



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.721886/2014-95
ACÓRDÃO	9202-011.524 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	CEVA LOGISTICS LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

PLR. REGRA DE PERIODICIDADE. PAGAMENTOS EFETUADOS EM PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL, OU MAIS DE DUAS VEZES DURANTE O EXERCÍCIO A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA E DE TERCEIROS COMPONDO COMO BASE DE CÁLCULO EXCLUSIVAMENTE O VALOR TOTAL PAGO PARA OS ESPECÍFICOS SEGURADOS EMPREGADOS RELACIONADOS NESSE CONTEXTO DE VIOLAÇÃO DA PERIODICIDADE. MANUTENÇÃO DA HIGIDEZ DO PLANO DE PLR PARA OS PAGAMENTOS REALIZADOS PARA EMPREGADOS QUE OBEDECEM À PERIODICIDADE.

Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada por mais de duas vezes no mesmo ano civil, ou em periodicidade inferior a um semestre civil, integram, pela totalidade dos valores recebidos pelo segurado empregado nesta condição, o salário-de-contribuição, uma vez que tais pagamentos malferem a disciplina estabelecida em lei específica para pagamento de PLR.

Apurado que o pagamento feito a título de PLR a um determinado segurado empregado ocorreu em desacordo com os ditames de periodicidade da lei específica, o valor total pago a esse título para esse segurado empregado integra a base de cálculo das contribuições sociais.

Não deve compor a base de cálculo do lançamento de ofício os segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para restabelecer em parte o levantamento PLR, mantendo excluído da base de cálculo do lançamento de ofício os valores dos segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade. Vencidos os conselheiros Mauricio Nogueira Riguetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Mário Hermes Soares Campos, que davam provimento integral. Foram realizadas votações sucessivas. Em primeira votação os conselheiros Leonam Rocha de Medeiros (relator), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Fernanda Melo Leal e Liziane Angelotti Meira davam provimento parcial; Maurício Nogueira Riguetti, Sheila Aires Cartaxo Gomes e Mário Hermes Soares Campos davam provimento integral e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira negava provimento ao recurso. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 4.799/4.811, e-fls. 37/49 do volume 2 do pdf) — com fundamento legal no inciso II do § 2.º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo

fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 4.951/4.957, e-fls. 188/194 do volume 2 do pdf) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 6/10/2022, pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento, consubstanciada no **Acórdão nº 2202-009.325** (e-fls. 4.732/4.754, e-fls. 4.719/4.741 do volume 1 do pdf), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria (i) **“Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições sobre todos os valores pagos a título de PLR”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

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.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. POSSIBILIDADE DE REVISÃO PARCIAL.

Diante da apresentação de argumentos esclarecedores e de provas contábeis condizentes, possível a revisão parcial da base de cálculo apurada pela Auditoria.

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, para alterar a base cálculo de dezembro de 2010 para R\$ 1.050.764,55 e de dezembro de 2011 para o total de R\$ 442.076,06; e excluir os valores pagos dentro da periodicidade semestral constantes do levantamento PL (mantidos os pagamentos excedentes a duas vezes no ano). Vencidos os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima (relator), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Christiano Rocha Pinheiro e Mário Hermes Soares Campos (redator *ad hoc*), que deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto.

Em face do acórdão recorrido foi interposto embargos de declaração do Contribuinte (e-fls. 4.815/4.819, e-fls. 53/57 do volume 2 do pdf), porém teve seguimento negado (e-fls. 4.822/4.825, e-fls. 60/63 do volume 2 do pdf).

Dos Acórdãos Paradigmas

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-005.719, Processo nº 13603.722445/2011-68** (ementa na íntegra, e-fls. 4.804/4.805, e-fls. 42/43 do volume 2 do pdf), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PERIODICIDADE INFERIOR A UM SEMESTRE CIVIL - DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE TODAS AS PARCELAS.

Nos termos do §2º, do art. 3º, da Lei 10.101/2000, 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. A vedação descrita na lei refere-se ao pagamento de qualquer antecipação de mais de 2 vezes no mesmo ano civil.

Ou seja, além da exigência legal quanto ao número de pagamentos no ano civil, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil, o que restou descumprido no presente caso. Assim, há que se caracterizar a incidência de contribuições previdenciárias para todos os valores pagos a título de PLR.

Também, indicou-se como paradigma decisão da 2ª Tuma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, consubstanciada no **Acórdão nº 9202-009.918, Processo nº 16682.720227/2014-97** (ementa na íntegra, e-fl. 4.805, e-fl. 43 do volume 2 do pdf), cujo precedente colaciona a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (2)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE. 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 a título de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo fiscal foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 180/191), após notificado em 25/9/2014, insurgindo-se em face do lançamento de ofício, especialmente descrito em relatório fiscal (e-fls. 90/94; e-fls. 1.739/1.741, e-fls. 1.727/1.729 do volume 1 do pdf).

O lançamento se efetivou por meio de Autos de Infração (AIs nºs 51.062.970-9 e 51.062.971-7), relativo ao período de apuração compreendido pelas competências 01/2010 a 12/2011, que apurou contribuições previdenciárias patronal, contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e contribuições devidas para Terceiros, compreendendo Outras Entidades e Fundos (SEST, SENAT, SEBRAE, FNDE – Salário-Educação, INCRA).

Consta que a base de cálculo foram valores pagos a título de PLR para segurados empregados da empresa.

Consta que a autuação desconstituiu todo o programa de PLR ao considerar que houve violação da regra de periodicidade, a qual, na época dos fatos geradores (01/2010 a 12/2011), determinava ser 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 (*Lei 10.101, art. 3º, §2º, com redação originária anterior a redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013, e sem considerar os incisos I e II do § 8º do art. 2º da Lei nº 10.101, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020*).

Consta que o contribuinte justifica a situação argumentando que possui diversos estabelecimentos e se for observado de forma segregada cada unidade e por empregado não haveria uma pronta conclusão como a apontada pela fiscalização, havendo atenção aos termos da norma de periodicidade. Consta, ainda, que o contribuinte reconhece pagamentos de “ajustes” que não seria propriamente uma violação da norma, mas complementos de valores da segunda parcela por erro no cálculo dela e que seriam mínimos diante da proporção de funcionários totais e do quantitativo dos “ajustes”.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 02-66.029 – 6ª Turma da DRJ/BHE (e-fls. 3.980/3.989, e-fls. 3.967/3.976 do volume 1 do pdf), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar improcedente o pedido deduzido na impugnação e manter a exigência fiscal, concordando com a autoridade lançadora.

Após interposição de recurso voluntário pelo sujeito passivo (e-fls. 4.001/4.025, e-fls. 3.988/4.012 do volume 1 do pdf), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise.

Basicamente, a decisão recorrida acatou o programa de PLR, embora tenha estabelecido que parcelas pagas em desacordo com a regra de periodicidade deva ser tributada.

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2.ª Câmara da 2.ª Seção de Julgamento do CARF **admitiu o recurso especial da Fazenda Nacional** para a matéria preambularmente destacada com os paradigmas preteritamente citados, assim estando indicada a matéria para rediscussão e os precedentes quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Registro que o Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 4.836/4.852, *e-fls. 73/89 do volume 2 do pdf*), porém não foi admitido (e-fls. 4.958/4.968, *e-fls. 195/205 do volume 2 do pdf*). Houve agravo, embora rejeitado (e-fls. 5.005/5.010, *e-fls. 242/247 do volume 2 do pdf*).

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer integralmente o lançamento sobre toda a base de cálculo de PLR, conforme procedido pela fiscalização.

Em recurso especial de divergência, com lastro nos paradigmas informados alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria **(i) “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições sobre todos os valores pagos a título de PLR”**.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois compreende que quando descumprido o requisito da periodicidade dado pelo art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101, todos os pagamentos de PLR são desnaturados e passam a compor base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros.

Das contrarrazões

Em contrarrazões (e-fls. 4.994/5.002, *e-fls. 231/239 do volume 2 do pdf*) a parte interessada (Contribuinte) se manifesta pelo não conhecimento do recurso por ausência de

similitude fática. Diz que o acórdão recorrido tratou os pagamentos excedentes como “meros ajustes”, enquanto os paradigmas não teriam este contexto de fato e se pautava em habitualidade, o que não é requisito no acórdão recorrido. Sustenta, em outras palavras e breve síntese, que os pagamentos do contribuinte do caso concreto são duas parcelas, respeitadas as regras de periodicidade, sendo o “excedente” mero ajuste de cálculo da segunda parcela, sem perder a identidade e vinculação com ela (segunda parcela).

No mérito, reiterou as razões colacionadas nos autos quanto as suas manifestações, especialmente argumenta que o “excedente” são “*meros ajustes e diferenças residuais em virtude de eventos específicos e esporádicos (v.g. erros de cálculo, pedidos de revisão, demissões, etc.) como já reconhecido pela própria RFB*”. Pondera, também, que o art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101 seria no sentido de que a eventual inobservância da periodicidade invalidará exclusivamente os pagamentos excedentes e não a integralidade dos pagamentos.

Requeru a manutenção do acórdão infirmado.

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2202-009.325**, tem por finalidade hodierna discutir a matéria seguinte com os seus respectivos paradigmas:

(i) Matéria: “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições sobre todos os valores pagos a título de PLR”

(i) Paradigma (1): Acórdão 9202-005.719

(i) Paradigma (2): Acórdão 9202-009.918

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedentes previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto ao pressuposto extrínseco da tempestividade, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1.º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2.º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal. Também, em pressuposto extrínseco, resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos estão no âmbito de fiscalização de contribuições previdenciárias, com lançamento de ofício, por pagamento de PLR em contexto de acusação fiscal de descumprimento de regra de periodicidade.

Nos acórdãos comparados se observa alguns pagamentos que se analisados individualmente e de forma estanque caracterizam violação do critério de “vedação de 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”. A regra se extrai da norma de periodicidade da Lei nº 10.101.

O contribuinte vindica ausência de identidade fática porque os excedentes de seu caso concreto seriam meros “ajustes”, todavia tal alegação não é propriamente uma mudança essencial de contexto fático. Parece se aproximar mais de uma qualificação jurídica pretendida.

O ponto nodal é que a Turma recorrida acatou o programa de PLR como legítimo e mandou extirpar apenas o que violou a regra de periodicidade, por empregado. Os Colegiados

paradigmáticos, decerto, não concordam com a tese do recorrido, vez que entendem que, em qualquer situação, o pagamento excedente desnatura e torna tributável o PLR por completo. Tudo que foi pago deve ser tributado, na visão dos paradigmas; diferentemente do recorrido que só tributa o que viola a periodicidade por empregado.

Em todos os casos, analisou-se a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas de PLR pagas em desatendimento à periodicidade estabelecida na Lei nº 10.101, relativo a fatos geradores ocorridos antes da edição da Lei nº 14.020, de 2020.

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) - inobservância da periodicidade legal - incidência de contribuições sobre todos os valores pagos a título de PLR”

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força dos precedentes invocados.

O debate é sobre o requisito da periodicidade dado pelo art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101, em período anterior aos incisos I e II do § 8º do art. 2º da Lei nº 10.101, incluído pela Lei nº 14.020, de 2020, que daria pronta razão ao contribuinte, para que fosse tributado apenas o excedente (*e não todos os pagamentos*).

No reporte das instâncias ordinárias consta que o contribuinte justifica a situação argumentando que possui diversos estabelecimentos e se for observado de forma segregada cada unidade e por empregado não haveria uma pronta conclusão de violação de regra de periodicidade como apontado pela fiscalização. Consta, de qualquer forma, que o contribuinte reconhece pagamentos além da regra de periodicidade, embora pretenda qualificar como “ajustes” que não seriam propriamente uma violação da norma de periodicidade, mas complementos de valores da segunda parcela por erro no cálculo, por exemplo.

Consta, ainda, especialmente no relatório do acórdão recorrido, que o contribuinte reconhece que possui mais de cinquenta estabelecimentos e cada qual teria seu acordo celebrado, de modo que a regra de periodicidade poderia variar entre eles. Se olhados todos como se um só fosse, haveria violação da regra de periodicidade. Porém, se fosse observado individualizadamente e por empregado não haveria igual pronta conclusão. Consta que seriam mais de 13 mil funcionários em 2010 e 8 mil em 2011, sendo efetivados pagamentos em diversos meses ao longo

do ano a título de PLR, embora, se observado por empregado pessoa física (beneficiário) não ocorresse pronto enquadramento em violação de periodicidade por empregado. Contudo, o sujeito passivo admite que em alguns raros casos ocorreram créditos extras a título de ajuste (e-fl. 4.008).

Dos seus **13.588 funcionários em 2010**, 13.582 teriam recebido o pagamento do PLR em duas parcelas, mas 36 deles teriam recebido uma terceira parcela, a qual seria de ajustes (***tabela dos 36 funcionários, e-fls. 4.008/4.009, e com todos os funcionários e os pagamentos de PLR, e-fls. 4.026/4.221***).

Dos **8.411 funcionários em 2011**, 8.158 teriam recebido a PLR em duas parcelas, mas 253 teriam recebido uma terceira ou quarta parcela, a qual seria de ajustes (***tabela dos 253 funcionários, e-fls. 4.009/4.014, e com todos os funcionários e os pagamentos de PLR, e-fls. 4.222/4.368***).

Forte neste contexto fático, basicamente, a decisão recorrida (voto vencedor) acatou o programa de PLR como válido, embora tenha assentado “*que apenas as parcelas tidas por irregulares, por empregado, devem sofrer a tributação*”. Na ementa fez constar, também, que “*deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei nº 10.101*”.

Dito isto, entendo que a regra de periodicidade deve ser observada por empregado individualmente observado.

Para se pagar PLR ao empregado “x” deve ser respeitada a forma de apuração da PLR e se atender a regra de periodicidade do art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101.

Se o empregado “x” recebe no mês 1 e o empregado “y” no mês 2 (*imediatamente seguinte*) não me parece, por si só, ter sido violada a regra da periodicidade. Porém, pelo que se deduz da controvérsia de momento, não é bem essa a discussão presente.

O ponto nodal hodierno é a discussão da periodicidade por empregado individualmente, interligada com a consequência para o plano de PLR como um todo se ocorrer pagamentos fora da regra de periodicidade para um único específico empregado.

Se o empregado “x”, por exemplo, recebe pagamentos em violação da regra de periodicidade, o que deve ocorrer com o plano de PLR? Essa é a questão jurídica posta.

Importante que se diga que o acórdão recorrido não acolhe propriamente a tese de “ajustes” para justificar o pagamento de uma terceira ou até mesmo uma quarta parcela de PLR por empregado, a despeito da defesa do contribuinte pretender argumentar que isso foi acolhido.

O que o acórdão recorrido acolhe é não desnaturar todo o plano de PLR se há empregados que receberam dentro da regra de periodicidade. Os pagamentos em regra de periodicidade, para o acórdão recorrido, devem ser preservados, não sendo tributáveis.

Estive no julgamento primevo no CARF e este foi o contexto decisório.

Importante esclarecer uma questão, no entanto. O acórdão recorrido parece ordenar que se tribute, por empregado, apenas a terceira ou a eventual quarta parcela de PLR, que violariam a regra de periodicidade. A primeira e a segunda parcela dos empregados que perceberam mais de duas parcelas de PLR se manteriam híidas.

Ocorre que, a meu aviso, o mais adequado é delimitar que para os empregados que receberam PLR com violação da regra de periodicidade, quando perceberam uma terceira ou uma quarta parcelas, todos os pagamentos que o determinado empregado recebeu (a 1ª, a 2ª, a 3ª e eventualmente a 4ª parcela) devem ser tributadas pela contribuição previdenciária, haja vista que houve quebra da regra de periodicidade na sua cadeia de pagamentos, violando-se o art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101, com redação originária anterior a redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013 (*“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”*). A unidade executiva do PLR por empregado fulmina todos os pagamentos daquele empregado, mas não todo o plano de PLR.

Lado outro, os empregados que perceberam PLR com plena observância da regra de periodicidade em todas as parcelas recebidas não podem ter seus valores compondo base de cálculo de contribuições previdenciárias, já que não há outros elementos que desnaturem o pacto de PLR e para eles tudo quanto disposto na Lei nº 10.101 se aperfeiçoou com plenitude.

Ao fim e ao cabo, não se trata de desconsiderar todo o programa de PLR instituído pela contribuinte, mas sim de se verificar quais segurados receberam valores a título de PLR em desacordo com o regramento legal e retirar o empregado do contexto do programa, logo todos os seus recebimentos são tributáveis. Isso é para o empregado assim enquadrado e não para todos.

A tese de mero ajuste é, em tese, possível de ser acolhida, porém não é o caso dos autos, vez que não consta que tenha sido demonstrada em plenitude com concatenado e devido cotejamento analítico, com comprovada ocorrência de erro de cálculo, por exemplo, a justificar a regularização conforme disciplina do negociado instrumento de PLR. Ademais, não compete em recurso especial o revolvimento de provas e fatos. O recurso é de cognição restrita. Uma empresa com diversos empregados – por vezes milhares –, poderia, em tese, “errar” no pagamento de uma das duas parcelas permitidas e, assim, ser obrigada a efetivar um terceiro ou quarto pagamento em folha complementar, de mero ajuste. Tudo isso em tese! Porém, não há este contexto demonstrado em instância ordinária. Logo, disso não se trata no momento.

A partir do exposto, prossigo. Entendo que o instituto da PLR tem âmbito constitucional, sendo caso de imunidade e não de isenção como já me manifestei outrora em colegiado, o que enseja a aplicação de regra interpretativa a prestigiar o escopo do direito social (interpretação teleológica). Destarte, assiste parcial razão ao recorrente para deixar claro que para os empregados que receberam PLR com violação da regra de periodicidade, quando perceberam uma terceira ou uma quarta parcelas, todos os pagamentos que o determinado empregado recebeu (a 1ª, a 2ª, a 3ª e eventualmente a 4ª parcela) devem ser tributadas pela contribuição

previdenciária, face a quebra da regra de periodicidade na sua cadeia de recebimentos. Mas, não se fulmina todo o programa pactuado de PLR. Para empregados que exclusivamente receberam dentro da norma de periodicidade os valores devem ser afastados da base de cálculo.

Referida solução já foi por mim adotada no Acórdão nº 2202-005.996, em decisão unânime, o qual, no mais, adotava decisão da DRJ em igual sentido. Daquela julgado transcrevo:

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia remanescente é relativa ao lançamento de ofício que consignou estarem sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias e de Terceiros os pagamentos efetuados a título de PLR quando realizados por mais de duas vezes no mesmo ano civil, violando norma posta na Lei n.º 10.101.

O contribuinte argumenta o cumprimento da Lei n.º 10.101 e transcreve dispositivos da legislação. Assevera que os pagamentos a título de PLR em 2009 foram realizados em apenas duas parcelas (março e novembro de 2009), nos exatos termos da legislação. (...). Explica que aconteceu de serem necessários ajustes em outros períodos (pagamentos retificadores em meses que não são março e novembro de 2009), sendo pagamentos suplementares sem desvirtuar as “duas parcelas” efetivas (as de março e de novembro de 2009).

Subsidiariamente, caso não tenha sucesso em seu recurso, requer que somente as parcelas atinentes aos ajustes efetuados sejam objeto de incidência, mantendo-se hígido os pagamentos realizados em março e novembro de 2009. Invoca acórdãos do CARF.

(...)

De mais a mais, inexistindo novos elementos entre o recurso voluntário e a impugnação, assim como estando este julgador, diante do conjunto probatório conferido nos fólios processuais, confortável com as razões de decidir da primeira instância, passo a adotar, doravante, como meus, aqueles fundamentos da decisão de piso, com fulcro no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF (RICARF), *verbis*:

Ora, no caso dos autos, verifica-se indubioso o fato de que a contribuinte realizou pagamentos mensais a título de antecipação de PLR, por mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que malferia a disposição contida no § 2.º do art. 3.º da Lei n.º 10.101, de 2001, razão pela qual considero que o lançamento das contribuições sociais exigidas sobre referidos valores deve ser mantido.

Compete à empresa zelar para que, em respeito à norma legal, o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados não se dê por mais de duas vezes no mesmo ano civil, o que inclui até mesmo a hipótese de pagamento de valores complementares, sob pena de a contribuinte sujeitar-se ao pagamento de contribuição social sobre os valores que, embora pagos a título de PLR aos segurados, integram a base de cálculo da contribuição por

terem sido pagos em desacordo com a lei específica que disciplina tais pagamentos.

No ponto, não se trata de desconsiderar todo o programa de PLR instituído pela contribuinte, mas sim de verificar-se quais segurados receberam valores a título de PLR em desacordo com o regramento legal.

Tampouco pode ser acolhida a alegação de que apenas os pagamentos excedentes a duas parcelas no mesmo ano civil deveriam ser tributados, visto que todas as parcelas foram pagas ao empregado segundo o mesmíssimo título (PLR), isto é, uma vez apurado que o pagamento feito a título de PLR a um determinado segurado ocorreu em desacordo com os ditames da lei específica, o valor total pago a esse título para esse segurado, no mesmo ano civil, integra a base de cálculo das contribuições sociais sob apreço.

Assim é que, na espécie, considero correito o procedimento fiscal que, para efeito de cálculo das contribuições sociais exigidas, relacionou apenas os segurados empregados que receberam verba a título de PLR em desacordo com o parágrafo 2.º do art. 3.º da Lei n.º 10.101, de 2000.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente (Fazenda Nacional) para restabelecer em parte o levantamento PLR, mantendo excluído da base de cálculo do lançamento de ofício os valores dos segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento parcial para restabelecer em parte o levantamento PLR, mantendo excluído da base de cálculo do lançamento de ofício os valores dos segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO PARCIAL para restabelecer em parte o levantamento PLR, mantendo excluído da base de cálculo do lançamento de ofício os valores dos segurados empregados que receberam todas as suas parcelas dentro dos limites do plano de PLR e da regra de periodicidade.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**.

Peço licença para aclarar as razões que me fizeram, em primeira votação, abrir divergência quanto aos efeitos da inobservância da legislação que dispõe sobre a participação nos lucros ou nos resultados no que toca à periodicidade do pagamento, negando provimento ao recurso especial fazendário.

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).¹

A despeito de o em. Relator ter colacionado o acórdão de nº 2202-005.996, de **26 de fevereiro de 2020**, no qual participei na qualidade de vogal, acompanhando-o, certo ter inadvertidamente, naquela assentada, divergido de entendimento que ostento desde meu ingresso neste órgão, em sessão realizada em **7 de novembro de 2018** – vide acórdão nº 2202--004.830.

¹ REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009.

Cito, ainda para demonstrar ter, por um lapso, anuído com tese com a qual sempre discordei – e discordo –, o acórdão de nº 2202-009.325, realizado em **6 de outubro de 2022**, que exhibe a seguinte ementa, no que importa:

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.

(...).

Dispositivo: Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento parcial ao recurso, para alterar a base cálculo de dezembro de 2010 para R\$ 1.050.764,55 e de dezembro de 2011 para o total de R\$ 442.076,06; e excluir os valores pagos dentro da periodicidade semestral constantes do levantamento PL (mantidos os pagamentos excedentes a duas vezes no ano). Vencidos os conselheiros Ricardo Chiavegatto de Lima (relator), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Christiano Rocha Pinheiro e Mário Hermes Soares Campos (redator ad hoc), que deram provimento parcial em menor extensão. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente e redator ad hoc). Ausente o conselheiro Samis Antonio de Queiroz, substituído pelo conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

Aclaro, com esses fundamentos, as razões que me levaram, em primeira votação, encaminhar pela negativa de provimento do recurso da Fazenda Nacional.

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira