



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10920.728421/2019-99
ACÓRDÃO	2301-012.135 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	ELECTROLUX DO BRASIL S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. As exclusões previstas no art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91 não se aplicam aos contribuintes individuais.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETOR NÃO EMPREGADO. INCIDÊNCIA. SUMULA CARF Nº 195.

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485. REPERCUSSÃO GERAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

O Supremo Tribunal Federal atribuiu efeitos ex nunc ao acórdão de mérito proferido no Recurso Extraordinário nº 1.072.485, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. 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.

INTIMAÇÃO DIRIGIDA AO ADVOGADO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 110.

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso de Ofício. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar e dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de terço constitucional de férias. Vencido o Conselheiro Carlos Eduardo Avila Cabral, que deu provimento parcial em maior extensão para também afastar do lançamento os ganhos eventuais, representados pela rubrica 1524.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Wilderson Botto (substituto integral), Carlos Eduardo Avila Cabral e Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de 2 (dois) Autos de Infração (e-fls. 02/113 e 114/259) lavrados contra o sujeito passivo acima identificado referentes às contribuições para a Seguridade

Social correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrentes dos Riscos Ambientais do Trabalho – GILRAT, e às contribuições para Outras Entidades e Fundos.

Os fatos encontram-se detalhados no Relatório Fiscal (e-fls. 260/293) e nos Anexos nele citados.

Após a apresentação de Impugnação pela contribuinte (e-fls. 604/707), a 3ª Turma da DRJ/CGE encaminhou os autos em Diligência para que alguns pontos abordados na defesa sobre as alíquotas GILRAT aplicadas fossem esclarecidos pela autoridade lançadora (e-fls. 1105/1112). Em atendimento, o auditor elaborou Informação Fiscal tratando das questões levantadas e retificando parte dos valores apurados na autuação (e-fls. 1116/1144). A interessada foi cientificada do resultado da Diligência (e-fls. 1177) e protocolou manifestação sobre as razões ali contidas (e-fls. 1179/1198).

A Impugnação foi julgada Procedente em Parte pela 12ª Turma da DRJ01 em decisão assim ementada (e-fls. 1310/1401):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/12/2017

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE CIÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

A menos que se comprove ao contrário, o Termo de Abertura do TEPF faz prova de que o sujeito passivo tomou ciência dos autos de infração.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Na linha do quanto decidido pelo STF no RE 569.441 (repercussão geral tema 344), “a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF - inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários - depende de regulamentação”.

A Lei nº 10.101/2000 em momento algum faculta aos contribuintes individuais a percepção de PLR. Muito pelo contrário, no art. 2º expressamente se reporta aos “empregados”. Portanto, não há lastro normativo que permita concluir que os administradores contribuintes individuais possam perceber participação nos lucros.

GANHOS EVENTUAIS PAGOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS E SEGURADOS EMPREGADOS. LIBERALIDADE. CASUALIDADE. IMPREVISIBILIDADE. AUSÊNCIA DE PACTO. PRESSUPOSTOS.

Para efeitos previdenciários, e conforme o texto constitucional, as verbas de incidência não se restringem à pura e à simples prestação dos serviços, engloba todas as verbas recebidas em razão do trabalho.

Os ganhos eventuais são os auferidos por mera liberalidade da empresa, sendo casuais, fortuitos, não previamente ajustados, imprevistos e inesperados por parte do trabalhador, e que, portanto, não foram pactuados, combinados ou prometidos. Caso contrário, tem-se prêmio ou gratificação ajustada.

Bônus de desempenho e gratificações visando recompensar os empregados e diretores não empregados pelo atingimento de determinado nível de desempenho, com uma espécie de prêmio, representam ganhos fornecidos como resultante de contraprestação e se encontram dentro do conceito do salário de contribuição, pois possuem natureza remuneratória, submetendo-se à incidência das contribuições previdenciárias.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. RECURSO REPETITIVO

Até a manifestação da PGFN, nos moldes previstos no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e consequente emissão de Nota Explicativa, a RFB não se encontra vinculada à decisão judicial proferida no âmbito de Recurso Especial repetitivo.

GILRAT. AÇÃO JUDICIAL. DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO. INTERPRETAÇÃO DA DECISÃO A PARTIR DA CONJUGAÇÃO DE TODOS OS SEUS ELEMENTOS E BOA FÉ. EFEITOS. DEVER DE OBSERVÂNCIA.

A decisão judicial, transitada em julgado, deve ser acatada pela instância administrativa.

Nos termos do § 3º do art. 489 do novo CPC, a interpretação de uma decisão judicial, para delimitar o alcance de seus efeitos, deverá levar em consideração não apenas o dispositivo, mas todo o seu conteúdo (relatório, fundamentos e dispositivo). E mais, a boa-fé descrita no § 3º remete à necessidade de que o

inteiro teor da petição inicial deve ser levado em consideração para se averiguar a extensão do pedido do autor e a delimitação do que foi decidido em sentença.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

Cabe à autoridade lançadora agir com estrita observância das normas legais que regem a matéria em questão, devendo lançar e serem mantidas a multa de ofício e a incidência de juros de mora, por não se enquadrar o presente caso em situação de previsão legal para a exoneração.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. CONDUTA NÃO CARACTERIZADA.

A qualificação da multa de ofício em dobro somente pode ocorrer quando a autoridade fiscal provar de modo incontestado, por intermédio de documentação acostada aos autos, o dolo de sonegar ou fraudar por parte do contribuinte, condição imposta pela lei.

PRECLUSÃO PROBATÓRIA.

Está precluso o direito de produção de novas provas documentais.

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa no sentido de que as intimações sejam endereçadas ao domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

REVISÃO DOS LANÇAMENTOS. RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO

Devem ser revistos os créditos constituídos quando o contribuinte obtém êxito em demonstrar que parte dos lançamentos das contribuições previdenciárias é improcedente e que parte deve ser anulada de ofício por ocorrência de vício formal, procedendo-se a alteração dos valores dos créditos constituídos que não foram plenamente demonstrados pela auditoria fiscal.

Os valores alterados no julgamento de primeira instância foram discriminados no demonstrativo anexo ao Acórdão de Impugnação (e-fls. 1203/1309).

Conforme indicado pelo Colegiado a quo (e-fls. 1312), houve Recurso de Ofício por ter o montante exonerado ultrapassado o limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017.

Cientificada da decisão de piso em 03/05/2021 (e-fls. 1445), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 02/06/2021 (e-fls. 1447/1508) contendo os argumentos a seguir sintetizados.

- 1) Reapresenta a alegação de sua Impugnação de que não foi intimada do conteúdo do Auto de Infração no prazo indicado pelo agente fiscal. Afirma que teve acesso somente ao “Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal” desacompanhado do Relatório Fiscal que sintetizava as razões da exigência. Alega que esse fato ocasionou o cerceamento do seu direito de defesa, uma vez

que somente deu início aos procedimentos para elaboração de sua contestação depois que tomou ciência da nota inserida manualmente pelo agente fiscal no sistema, em 06/01/2020, dando conta de que o seu prazo já estaria em curso desde 20/12/2019. Acrescenta que a ciência desta nota incluída manualmente só aconteceu no dia 09/01/2020, quando abriu os documentos relativos ao processo em questão.

- 2) Defende a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de PLR/PPR aos diretores estatutários da empresa. Discorre sobre o regramento próprio da Lei nº 6.404/76, a aplicação das disposições da Lei nº 10.101/00 e da legislação previdenciária, e sustenta que os valores pagos não se coadunam com o conceito de remuneração.
- 3) Reapresenta os argumentos de sua Impugnação quanto à não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores decorrentes dos ganhos eventuais percebidos pelos diretores estatutários não empregados.
- 4) Insurge-se contra a incidência de contribuições previdenciárias e de Terceiros sobre os valores pagos a título de 1/3 constitucional de férias gozadas e de ganhos eventuais aos segurados empregados.
- 5) Contesta a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.
- 6) Requer seja intimada através de seus representantes legais.

Consta dos autos que não houve apresentação de contrarrazões pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (e-fls. 1539).

VOTO

Conselheira **Mônica Renata Mello Ferreira Stoll**, Relatora

Recurso de Ofício

Conhecimento

Para fins de conhecimento de Recurso de Ofício, impõe-se observar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme indicado na Súmula CARF nº 103:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

No presente caso, aplica-se o disposto na Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.

Tendo em vista que o julgamento de primeira instância exonerou o sujeito passivo do pagamento de tributos e encargos de multa no montante de R\$ 16.742.719,31, conforme demonstrativo constante do voto condutor (e-fls. 1400/1401), deve ser conhecido o Recurso de Ofício.

Mérito

Extrai-se do acórdão recorrido que o Colegiado a quo concluiu pela retificação do lançamento das contribuições patronais correspondentes às diferenças de alíquotas GILRAT apuradas pela autoridade lançadora conforme valores discriminados no demonstrativo anexo à decisão. Sobre o tema, acompanho as razões de decidir da primeira instância, com destaque para os seguintes excertos do voto condutor (e-fls. 1392/1396):

[...]

O tópico 6.3 do Refisc descreve os procedimentos adotados na majoração de ofício do GILRAT no cálculo de contribuições previdenciárias patronais destinadas ao Seguro Acidente de Trabalho – SAT.

Resumidamente, sustenta a impugnante que o lançamento fiscal em discussão não poderia ter sido formalizado em razão de estar amparada por decisão judicial transitada em julgado, que lhe conferiu o direito de recolher contribuições previdenciárias na rubrica GILRAT em conformidade com o que ficou decidido no Processo Judicial nº 506145638.2015.404.7000, que reconheceu os graus de risco dos seus estabelecimentos em alíquotas menores das que foram atribuídas pela fiscalização.

[...]

Isto posto, retornando ao presente caso, em 17/06/2020, este julgamento emitiu Despacho nº 327 pela então 3ª Turma da DRJ/CGE, contendo proposta de Realização de Diligência com a precíua finalidade de constatar a existência da referida ação judicial e, caso fosse necessário, revisar todos os lançamentos cujas alíquotas já haviam sido definidas em decisão judicial transitada em julgado.

Em 19/10/2020, após a realização da Diligência fiscal, a DRF de origem apresentou Informação Fiscal em Pedido de Diligência (fls. 1116 a 1144), oportunidade em

que a autoridade fiscal diligenciadora, após ter tomado conhecimento da Decisão Judicial (fls. 1062 a 1078), reconheceu a necessidade de acatar o que ficou decidido judicialmente e, de acordo com a sua interpretação dos documentos da referida ação judicial, elaborou a tabela 2 (fl. 1118), abaixo reproduzida, contemplando os ajustes que se dispôs a corrigir das alíquotas GILRAT de alguns dos estabelecimentos da empresa, cuja aplicação resultou na sugestão de redução da contribuição previdenciária patronal da rubrica INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO (2158) (Tabela 9 – fls. 1138 a 1143), no valor originário de R\$ 8.484.949,57:

[...]

Em sua Manifestação (fls. 1181 a 1198) à Informação Fiscal de Diligência, em resumo, a interessada demonstra insatisfação com a sugestão prolatada pela autoridade fiscal que, segundo o seu entendimento, não acatou plenamente a decisão judicial, ao se ater num detalhe do laudo pericial, que foi a escolha de apenas seis estabelecimentos da autora, para levar a cabo os seus ajustes, quando deveria se ater aos termos gerais da decisão judicial, que teria determinado fossem imputadas alíquota de 2% para todas as unidades frabris e de 1% para as unidades administrativas.

Analisando-se as peças disponíveis nos autos, pertencentes ao processo Judicial nº 506145638.2015.404.7000 transitado em julgado, mais especificamente a Petição Inicial (fls. 1039 a 1056), o Laudo Pericial judiciário (fls. 1080 a 1097), Decisão (fls. 1062 a 1071) e Embargos de Declaração (fls. 1072 a 1078), pode-se concluir sem margens de dúvidas que a decisão judicial é válida para todos os estabelecimentos da Apelante, vez que, pelo que consta da Petição Inicial, a entidade empresarial Eletrolux do Brasil S.A, no seu todo, identificada pelo CNPJ Matriz nº 76.487.032/0001-25, em ação conjunta com o Consórcio Nacional Prosdócimo S/C Ltda, esta também identificada pelo seu CNPJ Matriz, em sua unicidade institucional não fracionada ou fragmentada, foi quem demandou a União em Ação Ordinária.

Em nenhum momento, nem mesmo nas peças decisórias, consta que este litígio tem como autores apenas alguns estabelecimentos da Eletrolux. Assim como não há plausibilidade em interpretar restritivamente o comando judicial, tomando-se como referência tão somente os estabelecimentos que serviram de objeto da perícia que, certamente, por questões técnicas optou realizar o trabalho pelo método de amostragem e não pelo método pleno.

[...]

Portanto, sobre esta particularidade, conclui-se assiste razão ao sujeito passivo, em seu inconformismo pois, de fato, a Decisão Judicial Transitada em Julgado abarca, não apenas parte, mas todos os seus estabelecimentos, em razão do entendimento de que no laudo pericial está evidente a relação de similaridade das atividades exercidas e das condições dos ambientes de trabalho encontradas em todos os estabelecimentos da mesma empresa, passíveis de serem

classificados como unidades fabris (GILRAT de 2%) e unidades administrativas (GILRAT de 1%).

Também se faz necessário reverter as alterações de códigos CNAE dos estabelecimentos CNPJ no 76.487.032/0005-59 e CNPJ no 76.487.032/0048-99, tendo em vista que a manutenção deste procedimento, indiretamente, implicaria na desobediência à referida decisão judicial.

Isto posto, deve ser retificado totalmente o lançamento sob a rubrica INFRAÇÃO: DIVERGÊNCIA DE GILRAT SOBRE BASES DECLARADAS DE EMPREGADO (2158), além do que foi sugerido no Relatório de Diligência Fiscal, para contemplar todas as competências e todos os estabelecimentos, e cujo reflexo desta decisão também atingem os demais lançamentos que foram indevidamente majoradas pela alteração do GILRAT, acima relacionados.

[...]

O julgamento de primeira instância afastou ainda a multa qualificada aplicada no lançamento por entender que não restou comprovado nos autos o intuito doloso da contribuinte em impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Extrai-se da decisão de piso (e-fls. 1397/1399):

A autoridade fiscal concluiu e relatou, no sub-tópico 6.2.2.2 do Refisc, que o sujeito passivo, “propositalmente, alterou a denominação da rubrica 1471 de "BONUS" para 1471 "PROGRAMA PARTICIPAÇÃO RESULTADOS", e, no tópico 7, envidou esforços para demonstrar e comprovar que esta alteração pontual, ocorrida no decorrer da ação fiscal, trata-se de “ações engendradas pelo contribuinte tendentes a impedir a incidência da contribuição previdenciária sobre a rubrica 1471 - "BÔNUS”, e conclui que a conduta do contribuinte caracteriza fraude.

Em decorrência desta conclusão, a autoridade fiscal impôs multa qualificada de 150% sobre contribuições constituídas por intermédio dos lançamentos sob a rubrica 1471, e, por dever funcional, lavrou Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, informado no tópico 8.

Inconformada com a aplicação da multa qualificada, dentre outras alegações, a interessada afirma que “o que houve, em verdade, foi um mero erro na geração dos arquivos que foram entregues à fiscalização”, e apresenta Declaração (fl. 1100), emitida em 20/01/2020 pela prestadora de serviços Latus Sul Recursos Humanos Ltda, oportunidade em que a declarante esclarece ter cometido “erro de sistema na geração dos arquivos relacionados ao registro K150 que ocasionou a alteração da descrição da rubrica 1471 de "BONUS" para "PROGRAMA PARTICIPACAO RESULTADOS”, não tendo impactado as demais informações relativa à rubrica em questão.”

[...]

No presente caso, apesar de restar comprovado que o sujeito passivo cometeu admitido erro na elaboração das folhas de pagamento, ao passar a utilizar no decorrer da ação fiscal da rubrica PROGRAMA PARTICIPAÇÃO RESULTADOS, não ficou comprovado que o seu objetivo foi o cometimento de fraude tendente a impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal ou de modificar características essenciais para reduzir o montante do imposto devido, ou evitar o pagamento.

Nota-se, que tal conduta não resultou em dificuldades adicionais ao trabalho da fiscalização, que tão somente teve que passar a constituir créditos previdenciários baseando-se em duas rubricas ao invés de apenas uma, porém sem que tivesse a necessidade de ir a outros documentos para averiguar se esta alteração acarretou em ocultação de verbas salariais, ocultação esta que não restou comprovada.

Para aplicar a multa qualificada é necessária prova da evidente intenção de sonegar ou fraudar, condição imposta pela lei. A prova deve ser material, pois o evidente intuito de sonegação não pode ser presumido, o que não ficou comprovado pois, pelo que consta, não foi averiguado na contabilidade se ocorreu mudança de tratamento da mesma verba salarial com o intuito de mascarar a sua natureza.

Diante do exposto, dá-se provimento ao sujeito passivo, com o cancelamento da aplicação da multa qualificada. Ao saldo remanescente do imposto suplementar constituído aplica-se a multa de ofício de 75%.

Compartilho das conclusões acima esposadas, não merecendo reforma a decisão de piso também nesse ponto.

Recurso Voluntário

Conhecimento

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Ciência do Lançamento

A recorrente reapresenta a alegação de sua Impugnação de que não foi devidamente cientificada do lançamento, uma vez que teria recebido apenas o Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, desacompanhado do Relatório Fiscal que sintetizava as razões da exigência. Entende que esse fato ocasionou o cerceamento do seu direito de defesa, haja vista que somente iniciou a elaboração de sua Impugnação em 09/01/2020, quando abriu os documentos relativos ao processo e verificou que havia nota inserida manualmente no sistema indicando que o seu prazo já estaria em curso desde 20/12/2019.

Sobre o assunto, o Colegiado a quo assim se manifestou (e-fls. 1379/1380):

Que a interessada tomou ciência da existência do AI, é fato incontroverso. Não obstante, caso seja verídica a sua alegação de que não teve acesso ao conteúdo do AI até o dia 20/12/2019, de imediato, lhe caberia exercer o direito de registrar o fato na Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscricionante e requerer vistas aos autos do processo. *dormientibus non succurrit jus*.

Por outro lado, mesmo que o teor do TEPF não retratasse os acontecimentos (o que não ficou comprovado), não haveria motivo para lastimar o pretenso encurtamento, para 12 dias, do seu prazo para impugnar pois, de acordo com o Termo de Análise de Solicitação de Juntada (fl. 605 a 606), a protocolização da sua peça impugnatória ocorreu em 21/01/2020. Então, esta seria considerada a data da sua ciência sobre os AIs, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.784/1999 e da Nota/COSIT/Assessoria/nº 423/1994, item 3, respectivamente, *in verbis*:

[...]

Ademais, o suposto encurtamento do prazo para elaborar a impugnação foi compensado pela concessão de mais um prazo de 30 dias para manifestar-se acerca do resultado da Diligência Fiscal, oportunidade em que a interessada pôde rever e complementar a sua impugnação, reforçada pela sua não menos extensa Manifestação (fls. 1.181 a 1.198) à Informação Fiscal em Pedido de Diligência (fls. 1.116 a 1.144).

Com efeito, o “Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal” (e-fls. 598/599), emitido em 19/12/2019, indica a entrega à contribuinte dos Autos de Infração e de todos os demais documentos a ele relacionados, não havendo no processo nenhum indício de isso não tenha ocorrido. A ciência do lançamento foi regularmente realizada em 20/12/2019 (e-fls. 601), data da abertura da mensagem na Caixa Postal da contribuinte considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico junto à RFB, ainda que os documentos ali contidos só tenham sido por ela acessados em momento posterior como afirma.

Considerando que os fatos que deram origem à autuação foram claramente apontados pela fiscalização e que a interessada ingressou com Impugnação, Manifestação à Diligência e Recurso Voluntário demonstrando ter pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas, não há que se falar em cerceamento de seu direito de defesa.

PLR/PPR de Diretores Estatutários

No que concerne ao pagamento de PLR (Participação nos Lucros e Resultados)/PPR (Programa de Participação nos Resultados) a diretores não empregados, deixo de tecer maiores considerações tendo em vista o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 195, de adoção obrigatória no julgamento dos Recursos:

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Ganhos Eventuais

Relativamente às verbas pagas a título de ganhos eventuais, relevante reproduzir as razões de decidir do Colegiado a quo consubstanciadas nos seguintes excertos do voto condutor (e-fls. 1386/1389), as quais refletem o meu entendimento sobre o tema:

[...]

O texto constitucional, em seu artigo 195, inciso I, alínea “a”, autoriza a incidência de contribuições sociais “sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Isso significa que a concepção constitucional, para feitos previdenciários, não restringe as verbas de incidência à pura e à simples prestação dos serviços, mas engloba, ainda, quaisquer verbas recebidas em razão do trabalho, ou que com ele se relacionam, salvo as hipóteses excludentes, que, sem alterar o conceito de rendimentos do trabalho, já existente no Direito Privado e utilizado no texto constitucional, afastariam as contribuições sociais.

Observada a especificidade da legislação previdenciária é que se poderão alcançar as hipóteses de não incidência, inclusive as relativas às verbas indenizatórias e/ou ressarcitórias, ou outras verbas que, ainda que não visem reparar algum dano ou recompor algum encargo que não é próprio ao trabalhador, o legislador, por bem, entendeu como de não incidência (lato), considerando situações específicas e/ou temporais do contrato de trabalho.

Logo, por autorização constitucional, e diante da legislação previdenciária, todos os rendimentos do trabalho e a ele relacionados são base de incidência das contribuições, a exceção das verbas excluídas ou isentas de tributação, de acordo com o artigo 111 do CTN, ou que pelo menos estejam inseridas nos conceitos de indenizatórias/ressarcitórias, dentro das hipóteses excludentes ou isentivas.

Em decorrência dos comandos (constitucional e legal) acima, ainda que por liberalidade, os pagamentos a título de gratificações têm a natureza de prêmios/bônus decorrentes da produtividade, decorrentes de talentos dos colaboradores, tudo vinculado ao trabalho, o que a natureza não é outra - a de contraprestação pelos serviços.

Esclareça-se, também, que a habitualidade que torna um ganho tributável é a habitualidade relacionada ao costume da empresa, não à frequência com a qual o empregado a recebe. A política de pagar uma premiação adicional aos funcionários e demais colaboradores que atingem um determinado nível de desempenho ou tempo de vínculo torna o pagamento da verba em questão algo previamente esperado e almejado, tal como se na contraprestação em decorrência do atingimento de uma meta de produção ou dos anos em o empregado se dedica à empresa, ocasionalmente levando-o a abrir mão de outras

oportunidades de emprego tendo em vista a expectativa de alcançar o direito ao bônus prometido. Assim sendo, é uma forma de contraprestação pelos serviços prestados na relação de emprego. Esta contraprestação, sendo, ou não, imediata, decorre do exercício laboral ou da duração do vínculo empregatício, ou de ambos.

Conforme o art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece como hipótese de incidência da contribuição social por parte da empresa o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestem serviços, qualquer que seja a sua forma.

O § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91 lista sobre quais verbas não incide a contribuição previdenciária, não podendo as mesmas serem interpretadas extensivamente, visto que a norma em comento reduz o âmbito de incidência da base de cálculo da regra matriz, devendo, por disposição expressa do Código Tributário Nacional, ser interpretada de forma literal e restritiva, nunca analógica.

Por conseguinte, tais verbas coadunam-se com o conceito de salário de contribuição trazido pelo art. 28 da Lei 8212/91.

E, quanto à eventualidade, não é possível quando se trata de prêmios/bônus, porquanto o recebimento está vinculado ao esforço do trabalhador, a seu resultado, demonstrando uma expectativa de acontecimento, um ajuste na composição salarial, mesmo que tácito.

[...]

Havendo política de remuneração variável, o trabalhador sempre estará na expectativa do ajustado, ainda que o recebimento seja apenas em uma vez no ano. Por outro lado, os pagamentos não uniformes (distintos entre os beneficiados) vêm a demonstrar o ajustamento, entre o empregador e o empregado, para o recebimento de remuneração variável, e não o recebimento de gratificação não ajustada, tipo única, para todos, como forma de agradecimento.

[...]

Pelo que se verifica, tem-se que tratam-se de pagamentos de salários a título de prêmios e bonificações, todavia, disfarçados de gratificações liberais e também sob o título de Ganho Eventual Desvinculado ao Salário, o que devem ser mantidos todos os lançamentos.

Quanto às gratificações aos diretores estatutários, tratam-se de diretores não empregados (contribuintes individuais da alínea “f” do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212, de 1991), cujo salário de contribuição não tem os mesmos contornos estabelecidos, de incidência, de não incidência ou de isenção, dos incisos e dos parágrafos do artigo 28, da também Lei nº 8.212.

Consoante o inciso III do artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, a contribuição a cargo da empresa, em relação aos contribuintes individuais, é a totalidade das remunerações, sem as ressalvas do § 9º do citado artigo 28, salvo os benefícios

assistenciais, previdenciários, e outros a fazer as vezes do Estado, ou ainda ressarcitórios, quando diretores não empregados, e não quando contribuintes individuais autônomos, estes independentes da empresa.

Além da gratificação não ser verba a fazer as vezes do Estado, não pode, para a situação, ser tratada com os conceitos e as garantias do Direito do Trabalho, em especial, da eventualidade e liberalidade, pois foram pagas a diretores estatutários, e não a empregados.

Sabendo, portanto, que pagamentos a contribuintes individuais não têm as ressalvas dos pagamentos a empregados, a intitulada gratificação não passa de remuneração a diretores estatutários, ainda que utilizada para pagamento a título de PPR ou GANHO EVENTUAL, devendo, com isso, ser mantido o lançamento.

Estando demonstrada as naturezas remuneratórias das verbas ora analisadas, sobre as quais incide a contribuição social, não se tratando de parcela eventual desvinculada da remuneração, devem ser mantidos integralmente os lançamentos.

Com efeito, entendo que a eventualidade de que trata o art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei nº 8.212/91 não está relacionada apenas à frequência ou à periodicidade com que se paga determinada verba, mas à previsibilidade de seu pagamento.

No caso concreto, não há nenhuma comprovação efetiva de que as rubricas em exame decorreram de acontecimento incerto e imprevisto. Note-se que os Anexos IV, V e VI do Relatório Fiscal (Arquivos Não Pagináveis - e-fls. 297/299) apontam diversas gratificações atribuídas a um mesmo empregado, ainda que em intervalos não regulares. No entanto, não consta da defesa apresentada pela recorrente nenhum esclarecimento sobre o cálculo desses valores e as regras para o seu pagamento, não sendo possível afirmar que consistiam em ganhos eventuais desvinculados do salário a atrair a não incidência de contribuições previdenciárias.

Quanto às gratificações pagas a diretores estatutários, também acompanho o entendimento da primeira instância de que o art. 28, §9º, da Lei nº 8.212/91 se refere apenas aos segurados empregados, não abrangendo os contribuintes individuais. É nesse sentido a jurisprudência deste Conselho sobre o tema:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

[...]

GRATIFICAÇÃO PARA CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

O disposto no art. 28, §9º, e, 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não se aplica aos contribuintes individuais.

[...]

(Acórdão nº 2401-012.114 de 28/01/2025)

Sem reparos, portanto, à decisão recorrida no que refere às gratificações pagas aos segurados empregados e contribuintes individuais.

Terço Constitucional de Férias

No que tange ao terço constitucional de férias, o Supremo Tribunal Federal – STF, em decisão proferida no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.072.485 com repercussão geral reconhecida (Tema 985), fixou a seguinte tese:

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias.

Anteriormente, prevalecia o entendimento divergente consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Recurso Especial nº 1.230.957 (Tema Repetitivo 479):

A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).

Tendo em vista a mudança substancial na jurisprudência dominante no STJ, a Suprema Corte promoveu a modulação temporal dos efeitos da decisão. O acórdão dos Embargos de Declaração foi assim ementado:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DO EMPREGADOR. TERÇO DE FÉRIAS. MODULAÇÃO DE EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. PARCIAL PROVIMENTO.

I. CASO EM EXAME

1. Embargos de declaração que objetivam a modulação dos efeitos do acórdão que reconheceu a constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o terço constitucional de férias.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. Discute-se a presença dos requisitos necessários à modulação temporal dos efeitos da decisão.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, assentou que o adicional de férias teria natureza compensatória, e, assim, não constituiria ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ele não incidiria contribuição previdenciária patronal. Havia, ainda, diversos precedentes desta Corte no sentido de que a discussão acerca da natureza jurídica e da habitualidade do pagamento das verbas para fins de incidência da contribuição previdenciária seria de índole infraconstitucional.

4. Com o reconhecimento da repercussão geral e o julgamento de mérito deste recurso, há uma alteração no entendimento dominante, tanto no âmbito do próprio Supremo Tribunal Federal quanto em relação ao que decidiu o Superior Tribunal de Justiça em recurso repetitivo.

5. A mudança da jurisprudência é motivo ensejador de modulação dos efeitos, em respeito à segurança jurídica e ao sistema integrado de precedentes. CPC/2015 e decisões desta Corte.

IV. DISPOSITIVO

6. Embargos de declaração parcialmente providos, para atribuir efeitos *ex nunc* ao acórdão de mérito, a contar da publicação de sua ata de julgamento, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data, que não serão devolvidas pela União.

Observa-se, portanto, que o STF, com o intuito de preservar a segurança jurídica dos contribuintes, atribuiu efeito *ex nunc* ao acórdão de mérito proferido no RE nº 1.072.485 a contar da publicação de sua ata de julgamento, em 15/09/2020, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até essa mesma data.

É nesse sentido também o Parecer PGFN SEI nº 4366/2025/MF, com destaque para os seguintes itens:

68. Como a aplicação da modulação temporal refere-se ao fato gerador do tributo, o entendimento do tema nº 985 não se aplica aos fatos geradores de tributos ocorridos **até 14/09/2020 (incluindo essa data) em que a respectiva contribuição previdenciária patronal não foi arrecadada.**

69. Isso porque, tal como explicado, a modulação foi concedida para resguardar as situações anteriores ao marco temporal, uma vez que a jurisprudência do STJ era até então contrária à tributação. Sendo assim, o contribuinte teve assegurado o direito de não ser cobrado retroativamente pelos fatos geradores dos tributos ocorridos antes do marco temporal.

70. Neste ponto, a **modulação de efeitos é desfavorável à Fazenda Nacional**, de maneira que tanto a PGFN quanto a RFB encontram-se vinculadas ao seu comando e, portanto, **estão impedidas de constituir ou de cobrar créditos tributários em contrariedade à referida determinação temporal do STF, devendo-se promover a revisão de ofício de eventuais atos já realizados**, com base no disposto nos arts. 19, VI, “a” e 19-A, III, e §1º, da Lei nº 10.522, de 2002.

Como o presente processo trata de fatos ocorridos no período de 2015 a 2017 e não abrange contribuições já pagas, aplica-se o entendimento do STJ sobre a matéria (Tema Repetitivo 479).

Por conseguinte, devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de terço constitucional de férias.

Juros Sobre Multa

Quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, o tema encontra-se pacificado neste Conselho através da Súmula CARF nº 108, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 128, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Intimação Advogados

No que tange ao pedido da recorrente para que as intimações sejam feitas em nome de seus advogados, impõe-se observar o disposto na Súmula CARF nº 110, também vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Por todo o exposto, voto por: 1) Conhecer do Recurso de Ofício e negar-lhe provimento. 2) Conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e dar-lhe provimento parcial para excluir da base de cálculo do lançamento os valores pagos a título de terço constitucional de férias.

Assinado Digitalmente

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll