



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.733261/2012-81
ACÓRDÃO	2102-003.900 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PAN-AMERICANA SA INDÚSTRIAS QUÍMICAS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

PRELIMINAR - CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos da NFLD oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento.

PRELIMINAR DE NULIDADE

Rejeita-se a preliminar de nulidade quando o lançamento fiscal preenche todos os requisitos formais e materiais exigidos pela legislação, inexistindo vícios insanáveis

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. SÚMULA CARF N. 195.

Configuram remuneração e integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias as parcelas pagas ou creditadas a título de participação nos lucros e resultados da empresa, a administradores, na qualidade de contribuintes individuais.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. JURISPRUDÊNCIA UNÍSSONA. RECURSO REPETITIVO STJ. OBSERVÂNCIA OBRIGATÓRIA.

Em face da natureza eminentemente não remuneratória da verba denominada aviso prévio indenizado, na forma reconhecida pelo Superior

Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, não há que se falar em incidência de contribuições previdenciárias sobre aludida rubrica, impondo seja rechaçada a tributação imputada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula – Relator

Assinado Digitalmente

Cleberson Alex Friess – Presidente

Participaram da reunião assíncrona os conselheiros Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleberson Alex Friess (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela sociedade Pan-Americana S.A. Indústrias Químicas, inscrita no CNPJ sob nº 50.142.223/0001-61, contra o Acórdão nº 12-68.809, proferido pela 11ª Turma da DRJ/RJ1, em sessão realizada no dia 25 de setembro de 2014, no âmbito do Processo nº 18470.733261/2012-81, que julgou improcedente a impugnação apresentada às fls. 124/137, mantendo integralmente o crédito tributário constituído.

A controvérsia originou-se da lavratura de autos de infração relativos às contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre verbas pagas pela empresa no período de janeiro a dezembro de 2009, cujos fatos geradores foram apurados nos termos do Relatório Fiscal de fls. 20/31. As informações foram extraídas da contabilidade, das folhas de pagamento e também dos valores pagos a cooperados por intermédio de cooperativa de trabalho.

Foram constituídos três autos de infração. O AI nº 51.025.488-8, no valor de R\$ 132.830,62, acrescido de juros, multa de mora e multa de ofício, referente às contribuições

previdenciárias destinadas à Seguridade Social e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão da exposição a riscos ambientais do trabalho (GILRAT). O AI nº 51.025.489-6, no montante de R\$ 22.652,83, acrescido de juros e multa de mora, relativo às contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Por fim, o AI nº 51.025.490-0, no valor de R\$ 1.617,12, acrescido de juros, correspondente à penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória, em virtude de não terem sido elaboradas corretamente as folhas de pagamento de remunerações a segurados contribuintes individuais, conforme as normas da Receita Federal.

Os lançamentos tiveram como fundamento distintos levantamentos fiscais.

No tocante ao PE – PLR Empregados, a fiscalização apurou contribuição patronal sobre os valores pagos a empregados a título de participação nos lucros, em desacordo com a legislação, pois a empresa não apresentou o acordo coletivo relativo ao exercício de 2009.

Quanto ao PA – PLR Administradores, entendeu-se pela incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos administradores, uma vez que a Lei nº 10.101/2000 abrange apenas empregados.

No levantamento AP – Aviso Prévio Indenizado, verificou-se a falta de recolhimento da contribuição previdenciária, apesar de a verba ter passado a integrar a base de cálculo a partir do Decreto nº 6.727/2009.

Em relação ao CI – Contribuintes Individuais, constatou-se a ausência de recolhimento das contribuições incidentes sobre remunerações de segurados contribuintes individuais, com base nos lançamentos contábeis.

Por fim, no levantamento CO – Cooperativa de Trabalho, apurou-se a contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto das notas fiscais emitidas em razão de serviços de transporte de cargas e passageiros por cooperativa.

Inconformada, a contribuinte apresentou impugnação às fls. 124/137, sustentando, em síntese, que os pagamentos de participação nos lucros a empregados foram realizados em estrita observância à Lei nº 10.101/2000, que a verba paga aos administradores não estaria sujeita à incidência de contribuições previdenciárias por serem também segurados empregados ou, alternativamente, por força de jurisprudência que afastaria a tributação, e que o aviso prévio indenizado teria caráter indenizatório, estando protegido por decisão judicial que afastaria sua inclusão na base de cálculo.

Registra-se que a parte do crédito não impugnada foi desmembrada e transferida para o Processo nº 18470.722047/2013-80, conforme termo juntado às fls. 264.

Ademais, em razão das alegações relacionadas ao PLR pago a administradores, o processo foi objeto de diligência, determinada pela Resolução nº 333, de 25/02/2014 (fls. 281/282), oportunidade em que a autoridade fiscal prestou esclarecimentos às fls. 305/307, concluindo pela manutenção do lançamento.

Na Informação Fiscal, a autoridade destacou que os documentos apresentados pela empresa não continham anotações atualizadas capazes de comprovar vínculo empregatício, sendo inaplicável o argumento de que os diretores seriam segurados empregados.

Ademais, invocou a Súmula nº 269 do TST, segundo a qual, ao assumir o cargo de administrador, suspende-se automaticamente o contrato de trabalho, de modo que incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR. Segundo a diligência fiscal, o então empregado, passa ao status de empregador e tem seu contrato de trabalho suspenso. Além disso, asseverou que a empresa recorrente, quando da elaboração da GFIP, reconhece espontaneamente os segurados como diretores não empregados, ao adotar o código da categoria 05 – contribuinte individual diretor não empregado com FGTS.

Cientificada dessa manifestação, a autuada protocolou petição às fls. 313/322, reiterando que seus diretores mantiveram a condição de segurados empregados, e defendendo que, em qualquer hipótese, satisfeitos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, os pagamentos de PLR não se sujeitariam à incidência de contribuições previdenciárias, independentemente da condição do beneficiário.

Após a análise de todo o conjunto probatório e das alegações apresentadas, a 11ª Turma da DRJ/RJ1, por unanimidade, julgou improcedente a impugnação, mantendo na íntegra os autos de infração lavrados

Irresignada, a contribuinte interpôs recurso voluntário.

As razões recursais apresentadas sustentam, em preliminar, que o acórdão da DRJ incorreu em nulidade por violação aos princípios da legalidade e da motivação, especialmente ao desconsiderar provas documentais apresentadas que comprovariam a regularidade das práticas adotadas.

No mérito, a recorrente argumenta, em primeiro lugar, que os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados observaram rigorosamente as exigências da Lei nº 10.101/2000, não podendo ser enquadrados como salário de contribuição.

Em segundo lugar, defende que a PLR paga aos administradores também não se sujeita às contribuições previdenciárias, pois estes, ainda que ocupem cargos de direção, permaneceriam vinculados como segurados empregados, além de existirem precedentes jurisprudenciais que afastariam a tributação sobre tais verbas.

Por fim, quanto ao aviso prévio indenizado, a recorrente sustenta sua natureza indenizatória, reforçada por decisões judiciais já proferidas em seu favor, motivo pelo qual não poderia compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Dessa forma, pleiteia a reforma integral da decisão recorrida, com a consequente anulação dos autos de infração lavrados

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula – relator.

Da Admissibilidade e Tempestividade

Conheço do recurso, por preencher os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72 e por ser tempestivo.

- Preliminarmente**Nulidade e cerceamento de defesa**

Alegou o contribuinte recorrente quanto aos vícios inerentes ao procedimento de fiscalização, em suma, que a condução da fiscalização foi realizada de maneira temerária, com o objetivo de prejudicar a empresa.

Pois bem!

Ao compulsar os autos, no que se refere ao mérito do lançamento efetuado, o processo observou, em todas as suas fases, os princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal, inexistindo demonstração de efetivo prejuízo à parte contribuinte.

Fica evidente que o procedimento fiscal foi conduzido com total observância aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Nesse ponto, destaco que a autoridade fiscal concedeu prazos razoáveis, evidenciando que não houve intenção de prejudicar a empresa.

Por fim, alio-me ao acórdão de impugnação ao dispor que a fiscalização foi conduzida de maneira regular e em conformidade com as normas aplicáveis, não havendo qualquer indício de arbitrariedade ou má-fé por parte da autoridade fiscal. A rejeição das alegações de vícios no procedimento de fiscalização, portanto, está em linha com a legislação tributária e com os princípios do devido processo legal.

Verifica-se que as alegações do Recorrente carecem de respaldo jurídico e probatório, uma vez que não demonstrou, de forma inequívoca, qualquer irregularidade na prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal ou prejuízo concreto ao seu direito de defesa.

O procedimento fiscal transcorreu dentro dos limites legais, com observância aos prazos e formalidades estabelecidos no Decreto nº 70.235/72, não havendo qualquer violação ao devido processo legal.

Enalteço que as hipóteses de declaração de nulidade do ato do lançamento estão contempladas no art 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, o qual se cinge à incompetência do agente e preterição do direito de defesa. Não é o caso dos autos.

No caso concreto, estão presentes os requisitos previstos no art. 10, do Decreto nº 70.235, de 1972, especialmente, nos incisos III, IV e V.

Desta feita, valho-me do ensejo para dispor que o lançamento em tela atende a todos os requisitos legais de validade, de modo que não há qualquer sinal de nulidade apto a ser suscitado.

Ademais, a fiscalização pautou-se em elementos objetivos e verificáveis, garantindo ao contribuinte, portanto, o amplo direito ao contraditório e à ampla defesa.

Com efeito, não há que se falar em nulidade do auto de infração, motivo pelo qual as preliminares arguidas devem ser rejeitadas.

Afasta-se, portanto, a preliminar.

- Do mérito

Dado o cenário processual e toda a fundamentação exposta pela DRJ no acórdão vergastado, tem-se que, em parte, assiste razão o contribuinte recorrente, pelo que passa-se a expor.

Da Participação nos Lucros e Resultados – Empregados

Conforme bem exposto pela DRJ e, no que concerne ao levantamento do Procedimento de Fiscalização, em que foi apurada a exigência de contribuição previdenciária sobre as quantias pagas aos empregados a título de participação nos lucros, observa-se que a autoridade fiscal solicitou à empresa a apresentação do Acordo Coletivo de Trabalho referente ao exercício de 2009, documento que deveria estabelecer as regras para o pagamento da verba e possibilitar a verificação do cumprimento das exigências da Lei nº 10.101/2000, condição indispensável para afastar a incidência contributiva.

Todavia, conforme dispôs o acórdão recorrido, a empresa, naquele momento, deixou de exibir o referido instrumento, impossibilitando a análise pela fiscalização quanto à observância das disposições legais, razão pela qual os valores foram considerados como integrantes do salário de contribuição.

Posteriormente, em sede de impugnação, a contribuinte juntou aos autos o Acordo Coletivo de Trabalho (fls. 163/169), acompanhado do Anexo I (fl. 226), documentos que lhe haviam sido solicitados durante a ação fiscal.

Nesse toar, o contribuinte foi advertido que a Participação nos Lucros ou Resultados, segundo a Lei nº 8.212/91, deve obedecer ao que dispõe norma específica, qual seja, a Lei nº 10.101/2000. Esta disciplina, em seu artigo 2º, os mecanismos de negociação entre empresa e empregados, seja por comissão paritária com representação sindical, seja por convenção ou acordo coletivo.

Além disso, exige a fixação de critérios claros e objetivos, como índices de produtividade, metas e prazos, bem como regras de periodicidade e vigência.

O artigo 3º da mesma lei, por sua vez, estabelece que a PLR não substitui nem complementa remuneração, não constitui base de encargos trabalhistas e não se sujeita ao princípio da habitualidade, além de impor vedação ao pagamento em prazo inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano.

Examinando os documentos apresentados pelo contribuinte, verifica-se que, de fato, havia previsão em acordo coletivo, com plano de metas anexo, contemplando parcialmente os requisitos legais. No entanto, constatou-se que os pagamentos não obedeceram integralmente às regras da lei nem às estipulações contidas no próprio acordo.

Conforme bem asseverado no acórdão de piso, o item 6.2 do Acordo (fl. 167) previa que o pagamento da PLR relativa a 2009 deveria ocorrer até fevereiro de 2010, admitindo-se a possibilidade de antecipação em julho de 2009 (item 6.3).

Entretanto, as provas dos autos atestam que os pagamentos foram efetuados em janeiro e março de 2009, sem qualquer observância do acordo firmado.

Diante disso, restou configurada a violação ao disposto no artigo 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, vigente à época, que veda o pagamento de PLR em prazo inferior a um semestre civil ou em mais de duas ocasiões no mesmo ano.

Desse modo, acertada foi a decisão da autoridade fiscal julgadora, ao concluir que os valores pagos pela empresa a título de PLR não atenderam às exigências legais, sendo correta a atuação fiscal que incluiu tais quantias na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Da Participação nos Lucros e Resultados – Administradores/Diretores não empregados

No que se refere aos pagamentos efetuados a administradores, a empresa sustentou que não incide contribuição previdenciária sobre a PLR paga a seus diretores estatutários, sob o argumento de que seriam diretores empregados, além de invocar jurisprudência que afastaria a tributação mesmo quando se trata de administradores sem vínculo empregatício.

A questão foi submetida à autoridade fiscal responsável, que emitiu Informação Fiscal (fls. 305/307), na qual consignou que:

- a) os documentos apresentados não estavam devidamente atualizados quanto ao histórico funcional dos empregados, não servindo para comprovar vínculo de emprego;
- b) segundo a Súmula 269 do TST, quando empregado é eleito para cargo de diretor, o contrato de trabalho fica suspenso, salvo manutenção da subordinação, o que afasta efeitos diferenciados;
- c) a própria empresa informou seus diretores na GFIP sob a categoria “contribuinte individual – diretor não empregado com FGTS”.

Em nova manifestação (fls. 313/322), a contribuinte anexou outros documentos (fls. 323/356), mas ainda insuficientes para comprovar vínculo empregatício ou subordinação jurídica.

Foram apresentados apenas recibos de pagamento, sem contrato de trabalho ou registro atualizado que confirmassem as condições alegadas.

Exemplificativamente, para o diretor financeiro João Luís Peres Quesada de Lancaster foi juntado apenas recibo de pagamento (fl. 301), mas não contrato ou registro atualizado que comprovasse manutenção de subordinação. Já em relação ao diretor presidente, Filipo de Lancaster Cappellini, o contrato apresentado (fl. 297) referia-se à função de assessor de diretoria, e não à presidência, havendo apenas recibo de pagamento (fl. 302) que indicava o cargo ocupado.

Ademais, a empresa não retificou a GFIP para alterar a condição declarada de “diretores não empregados”, fato que fragiliza ainda mais sua alegação.

Como se verifica dos autos, o cerne da controvérsia cinge-se à isenção de contribuições previdenciárias paga a administradores não empregados. Em que pese as alegações da recorrente, acerca da natureza não salarial da verba, foi aprovada recentemente pela 2ª Turma da CSRF, em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024, a Súmula CARF n. 195, nos seguintes termos:

Súmula 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.

Como se vê, a previsão de não incidência para “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica” (§9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91) não é aplicável aos administradores, na qualidade de contribuintes individuais.

Nos termos do art. 85, VI do RICARF o entendimento sumulado é de observância obrigatória por esta Julgadora.

Assim, não tendo a contribuinte comprovado a existência de vínculo empregatício ou subordinação, mostra-se correta a inclusão dos valores pagos a tais diretores na base de cálculo da contribuição previdenciária.

- Do Aviso Prévio Indenizado

Sustenta a autoridade julgadora de piso que o aviso-prévio indenizado constitui direito assegurado ao empregado e se amolda a hipótese típica de interrupção do contrato de trabalho: não há prestação de serviços nem disponibilidade do trabalhador ao empregador, mas subsiste o pagamento de salário em razão da continuidade do vínculo (o pacto laboral permanece em execução), contando-se o período, para todos os fins legais — inclusive previdenciários —, como tempo de serviço.

Assim, dispõe que o aviso prévio indenizado tem natureza remuneratória.

Acrescenta, então, que o aviso-prévio indenizado tem natureza eminentemente salarial e constitui tempo de serviço do empregado, devendo, desse modo, ser considerado para fins de incidência do FGTS e, portanto, de contribuições sociais.

Ocorre que, após o lançamento, o julgamento em Turma Ordinária e a interposição do presente recurso, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 892.238/RS, concluiu não haver questão constitucional na discussão sobre a natureza jurídica do aviso-prévio indenizado.

Destaca-se do voto do Min. Luiz Fux que a controvérsia limita-se à definição, à luz do art. 28 da Lei 8.212/1991, da natureza das parcelas pagas ao empregado para fins de inclusão ou não na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Assim, a matéria foi decidida com base em legislação infraconstitucional (Leis 8.212/1991 e 8.213/1991 e Decreto 3.048/1999), inexistindo tema de estatura constitucional a ser enfrentado.

Ressalvou-se, ainda, que essa discussão não se confunde com o Tema 20 (RE 565.160), que versa sobre a interpretação da expressão “folha de salários” do art. 195 da CF para fins de contribuição patronal, nem com o Tema 163 (RE 593.068), relativo à delimitação de “remuneração” para a base das contribuições de servidores públicos após a EC 41/2003. Por isso, proclamou-se a inexistência de repercussão geral na matéria.

Na sequência, e em harmonia com o posicionamento já firmado pelo STJ no Tema Repetitivo 478, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou o Parecer SEI nº 1626/2021/ME, de 03/02/2021, aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, consolidando as seguintes diretrizes:

(a) as contribuições previdenciárias dos empregados (art. 28, I e II, da Lei 8.212/1991) não incidem sobre o aviso-prévio indenizado;

(b) as contribuições patronais previstas nos arts. 22, II, e 24 da Lei 8.212/1991 (SAT/RAT) e no art. 57, § 6º, da Lei 8.213/1991 não incidem sobre essa rubrica;

(c) as contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a folha de salários não alcançam tal verba; e

(d) os entendimentos acima não abrangem o reflexo do aviso-prévio indenizado no 13º salário, por possuir este caráter remuneratório, conforme precedentes do STJ.

No julgamento do Tema 478, o STJ fixou a tese de que “não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso-prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial”.

O art. 99 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023) determina que as decisões de mérito transitadas em julgado proferidas pelo STF, ou pelo STJ em matéria infraconstitucional sob repercussão geral ou recursos repetitivos, devem ser observadas pelos conselheiros no julgamento de recursos no âmbito deste Conselho.

O parágrafo único do art. 99 excepciona hipóteses em que haja recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente no STF sobre o mesmo tema já decidido pelo STJ em repetitivo. Tal ressalva, porém, não se aplica à espécie, pois, como visto, o STF reconheceu a inexistência de repercussão geral sobre a questão aqui tratada.

Nesse sentir, razão assiste ao recorrente, pelo que deve ser afastada a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

5. Conclusão

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário para, rejeitar a preliminar e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para afastar a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Fagundes de Paula