudo bem claro e explícito, sendo da lógica de qualquer processo de avaliação de desempenho que o empregado tenha conhecimento das competências que o empregador espera sejam atingidas.

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG (DRJ/BHE), conforme decisão de e.fls. 412/425.

Inconformada com a decisão da DRJ/BHE, a autuada apresentou o recurso voluntário de e.fls. 439/490, onde suscita preliminar de nulidade do auto de infração, em relação aos valores pagos a título de PLR na competência de fevereiro de 2011, para os empregados alocados na filial do estado de São Paulo, sob argumento de que não teria sido analisado o respectivo Acordo firmado com o empregados daquela filial. Na sequência, volta a advogar ter cumprido todos os requisitos para a celebração dos instrumentos de negociação, com regras claras e objetivas, que respaldariam os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros. Os principais fundamentos das razões de defesa, aduzidas no Recurso Voluntário, encontram-se sumariados no Relatório da decisão recorrida nos seguintes termos:

(...)

Caso superada essa preliminar de nulidade do lançamento, o que se admite apenas para fins de argumentação, no mérito, a Lei nº 10.101/00 permite que a PLR seja apurada com base em avaliação individual de desempenho dos empregados, a partir de critérios previamente estabelecidos, em relação aos quais

não cabe à fiscalização fazer qualquer juízo de valor, sendo certo que a adoção desse procedimento de avaliação não retira a sua clareza e objetividade.

A Avaliação Individual de Desempenho adotada pela Recorrente possui regras claras e objetivas, tendo em vista que os empregados tinham prévio conhecimento dos critérios que seriam objeto de avaliação, permitindo que adotassem medidas que levassem ao atingimento desses critérios e, conseqüentemente, ao recebimento do PLR.

Em razão de possuir natureza comparativa, a Avaliação Individual de Desempenho é realizada pelo superior imediato, porque esta é a pessoa capaz de melhor avaliar o empregado, conferindo objetividade e transparência ao Acordo de PLR da Recorrente, o qual foi celebrado dentro das regras da Lei nº 10.101/00, após negociação entre empregados e empregador, com a respectiva homologação do Sindicato.

E, por fim, ainda que esse fato não tenha sido utilizado como fundamento da decisão recorrida, não custa relembrar e esclarecer que não há na Lei nº 10.101/00 qualquer regra no sentido de que os valores pagos a título de PLR devem possuir um teto ou ser proporcionais ao salário dos empregados, tampouco que a inobservância de tal teto ou proporcionalidade ensejaria a substituição ou complementação da remuneração. Inclusive, porque, além de os salários pagos pela Recorrente seguirem padrões de mercado, ato é que, em momento algum, houve o cancelamento ou a redução de salário de qualquer empregado para que parcela da remuneração fosse composta por pagamento de PLR.

(...)

A 1ª Turma Ordinária / 2ª Câmara desta 2ª Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário do sujeito passivo, conforme o Acórdão 2201-004.631, ora objeto de Recurso Especial, que apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

Foram apresentados Embargos pela contribuinte, petição de e.fl.s. 612/613, onde sustenta a ocorrência de máculas na decisão, devido a obscuridade na análise das PLR's, diante da abrangência territorial dos Sindicatos dos Empregados; assim como, erro no acórdão, por violação ao sigilo fiscal. Foram rejeitados tais embargos, nos termos do Despacho de Admissibilidade de Embargos de e.fl.s. 787/793.

Ciente da decisão que rejeitou os embargos, a contribuinte interpôs o Recurso Especial de e.fl.s. 801/863, onde argui divergência interpretativa com relação às seguintes matérias: a) nulidade material do lançamento por ausência de fundamentação para descaracterização de determinados pagamentos realizados, na competência de 02/2011, a título de PLR; b) matéria de ordem pública - divergência quanto à nulidade material do lançamento - ausência de fundamentação para descaracterização de determinados pagamentos realizados, também na competência de 02/2011, a título de PLR - ausência de verificação do fato gerador da obrigação tributária com violação do artigo 142, do Código Tributário Nacional; c) existência de regras claras e objetivas no Acordo Coletivo de PLR; e d) inexistência de qualquer substituição/complementação de verba salarial pela PLR.

Por meio do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de e.fl.s. 1247/1255, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo, sendo admitida a rediscussão das seguintes matérias: **“existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR”**, acatado como paradigma o Acórdão 2301-004.051; e **“substituição de salário por PLR”**, tendo como paradigmas os Acórdãos 2202-005.193 e 2402-006.433. Não houve interposição de agravo. Registro que, quanto ao paradigma relativo à matéria **“existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR”**, houve um lapso no Despacho de Admissibilidade, ao registrar erroneamente o número do acórdão como sendo 2403-004.051, sendo que o correto, conforme apontado pela recorrente e pelo teor das partes reproduzidas, é o número de acórdão 2301-004.051, que foi objeto de análise como paradigma.

Foram apresentadas pela Procuradoria Fazenda Nacional (PFN) as Contrarrazões ao Recurso Especial de e.fl.s. 1263/1274.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Redatora *ad hoc*

Sirvo-me da minuta inserida pelo relator originário, o Cons. Mário Hermes Soares Campos, no tocante à admissibilidade do apelo especial, apresentada em reunião que ensejou formulação de pedido de vista desta Redatora *ad hoc*.

I – DA ADMISSIBILIDADE

Conforme relatado as matérias devolvidas para reapreciação no Recurso Especial) da contribuinte (e.fls. 801/863) são: “existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR” e “substituição de salário por PLR”.

a.1) Admissibilidade - “existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR”

Como Redatora *ad hoc*, sirvo-me da minuta de acórdão inserida pelo Relator no repositório oficial do CARF, porquanto em sessão realizada no mês de agosto de 2024, iniciado o julgamento da matéria:

Suscita a contribuinte divergência de interpretação entre o acórdão apontado como divergente (2301-004.051) e o recorrido. Argumenta que, enquanto no acórdão recorrido restou decidido que a definição da PLR a ser paga aos empregados com base em avaliação individual, elaborada pelo superior imediato, configuraria a ausência de regras objetivas, por resultar de julgamentos subjetivos decorrentes de opinião pessoal, diferentemente, no paradigma teria se decidido que o pagamento de PLR com base em avaliação individual dos empregados, por seus superiores imediatos, ainda que tenha sentimento pessoal e subjetivo, não desfiguraria a PLR, estando em consonância com às disposições contidas no § 1º, do art. 29, da Lei nº 10.101, de 2000.

Consta expressamente nos fundamentos da decisão recorrida, que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente, uma vez que tudo dependia do critério subjetivo do avaliador, sendo que tal critério, de avaliação subjetiva por parte da chefia do empregado, sem que ao menos esse pudesse tomar conhecimento do motivo que recebeu a nota que lhe foi atribuída e aferir os resultados ao longo do período aquisitivo, seria uma evidente infringência ao § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Confira-se:

(...)

É forçoso reconhecer que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Tudo dependia do critério subjetivo do avaliador. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de notas individuais dentro de um intervalo previamente conhecido, não guardando as notas aplicadas nenhum parâmetro estabelecido.

Não era necessário o avaliador justificar porque para um empregado aplicou a nota 3 e para outro a nota 4, por exemplo. Contudo, infere-se dos mencionados formulários de avaliação que todos os funcionários conseguiam receber valores expressivos a título de PLR em comparação com a sua média salarial anual, ainda que em um ou outro caso, o avaliado não tenha conseguido alcançar um desempenho suficiente, como é o caso do funcionário Pedro Ekman (fls. 401/402), que ainda assim recebeu R\$ 50.724,78 a título de PLR, mesmo não tendo alcançado uma pontuação satisfatória em nenhum dos critérios.

(...)

Ademais, como dito alhures, o critério de avaliação subjetivo por parte da chefia do empregado, sem que ao menos esse possa tomar conhecimento do motivo que recebeu a nota que lhe foi atribuída e aferir os resultados ao longo do período aquisitivo, é uma evidente infringência à Lei nº 10.101/2000, mais especificamente ao § 1º do art. 2º:

(...)

Contrariamente ao entendimento esposado na decisão recorrida, acima reproduzido, temos os seguintes excertos do paradigma, onde se afirma serem descabidas afirmações da fiscalização de que o sistema de avaliações realizadas pelos funcionários baseado em opiniões pessoais e subjetivo, por si só seria suficiente para desfigurar o PLR:

(...)

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

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

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

(...)

Conforme se verifica, decidiu-se no recorrido que o pagamento de valores a título PLR baseado em Acordo em que a avaliação dos empregados era realizada por parte da chefia do empregado, com base em elementos e critérios subjetivos do avaliador, não se conformaria com o requisito de apresentação de regras claras e objetivas determinado ao § 1º do art. 2º da Lei nº

10.101/2000. A seu turno, no paradigma (2301-004.051), tendo como referência o mesmo dispositivo legal, restou o entendimento de que, o pagamento de PLR com base em avaliação individual dos empregados, por seus superiores imediatos, ainda que tenha sentimento pessoal e subjetivo, não desfiguraria a PLR, estando em consonância com às disposições contidas no § 1º, do art. 29, da Lei nº 10.101, de 2000.

Constata-se assim, que os acórdãos recorrido e paradigma referem-se a processos retratando situações com similitude fática autorizativas do seguimento de Recurso Especial, uma vez que em análise o mesmo dispositivo normativo e em circunstância similares, onde houve pagamento a título de PLR baseado em avaliações subjetivas realizadas pelas chefias dos empregados. Portanto, sendo o recurso da contribuinte tempestivo e preenchendo os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido.

a.2) Admissibilidade - “substituição de salário por PLR”

Considerando a negativa de provimento do presente recurso especial quanto à matéria analisada no tópico anterior (“existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de plr”), deve-se concluir pelo não conhecimento da matéria “substituição de salário por plr”, posto que inócuo o prosseguimento de tal análise, haja vista a decisão pela manutenção do lançamento.

Caracteriza-se nítida perda de utilidade de apreciação da matéria, uma vez que descaracterizada a natureza de plr dos pagamentos efetuados pela empresa, posto que este colegiado concluiu pela inexistência de regras claras e objetivas no plano ajustado pela recorrente.

Alega a contribuinte que no acórdão recorrido teria restado decidido que a PLR não atenderia aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, em razão da desproporcionalidade entre os valores pagos a título de PLR e a título de salário, evidenciando que tais pagamentos estariam complementando a remuneração dos empregados, em afronta ao artigo 3º da referida lei. Complementa que, apesar de ter reconhecido que a Lei nº 10.101/2000 não limita expressamente um valor para pagamento de PLR, teria se entendido que o pagamento da PLR em valor supostamente desproporcional em relação ao salário dos empregados da Recorrente, caracterizaria uma remuneração disfarçada, representando uma complementação do salário dos empregados, o que seria vedado pelo mesmo artigo 3º. Decisão esta que afirma estar em desacordo com o consignado nos acórdãos paradigmas nºs 2402-006.433 e 2202-005.193, que seriam categóricos no sentido de que, a Lei não estabelece limites mínimo ou máximo, para fins de pagamento da PLR e de que, o mero fato de o valor pago ser superior ao salário dos beneficiários, não significaria violação ao art. 3º da Lei. Para justificar suas alegações, a autuada reproduz o seguinte trecho da decisão recorrida:

Foram maioria esmagadora os casos em que o valor pago a título de PLR da Recorrente superaram dezenas ou mesmo centenas de vezes a remuneração do empregado, de sorte que o salário era algo de menor importância para a composição da renda ou formação de patrimônio do funcionário. Sem dúvida alguma, o grande atrativo

para laborar para a recorrente passou a ser a sua praxe de pagar expressivos valores a título de PLR, sem nenhum esforço adicional por parte do empregado.

É certo que a Lei nº 10.101/00 não limita expressamente um valor pago o pagamento de PLR. Entretanto, referido diploma legal, em seu art. 3º, veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar, caso a caso, a tentativa de burla à lei. Não me parece razoável e proporcional que um empregado auferindo pouco mais de **R\$ 3.000,00** mensais possa receber quase **R\$ 1.000.000,00** a título de **PLR**, sem que isso não possa ser caracterizado como uma remuneração disfarçada.

Entendo pelo não conhecimento do presente Recurso Especial quanto à matéria “substituição de salário por PLR” por dois motivos distintos.

Acorde demonstrado pela própria recorrente, nos fundamentos do acórdão recorrido há manifesta afirmação de que a Lei nº 10.101/2000 não limitaria expressamente um valor para pagamento de PLR, sendo que houve completa análise de todos argumentos da contribuinte. Contudo, foi assinalado que o art. 3º veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro, cabendo ao intérprete analisar, caso a caso, a tentativa de burla à lei. Partindo de tal premissa, é que a Turma recorrida se debruçou sobre parte dos argumentos atinentes a pagamentos desproporcionais aos salários, dentro do contexto da análise, caso a caso, da situação concreta, confira-se:

(...)

Da fixação de regras claras e objetivas e da substituição da remuneração

Quanto a este aspecto, é necessário repisar o que exposto pela Fiscalização, no sentido de que os empregados são avaliados por fatores/aspectos altamente subjetivos.

(...)

É forçoso reconhecer que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Tudo dependia do critério subjetivo do avaliador. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de notas individuais dentro de um intervalo previamente conhecido, não guardando as notas aplicadas nenhum parâmetro estabelecido.

(...)

Foram maioria esmagadora os casos em que o valor pago a título de PLR da recorrente superaram dezenas ou mesmo centenas de vezes a remuneração do empregado, de sorte que o salário era algo de menor importância para a composição da renda ou formação de patrimônio do funcionário. Sem dúvida alguma, o grande atrativo para laborar para a recorrente passou a ser a sua praxe de pagar expressivos valores a título de PLR, sem nenhum esforço adicional por parte do empregado.

É certo que a Lei nº 10.101/2000 não limita expressamente um valor para o pagamento de PLR. Entretanto, referido diploma legal em seu art. 3º veda

expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar caso a caso, a tentativa de burla à lei. Não me parece razoável e proporcional que um empregado auferindo pouco mais de R\$ 3.000,00 mensais possa receber quase R\$ 1.000.000,00 a título de PLR, sem que isso não possa ser caracterizado como uma remuneração disfarçada.

Ademais, como dito alhures, o critério de avaliação subjetivo por parte da chefia do empregado, sem que ao menos esse possa tomar conhecimento do motivo que recebeu a nota que lhe foi atribuída e aferir os resultados ao longo do período aquisitivo, é uma evidente infringência à Lei nº 10.101/2000, mais especificamente ao § 1º do art. 2º:

A leitura dos fundamentos da decisão recorrida deixa evidente o fato de que o tratamento dos pagamentos desproporcionais aos salários está inserido dentro do tópico relativo à ausência de normas claras e objetivas, sendo que a decisão pela manutenção da autuação decorre da conclusão de que o Acordo apresentado pela autuada não se revestia de tais requisitos. Também é demonstrado que a decisão tem por fundamento a análise do caso concreto, apesar da afirmação de que a lei não limitaria expressamente um valor máximo para o pagamento de PLR.

Destarte as razões da decisão recorrida partem dessa análise das circunstâncias concretas do Acordo firmado pela recorrente e não demonstram efetiva divergência interpretativa quanto à aplicação da norma. Não se pode sequer afirmar que, à vista dos casos concretos analisados nos paradigmas, teria a Turma recorrida decidido de forma distinta. Ademais, a menção aos valores pagos a título de PLR, não representando motivação autônoma da decisão, deve ser considerada mais como um *obiter dictum*, do que como fundamento próprio para manutenção do acórdão, o que mais uma vez aponta para o não conhecimento do recurso quanto a tal matéria.

Não se trata portanto, apenas da constatação de pagamentos de valores superiores aos salários anuais dos beneficiários, como induz a recorrente. O que foi apontado como irregularidade, e é objeto do recurso na presente matéria, é a “utilização da PLR como complemento da remuneração”, conforme os trechos reproduzidos acima, no exame de admissibilidade.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, redatora designada

Conforme registrado em ata, pedi vista para melhor me debruçar sobre o (não) preenchimento dos pressupostos de admissibilidade com relação à matéria “existência de regras claras e objetivas no plano para pagamento de PLR.” Passo a cotejar a decisão recorrida e o único paradigma trazido à baila, o acórdão de nº 2301-004.051:

ACÓRDÃO RECORRIDO	ACÓRDÃO PARADIGMA Nº 2301-004.051
RELATÓRIO Ainda segundo a fiscalização, <u>os Acordos de PLR não possuem regras claras e objetivas</u>, na medida em que se baseiam em parâmetros subjetivos, já que a avaliação do empregado é consolidada por meio de formação de opinião do avaliador, e não em critérios objetivos e mensuráveis de desempenho, em contrariedade à Lei 10.101/2000, artigo 2º, § 1º. VOTO Da fixação de regras claras e objetivas e da substituição da remuneração Quanto a este aspecto, é necessário repisar o que exposto pela Fiscalização, no sentido de que os empregados são avaliados por fatores/aspectos altamente subjetivos. O Acordo de Participação nos Lucros da empresa, integrante do Anexo IV do Relatório Fiscal, em seu item “9.3.- AVALIAÇÃO DOS EMPREGADOS”, estabelece que “9.3.1- Os empregados serão avaliados por seus superiores imediatos através de formulários de avaliação, os quais conterão todos os critérios necessários à formação da opinião pelo avaliador acerca do Empregado avaliado”. Constata-se, de forma explícita, que a avaliação do empregado é consolidada por meio de formação de opinião do avaliador e não em critérios objetivos e mensuráveis de desempenho. <i>Dentre os critérios considerados para avaliar o desempenho do empregado, estabelecidos no item “9.3.3” do Acordo de PLR, verifica-se a utilização de parâmetros totalmente</i>	VOTO <u>Segundo ela, num quadro elucidativo, cumpriu as regras da lei, mormente no que tange a elaboração de regras claras e objetivas, pois os critérios foram bem delineados e que suas avaliações eram justas na medida que não havia distinção entre qualquer funcionário, sendo que até mesmo os chefes eram avaliados pelos subordinados.</u> Para a Fiscalização, conforme se vê no Relatório Fiscal às fls. 31, item 4.8 os critérios são confusos, não trazendo a clareza necessária ao empregado, pois confunde na cláusula quinta com anexo 2. Mas não é só, pois através do TIF nº 3 a Fiscalização diz que a Recorrente não apresentou as memórias de cálculos de pagamento de PLR de 124 funcionários que foram utilizados como amostragem. (...) <u>Às fls. 33 do Relatório Fiscal, item 4.16 a Fiscalização reconhece a existência de regras claras de maneira geral, mas ela a desconsidera porque as regras devem ser claras de maneira individual.</u> Ora, peço a máxima vênia ao nobre Fiscal, mas ele colocou-se como legislador, não como executor da lei, porque a lei de regência fala em regras claras e objetivas, NÃO CITA QUE ELAS DEVEM SER INDIVIDUALIZADAS. Tenho que o fato de o Fiscal ter reconhecido a existência das regras claras e objetivas de MANEIRA EM GERAL, demonstra que a Recorrente acudiu as exigências da Lei nº 10.101/2000, mormente o § 1º do artigo 2º. (...)

subjetivos como: “Nível de Contribuição Estratégico do Empregado (NCE)” e “Características Individuais com base nos critérios: Inovação, Trabalho em Equipe e Pró- Atividade”. No Formulário de Avaliação Individual de Funcionário, integrante do ANEXO IV ao presente Relatório Fiscal, verifica-se, na definição dos sub-critérios referentes à característica individual do empregado, que a avaliação é realizada com base em variáveis subjetivas e sem o necessário aspecto de valoração como: “Inovação - avalia a capacidade criativa e de inovação do funcionário”; “Trabalho Em Equipe - avalia a capacidade do funcionário trabalhar em equipe e ajudar as outras áreas da empresa, promovendo alto desempenho e entendimento entre todos”; “Pró-Atividade - avalia a capacidade do empregado de propor melhorias nos processos da empresa e seu empenho na implementação dessas melhorias.”

Às fls. 365/406 dormitam os formulários de avaliação dos funcionários. **Neles, percebe-se que os critérios avaliados são em sua integralidade subjetivos e dependem da visão que o superior hierárquico terá de cada um.**

É forçoso reconhecer que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Tudo dependia do critério subjetivo do avaliador. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de notas individuais dentro de um intervalo previamente conhecido, não guardando as notas aplicadas nenhum parâmetro estabelecido.

Não era necessário o avaliador justificar porque para um empregado aplicou a nota 3 e para outro a nota 4, por exemplo. Contudo, infere-se dos mencionados formulários de avaliação que todos os funcionários conseguiam receber valores expressivos a título de PLR em comparação com a sua

No quesito anterior já relatei que a própria Fiscalização considera a existência de regras claras e objetivas, de maneira em geral, e que para este Julgador é o suficiente a consideração, acudindo os pressupostos da lei, despidendo é, portanto, maiores locupletações, até porque, como antes dito, a legislação de regência não requer regras claras e objetivas individuais.

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

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

média salarial anual, ainda que em um ou outro caso, o avaliado não tenha conseguido alcançar um desempenho suficiente, como é o caso do funcionário Pedro Ekman (fls. 401/402), que ainda assim recebeu R\$ 50.724,78 a título de PLR, mesmo não tendo alcançado uma pontuação satisfatória em nenhum dos critérios.	
--	--

Da comparação entre os arestos, com a devida vênia ao em. Relator, extraio ao menos 2 (dois) aspectos que exibem dessemelhança, a meu sentir, substancial entre as situações fáticas, de modo a obstar o seguimento do recurso nesta matéria.

Em primeiro lugar, na decisão recorrida dito ter a autoridade fazendária apontado a ausência de regras claras e objetivas, ao passo que no acórdão paragonado “a Fiscalização reconhece a existência de regras claras de maneira geral, mas ela a desconsidera porque as regras devem ser claras de maneira individual.”

Um **segundo ponto** que exhibe diferença substancial diz respeito à competência para o preenchimento das avaliações. No acórdão recorrido, dito que “os critérios avaliados são em sua integralidade subjetivos e dependem da visão que o superior hierárquico terá de cada um”; noutra banda, na decisão paradigmática, consta que a análise era feita por “qualquer funcionário, sendo que até mesmo os chefes eram avaliados pelos subordinados.”

Tais discrepâncias fazem com que, renovadas as vênias, não seja possível assegurar que teria a Turma prolatora da decisão paradigmática teria conferido desfecho díspar, caso tivesse apreciado a situação descortinada na decisão recorrida. **Renovadas as vênias, tenho que deve ser negado seguimento quanto à matéria.**

Caso prevaleça o não conhecimento da primeira matéria – existência de regras claras e objetivas –, há de ser obstado o seguimento da segunda matéria que ora se analisa, eis que nenhum resultado aferiria a parte ora recorrente.

O verbete sumular de nº 283 do STF, aplicável aqui *mutatis mutandis*, dispõe ser “inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assente em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles.” Exibe redação quase idêntica a súmula nº 126 do STJ, porquanto “inadmissível recurso especial, quando o acórdão recorrido assenta em fundamentos constitucional e infraconstitucional, qualquer deles suficiente, por si só, para mantê-lo, e a parte vencida não manifesta recurso extraordinário.”

Todas as três turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste eg. Conselho se manifestam acerca da impossibilidade do conhecimento de recurso especial de divergência em situações como a descortinada nos presentes autos, em que patente a carência de interesse recursal:

1ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Para fins de admissibilidade, a fundamentação trazida em recurso especial deve ser apta a contrapor, específica ou conjuntamente, todos os fundamentos trazidos pelo voto condutor do acórdão recorrido. Não se conhece do Recurso Especial que não questiona um dos fundamentos jurídicos que, por si só, seja apto a motivar a conclusão da decisão recorrida sobre a matéria em debate.

RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA SUMULADA. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108.

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**CARF**. Acórdão nº 9101-005.727, Cons. Rel. CAIO CESAR NADER QUINTELA, Redatora Designada LIVIA DE CARLI GERMANDO, sessão de 1º de setembro de 2021).

2ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PARADIGMA QUE CONTRARIA DECISÃO DO STF EM REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral.

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. NÃO UTILIDADE. SUPERVENIENTE FALTA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso que, mesmo provido, não ensejará qualquer proveito no deslinde da controvérsia, quando já mantido outro fundamento autônomo para o lançamento.

COMPENSAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES COM CRÉDITOS INEXISTENTES. INSERÇÃO DE DECLARAÇÃO FALSA NA GFIP. APLICAÇÃO DE MULTA ISOLADA. PROCEDÊNCIA.

Na hipótese de compensação indevida, quando se comprove falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, o contribuinte estará sujeito à aplicação de multa isolada nos termos do art. 89, §10, da Lei no 8.212/1991.

Para a aplicação de multa de 150% prevista no art. 89, §10 da lei 8212/91, o dolo mostra-se prescindível para a caracterização da falsidade imputada à compensação indevida, mostrando-se apenas necessária a demonstração de que o contribuinte utilizou-se de créditos não líquidos e certos. (**CARF**. Acórdão nº 9292-009.483, Cons. Rel. MAURICIO NOGUEIRA RIGHETTI, sessão de 27 de abril de 2021]

3ª TURMA DA CSRF

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/06/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Não se conhece do recurso especial quando a decisão recorrida utilizou mais de um fundamento independente e suficiente para a sua fundamentação, enquanto o recurso somente ataca um desses fundamentos.

Hipótese em que, na decisão recorrida, o crédito extemporâneo não foi reconhecido por não ter havido retificação da DICON nem prova inequívoca de não aproveitamento desse crédito em outro período de apuração, enquanto o recurso apenas atacou a necessidade de retificação da DICON, pois o paradigma convergiu com o recorrido quanto à necessidade de prova do não aproveitamento do crédito em outro período. (**CARF**. Acórdão nº 9303-012.732, Cons. Rel. RODRIGO MINEIRO FERNANDES, sessão de 9 de dez. 2021.)

Deixo, por esses motivos, de conhecer do apelo especial quanto à matéria “substituição de salário por PLR.”

Ante o exposto, **rogando vênica ao judicioso voto do em. Relator, não conheço do recurso especial da Contribuinte.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira