



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>13502.721339/2012-86</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9202-011.669 – CSRF/2ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	FLEXNGATE BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

RECURSO ESPECIAL DO SUJEITO PASSIVO. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. SIMILITUDE FÁTICA. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE DA LEI TRIBUTÁRIA. PLR. PERIODICIDADE. CONHECIMENTO.

Merece ser conhecido o recurso especial interposto contra acórdão que, em situação fática similar, conferir à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, observados os demais requisitos previstos nos arts. 118 e 119 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS. O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias sobre todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas sobre as parcelas excedentes.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Contribuinte, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencida a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (relatora), que dava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes** – Redatora Designada

*Assinado Digitalmente*

**Liziane Angelotti Meira** – Presidente

*Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Marcos Roberto da Silva, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Maurício Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.*

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso de recurso especial interposto por FLEXNGATE BRASIL INDUSTRIAL LTDA. em face do acórdão nº 2301-009.624, proferido pela Primeira Turma da Terceira Câmara desta Segunda Seção de Julgamento que, por maioria de votos, negou provimento ao seu recurso voluntário.

Colaciono, por oportuno, a ementa e o respectivo dispositivo do acórdão recorrido:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.** Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da sociedade empresária em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

**JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

**Dispositivo:** Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Letícia Lacerda de Castro que deram provimento.

Aclaratórios foram manejados apontando padecer o *decisium* da mácula da omissão. Isso porque, ao seu sentir, na hipótese de não sanado o vício,

incorrerá o órgão julgador em cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o que, conforme determina o já mencionado artigo 59, inciso II, do Decreto 70.235/72, sendo, inclusive, causa de nulidade da decisão.

A **negativa da análise de documentos e argumentos apresentados antes de decisão definitiva** contraria, ainda, os artigos 3º, inciso III, e 38, caput e §§ 1º e 2º, da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Confira-se:

(...)

Desse modo, a partir dessas considerações, a Embargante pleiteia que os presentes Embargos de Declaração sejam conhecidos e acolhidos, devendo ser reconhecida e **sanada a omissão quanto à ausência de análise do argumento apresentado no item II.2.1 do Recurso Voluntário**, manifestando-se o CARF sobre o erro de direito decorrente da ausência de indicação dos beneficiários da PLR. (sublinhas deste voto)

Dias do manejo dos embargos – mais precisamente em 28/12/2021 –, acostado recurso especial, na tentativa de que uniformizada a interpretação do disposto no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000. Com arrimo nos paradigmas nºs 2402- 002.861 e 2401-004.759<sup>1</sup>, afirma que, em colisão ao que decidido pela Turma *a quo*, entenderam os colegiados prolores que

somente os pagamentos realizados após a segunda parcela é que estão em desconformidade com a lei, já em relação a primeira e a segunda parcela, não haveria qualquer óbice para o reconhecimento da imunidade da contribuição incidente sobre esses valores pagos à título de PLR, independentemente do número de parcelas que eventualmente seriam posteriormente pagas.

Em 4 de novembro de 2022, ao analisar o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade dos embargos de declaração, decretada sua **intempestividade**. Relatado, na oportunidade, que

como a ciência ocorreu no dia 14/12/2021, terça-feira, o prazo de 5 dias esgotou-se em 19/12/2021, domingo, ficando prorrogado para o primeiro dia útil seguinte, dia 20/12/2021, segunda-feira. Assim, os embargos apresentados em 21/12/2021 são intempestivos. não sendo possível, em decorrência, prosseguir na análise de sua admissibilidade, a teor do disposto no art. §3º do art. 65 do Anexo II, do RICARF.

<sup>1</sup> A despeito da tentativa da Fazenda Nacional em devolver a matéria a esta Câmara, seu recurso especial não foi conhecido – cf. CARF. Acórdão nº 9202-011.174, sessão de 19 de março de 2024.

O despacho inaugural de admissibilidade, proferido em 17 de abril de 2023, entendendo terem os paradigmas logrado êxito em demonstrar a divergência interpretativa, houve por bem dar seguimento ao apelo especial quanto à matéria: **PLR – incidência sobre todas as parcelas quando há descumprimento da periodicidade legal.**

Contrarrazões apresentadas, pleiteando a manutenção da decisão recorrida.

Acuso o recebimento de memoriais gentilmente ofertados pela parte recorrente, os quais mereceram minha atenciosa leitura.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Relatora.

### I – DO CONHECIMENTO

Passo a aferir o preenchimento dos requisitos intrínsecos e extrínsecos do recurso especial de divergência com relação à única matéria devolvida a esta instância especial: **PLR – incidência sobre todas as parcelas quando há descumprimento da periodicidade legal.**

No que tange à tempestividade, deveras acertado o que consignado no despacho de admissibilidade.

Tem o col. Superior Tribunal de Justiça remansosa jurisprudência no sentido de que os embargos de declaração intempestivos são inaptos a interromper ou suspender o prazo para a interposição de outros recursos.<sup>2</sup>

Com a ciência do acórdão recorrido em **14/12/2021** e interposição do apelo especial em **28/12/2021** – muito antes da prolatação da decisão que decretou a intempestividade dos aclaratórios manejados – certo ter cumprido o prazo quinzenal.

Firmada a tempestividade, passo ao cotejo dos acórdãos paradigmáticos, tendo em vista que, no caso em análise,

**[o]s dois autos de infração, de acordo com a autoridade fiscal, foram lavrados devido a apuração de que a Autuada, em desacordo com o disposto no artigo 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000, efetuou o pagamento a seus empregados de valores a título de PLR (Participação nos Lucros e Resultados) três vezes em um mesmo ano (janeiro, junho e dezembro de 2009).**

<sup>2</sup> Cf. AgInt no AREsp n. 2.659.026/RJ, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 2/12/2024, DJe de 11/12/2024; AgRg nos EDcl no REsp n. 2.012.911/MG, relator Ministro Messod Azulay Neto, Quinta Turma, julgado em 3/12/2024, DJe de 11/12/2024; AgInt no AgInt no AREsp n. 2.504.499/DF, relator Ministro Moura Ribeiro, Terceira Turma, julgado em 28/10/2024, DJe de 30/10/2024.

**Devido a constatação de tal fato**, a autoridade fiscal, com base no disposto na alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, entendeu que tais valores devem sofrer a incidência de contribuições sociais previdenciárias e contribuições para outras entidades e fundos.

Com relação ao segundo paradigma, nº 2401-004.759, a similitude fática está perfeitamente demonstrada pois, assim como ocorrera na presente autuação, apenas a inobservância da periodicidade foi apontado como mácula. Confira-se:

26.1 A incidência de contribuição previdenciária deveria ficar restrita, nessa hipótese, à terceira parcela da PLR, paga em mar/2008, haja vista que a descaracterização de todos os pagamentos decorrentes do plano, conforme entendimento da fiscalização, somente encontra respaldo na lei na situação excepcional de desconsideração por completo do instrumento de negociação coletiva firmado, o que não ocorreu "in casu".

27. Nesse ponto, penso que lhe assiste razão. **A tributação do somatório dos pagamentos efetuados é medida necessária quando existe vício na formulação do plano de participação nos lucros ou resultados, em que o próprio instrumento de negociação transgredir a disciplina prevista na Lei nº 10.101, de 2000.**

27.1 Ao revés, **quando a mácula está circunscrita à execução do plano, devem integrar a remuneração do trabalhador apenas os pagamentos extras que extrapolem às limitações legais.** Nessa hipótese, **os pagamentos realizados conforme a sistemática de desoneração operaram efeitos plenos, não sendo contaminados pelas irregularidades posteriores.**

Anoto que, em razão de o acórdão recorrido ter consignado que “o descumprimento de qualquer requisito previsto na Lei implica obrigatoriamente na incidência de contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre todos os pagamentos feitos a título de PLR”, irrelevante seriam as notas de dissonância existentes com o primeiro paradigma, de nº 2402-002.861.

Isso porque, naquela autuação, a higidez do PLR não fora desafiada exclusivamente pelo descumprimento da periodicidade, mas ainda por carência de regras claras e objetivas:

13. Verificou-se que a convenção coletiva de 1997 não prevê o pagamento de PLR, e que as convenções a partir de 1998, embora com previsão e fixação de valores, não estabelecem regras para sua concessão, seja através de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, ou ainda de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente.

14. O único documento apresentado que estabelece regras claras para a concessão do PLR, fundamentado no cumprimento de metas, é o Acordo Coletivo sobre Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa, firmado em 17/08/2005.

Caso tivesse a decisão recorrida ultimado a distinção incrustrada no segundo paradigma, seria o caso do reconhecimento de sua inaptidão. Entretanto, tendo sido firmado que a inobservância de qualquer requisito faz atrair a tributação de toda verba, tenho serem ambos os paradigmas capazes de ensejar o seguimento do recurso especial. **Conheço-o, portanto.**

## II – DO MÉRITO

A temática não é nova neste Colegiado.

A Lei nº 10.101/2000, no §2º do seu art. 3º, dispõe ser “vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.”

À época dos fatos geradores inexistia disposição normativa abordando os efeitos do descumprimento da periodicidade, lacuna que veio a ser suprida pela Lei nº 14.020/2020, cuja aplicação retroativa enquanto norma supostamente meramente interpretativa é fartamente rechaçada. De toda sorte, peço licença para transcrevê-la no que importa:

§ 8º A inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º desta Lei invalida exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, assim entendidos:

I - os pagamentos excedentes ao segundo, feitos a um mesmo empregado, no mesmo ano civil; e

II - os pagamentos efetuados a um mesmo empregado, em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil do pagamento anterior.

Filio-me ao entendimento exarado pelo col. Superior Tribunal de Justiça no sentido de que

[e]scapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).

Ostento desde meu ingresso neste órgão, em sessão realizada em **7 de novembro de 2018** – vide acórdão nº 2202-004.830 – entendimento no sentido da desconsideração apenas da parcela paga em desconformidade com a legislação.

Peço licença para transcrever, no que importa, a ementa acórdão de nº 2202-009.325, cujo entendimento acompanhei na qualidade de vogal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei nº 10.101/00.

**Merece, por essas razões, seja dado provimento ao recurso.**

### III – DO DISPOSITIVO

Ante o exposto, **conheço do recurso especial e dou-lhe provimento.**

*Assinado Digitalmente*

**Ludmila Mara Monteiro de Oliveira** – Relatora

### VOTO VENCEDOR

Conselheira **Sheila Aires Cartaxo Gomes**, redatora designada

Peço licença à ilustre conselheira relatora para divergir do seu entendimento, em relação ao mérito do Recurso Especial da Contribuinte.

Consoante relatado, o Recurso Especial da Contribuinte visa rediscutir a matéria **“PLR – incidência sobre todas as parcelas quando há descumprimento da periodicidade legal”**.

Em relação à matéria admitida, a recorrente sustenta que seja atribuída incidência das Contribuições Previdenciárias somente sobre a terceira parcela cujo pagamento foi efetuado em dezembro de 2009.

Acerca da matéria sob enfoque, mantenho o entendimento de quando votei na sessão de 24/10/2022, acompanhando a posição do Conselheiro Marcelo Milton da Silva Riso, no Acórdão 9202-010.455, cuja ementa trouxe a seguinte redação sobre o tema:

PLR. PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL. DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS.

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. **O descumprimento da regra legal relativa à periodicidade desnatura o plano de participação nos lucros ou resultados e implica a incidência de contribuições sobre a totalidade dos valores pagos a esse título. (destaquei)**

Para fundamentar meu encaminhamento, valho-me do voto da conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no acórdão 9202-008.081 de 20/08/2019.

No acórdão recorrido, o Colegiado entendeu que, excedido o quantitativo legal de pagamentos, todos os pagamentos a esse título devem ser tributados. O Contribuinte, por sua vez, defende que seja considerada tributável apenas a parcela que excedeu o limite.

Registre-se que a participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional, no Capítulo que trata dos Direitos Sociais:

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; E assim foi editada a Medida Provisória nº 794, de 2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

A citada lei normatizou diversos aspectos da participação no resultado, tais como: forma de negociação, impossibilidade de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, etc.

Ao tratar especificamente da periodicidade do pagamento, o legislador assim especificou, claramente:

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.

(...)

§ 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. (grifei)

Destarte, ao efetuar os pagamentos em mais de duas parcelas no mesmo ano civil, o Contribuinte fez tábula rasa do § 2º, acima transcrito. A Lei nº 8.212, de 1991, na alínea “j”, do § 9º, do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, estabelece que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre dita verba, porém condiciona o benefício ao pagamento da

parcela dos resultados de acordo com a lei específica, no caso, a Lei nº 10.101, de 2000:

Art. 28.

(...)

§ 9 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;

Conclui-se, assim, que em havendo o pagamento em desrespeito à Lei nº 10.101, de 2000, a verba deve ser integrada ao salário-de-contribuição.

Ressalte-se que não há que se falar na inclusão, na base de cálculo, de apenas a parcela excedente, uma vez que não se trata simplesmente da extrapolação de um limite e sim da própria desnaturação da verba, sendo irrelevante a motivação que levou a empresa a extrapolar a periodicidade determinada por lei.

Quanto à jurisprudência da CSRF, esta corrobora o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

Acórdão 9202-004.342, de 24/08/2016:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/11/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. PERIODICIDADE SEMESTRAL.

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade da verba paga a título de participação nos lucros ou resultados. No caso, restou comprovado descumprimento do critério da periodicidade para alguns dos empregados."

Acórdão nº 9202-007.204, de 25/09/2018:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica

incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação às parcelas excedentes."

Acórdão nº 9202-007.697, de 27/03/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do 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, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Acórdão 9202-007.875, de 22/05/2019:

"Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título.

Olhando especificamente para o requisito da periodicidade, concluiu-se acima que havendo pagamento de parcelas além do que a norma permite, os repasses perdem a isenção da contribuição previdenciária por contrariar a exigência legal, sendo que nesse caso não há de se falar em atendimento parcial a regra legal, posto que o programa de PLR como um todo desatendeu ao § 2.º do art. 3.º da Lei 10.101, ao possibilitar pagamentos fora da periodicidade legal.

No presente caso, a Autuada, ao contrário do que alega, infringiu o disposto no §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000 (na redação vigente em 2009), ao efetuar o pagamento de valores a título de PLR a seus empregados em três oportunidades no ano de 2009 (janeiro, junho e dezembro).

A autoridade fiscal agiu corretamente ao efetuar o lançamento sobre todas as parcelas pagas pela Autuada a seus empregados a título de PLR, visto que os referidos pagamentos foram feitos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

### **Conclusão**

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Sheila Aires Cartaxo Gomes**