



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.721190/2015-15
ACÓRDÃO	2102-003.930 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	SARAIVA SA LIVREIROS EDITORES FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. 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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. META INEFICAZ. VALOR FIXO. VERBA. COM NATUREZA SALARIAL.

Tem natureza salarial o valor pago a título de PLR que não guarde relação com os lucros ou resultados obtidos pela empresa. Incide contribuição previdenciária sobre verba paga em descumprimento aos requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. NATUREZA SALARIAL. 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.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA.

De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS, na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

AJUDA DE CUSTO. PAGAMENTO MENSAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO INCABÍVEL.

Meras alegações genéricas não têm o condão de alterar o lançamento, devendo ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possua, que possam influir na solução do litígio.

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir os valores a título de aviso prévio indenizado.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Cleber Alex Friess – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Vanessa Kaeda Bulara de Andrade, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de acórdão de primeira instância, que julgou procedente em parte a impugnação, para excluir a qualificação da multa de ofício, aplicada no percentual 150%, reduzindo-a para 75%.

Em razão da redução do valor da multa, foi apresentado Recurso de Ofício nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Houve lançamento de contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais, de contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – (GILRAT), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, e de contribuições devidas a outras entidades e fundos (SALÁRIO EDUCAÇÃO, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados.

O lançamento de créditos tributários envolve os seguintes Autos de Infração:

- 1) DEBCAD nº 51.029.701-3: Auto de Infração de lançamento de contribuições sociais devidas à seguridade social parte patronal, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados e de segurados contribuintes individuais; e contribuições patronais para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, referentes às competências de 01/2011 a 12/2011, inclusive o 13º salário; e
- 2) DEBCAD nº 51.029.702-1: Auto de Infração de lançamento de contribuições devidas a outras entidades ou fundos (FNDE, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), incidentes sobre a remuneração de segurados empregados, consolidadas em 01/12/2015, referentes às competências de 01/2011 a 12/2011, inclusive o 13º salário.

Foram realizados os seguintes levantamentos:

a) RUBRICAS DE FOLHA EMPREGADOS - Os valores correspondem às contribuições previdenciárias patronais e contribuições para o GILRAT, incidentes sobre a remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados, não declarada em GFIP, relativas a:

- i. Participação nos Lucros ou Resultados - PLR - Intimada a apresentar os acordos que deram origem aos pagamentos, a empresa apresentou apenas uma Convenção Coletiva de Trabalho – CCT 2010/2011 relativa ao Estado de São Paulo, de 01/09/2010, que previa o pagamento de PLR para os empregados, durante o ano calendário de 2011. Analisando a Convenção Coletiva de Trabalho apresentada, a fiscalização concluiu que não atendia à Lei nº 10.101/2000, uma vez que todos os empregados sempre receberão os valores, não havendo a possibilidade de não atingimento da meta estipulada. A Convenção Coletiva estabelece o pagamento de um valor fixo a título de Participação nos Resultados, não atrelado a qualquer índice de

- produtividade qualidade ou lucratividade da empresa ou a qualquer programa de metas resultados e prazos pactuados previamente;
- ii. AJUDA DE CUSTO – Pagamentos efetuados em mais de uma parcela ou mais de uma vez, em diversas competências, durante todo o ano, devem ser considerados base de cálculo da Previdência Social por não haver previsão legal para sua exclusão e, em consequência, devendo ser informado em GFIP como remuneração do empregado;
 - iii. AVISO PRÉVIO INDENIZADO – DIFERENÇA DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO - 13°. SALÁRIO INDENIZADO -e DIFERENÇA DE 13°. SALÁRIO INDENIZADO;
 - iv. PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES - trata-se de pagamento de Participação nos lucros ou resultados da empresa aos Administradores não empregados, competência 04/2011, que não pode ser enquadrada no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, que trata expressamente de negociação entre empresas e empregados. O art. 28, §9º, "j", da Lei nº 8.212/91, prevê apenas a exclusão da Participação nos Lucros ou Resultados dos segurados empregados do salário-de contribuição, e somente quando esse pagamento estiver de acordo com o dispositivo legal que rege a matéria, não se referindo à participação dos administradores prevista no art. 152 da Lei das S.A. (Lei nº 6.404/76). Os pagamentos foram considerados como sendo bônus, prêmio ou gratificação;
 - v. TRABALHADORES AUTÔNOMOS Os valores lançados neste levantamento correspondem às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados contribuintes individuais (trabalhadores autônomos), não declaradas em GFIP. no período de 01/2011 a 12/2011.

O Relatório Fiscal e os argumentos de Impugnação estão resumidos no Acórdão 14-62.426 - 12ª Turma da DRJ/POR (folhas 4569 a 4608), que teve a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

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

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS.

DESVIRTUAMENTO DA VERBA. NATUREZA SALARIAL.

Apenas a real participação nos lucros ou resultados da empresa é que se desveste de natureza salarial. Verbas pagas sem qualquer relação com os lucros ou os

resultados da empresa, baseadas unicamente no comportamento individual de cada empregado, possuem natureza salarial, integrando o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. NATUREZA SALARIAL.

A Lei específica de que trata a alínea “j”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91 é a Lei nº 10.101/2000. A participação dos diretores nos lucros, de que trata o artigo 152 da Lei nº 6.404/76, integra a remuneração e o salário de contribuição, na forma prevista nos artigos 22, III e 28, III, da Lei nº 8.212/91, incidindo sobre ela as contribuições previdenciárias.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO CORRESPONDENTE AO PERÍODO DO AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA.

Integram a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a folha de salários o aviso prévio indenizado e o décimo-terceiro salário proporcional a ele correspondente.

AJUDA DE CUSTO. PAGAMENTO MENSAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A parcela recebida pelo segurado empregado a título de ajuda de custo integra o salário-de-contribuição, exceto quando paga em decorrência de mudança de local de trabalho e em parcela única.

IMPUGNAÇÃO. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO INCABÍVEL.

Meras alegações genéricas não têm o condão de alterar o lançamento, devendo ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possua, que possam influir na solução do litígio.

MULTA QUALIFICADA. NÃO COMPROVAÇÃO DA FRAUDE, DOLO OU CONLUÍO.

A falta de declaração em GFIP, por si só, não é suficiente para justificar a aplicação da multa qualificada, sendo necessária a demonstração da falsidade da declaração e o dolo específico de afastar ou reduzir a contribuição devida.

MULTA DE OFÍCIO. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A penalidade pecuniária integra a obrigação principal sujeitando-se, assim, à incidência dos juros de mora.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais ou

eletrônico autorizado. Dada a inexistência de previsão legal, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada do acórdão supracitado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário (folhas 4639 a 4671), sem preliminares, e alegou, no mérito que:

- a) os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados aos empregados respeitou o disposto na Lei nº 10.101/2000;
- b) a Participação nos Lucros não decorre estritamente do trabalho, mas do risco do negócio, e somente será paga no caso de existência de lucros da empresa e, portanto, não pode ser tributada;
- c) Segundo o art. 201, §1º, do Decreto nº 3.048/99, não incide a contribuição previdenciária sobre o lucro distribuído ao segurado empresário;
- d) Não suspensão do contrato de trabalho do diretor não empregado para efeitos previdenciários;
- e) as importâncias pagas a título de indenização, como ocorre no caso do aviso prévio indenizado, não ensejam a incidência da Contribuição Previdenciária;
- f) o fato de a ajuda de custo ter sido paga em parcelas, não faz perder sua natureza de verba indenizatória;
- g) a fiscalização não apresentou comprovação cabal de que efetivamente teria ocorrido o não pagamento relativamente à contribuição efetivamente devida;
- h) não existe obrigação ao pagamento das Contribuições Previdenciárias — cota patronal, consequentemente não existe pagamento da verba relativa aos Terceiros;
- i) evidente configuração do confisco e o desrespeito à capacidade contributiva da recorrente. A multa deve ser excluída ou reduzida para patamar que não caracterize confisco; e
- j) não é possível que a multa de ofício sofra a incidência de juros, muito menos que a multa incida sobre o montante do principal atualizado pelos juros.

Ao final a recorrente requer que seja recebido e provido o presente recurso voluntário, de modo que, reformando-se o acórdão recorrido:

I) sejam julgados improcedentes os Autos de Infração DEBCAD 51.029.701-3 e DEBCAD 51.029.702-1, objetos do Processo Administrativo nº 19515.721190/2015-15, e, por via de consequência, cancelar a exigência fiscal neles consubstanciadas;

II) na remota hipótese de manutenção da autuação, que seja determinada a redução da multa aplicada e o afastamento da incidência dos juros sobre a multa.

A Saraiva S/A Livreiros Editores teve sua falência decretada por meio de sentença proferida no Processo nº 1119642-1 4.2018.8.26.0100, o qual tramita perante a 2ª Vara de Falências e Recuperações Judiciais da Comarca de São Paulo.

Este é o Relatório.

VOTO

Conselheiro **Carlos Marne Dias Alves**, Relator

1) DO RECURSO DE OFÍCIO

Recurso de Ofício

Em razão da redução do valor da multa, foi apresentado Recurso de Ofício nos termos do artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

Tendo em vista que o valor exonerado não ultrapassou o limite de alçada, atualmente previsto na Portaria MF nº 2, de 17/01/2023, deixo de conhecer o Recurso de Ofício interposto.

Portaria MF nº 2, de 17/01/2023

Estabelece limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil.

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (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.

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor em 1º de fevereiro de 2023.

GABRIEL MURICCA GALÍPOLO

Aplica-se neste caso o disposto na Súmula CARF nº 103, aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

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

2) DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Juízo de admissibilidade

Realizado o juízo de validade do procedimento e verificado que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do presente Recurso Voluntário.

Mérito

Do Pagamento de PLR a empregados

A recorrente alega que, para pagamento de PLR aos seus empregados em geral, cumpriu o que determina a Lei nº 10.101/2000, estabelecendo o número de falta injustificadas dos empregados como meta para o recebimento de PLR. A regra seria clara e objetiva fixando critério que impacta diretamente na produtividade dos empregados.

Pois bem.

Para analisar a validade do pagamento de PLR a empregados, deve-se observar o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.101/2000, que diz que o objetivo da PLR é a "integração entre o capital e o trabalho", e "incentivo à produtividade", esse objetivo deve ser observado pelas partes na implantação dos programas de PLR, sob pena de descaracterização do instituto.

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

A participação dos empregados nos lucros da empresa, somente se admite essa participação se a empresa aferir lucro ao final do exercício.

Se for participação nos resultados, o acordo deve definir previamente qual o resultado pretendido, se esse resultado será decorrente de melhoria da produtividade, da qualidade, ou outro, bem como a meta a ser alcançada e os critérios de apuração.

Desta forma, a Lei não condiciona que a participação ocorra somente sobre o lucro ou somente sobre os resultados. Os critérios e condições podem variar conforme o acordo firmado e podendo ser apenas com relação aos resultados (PR), aos lucros (PL) ou tanto nos lucros como nos resultados (PLR).

Assim prevê o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante sindicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. (...)

No entanto, o artigo 3º da Lei nº 10.101, de 2000, faz uma ressalva importante quando diz que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, além de dizer que não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

No caso em análise temos um claro desvirtuamento da PLR. Os pagamentos efetuados aos empregados não podem ser considerados como participação nos lucros da empresa, porque, claramente, não há na Convenção Coletiva de Trabalho - CCT quaisquer referências à apuração de lucros e parcelas destinadas à participação dos empregados. Também não podem ser considerados como participação nos resultados da empresa.

Como bem apontou a fiscalização: “A Convenção Coletiva estabelece o pagamento de um valor fixo a título de Participação nos Resultados, não atrelado a qualquer índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa ou a qualquer programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente”.

De acordo com a CLÁUSULA DÉCIMA TERCEIRA da CCT, a meta seria simplesmente as faltas injustificadas, sendo que, no da empresa que possui mais de 100 empregados, o acordo firmado garantiria a cada empregado o valor mínimo de R\$ 1.040,70, independentemente do número de faltas que registre no período.

O comparecimento do empregado no local de trabalho nada mais é do que uma obrigação trabalhista. A falta injustificada inclusive pode ser motivo para rescisão do vínculo trabalhista.

Desta forma, a meta de falta injustificada e estabelecimento de um valor mínimo claramente demonstram um desvirtuamento do instituto.

Os pagamentos realizados têm natureza remuneratória e não de PLR, razão pela qual sobre os esses valores pagos incidirá a contribuição previdenciária. O valor pago nada mais

seria do que um complemento salarial aos empregados, sem quaisquer relações com os lucros ou resultados obtidos pela empresa.

Para que a verba paga pelo contribuinte seja isenta da contribuição previdenciária, deve cumprir os requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000.

Não assiste razão à recorrente.

Da PRL a Diretores não empregados

A recorrente alega que a Participação nos Lucros não decorre estritamente do trabalho, mas do risco do negócio e somente será paga no caso de existência de lucros da empresa e, portanto, não pode ser tributada, sendo assim, não incide a contribuição previdenciária sobre a Participação nos Lucros recebida por diretores não empregados.

De acordo com a Fiscalização, não há previsão legal para a exclusão dessa verba da base de cálculo da Previdência Social.

Os conceitos de diretor empregado, diretor não empregado, contribuinte individual e segurado obrigatório estão assim previstos no Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I- como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...)

V - como contribuinte individual: (...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;

(...)

§2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.”

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.”

No presente caso, o lançamento de contribuições previdenciárias deu-se sobre remuneração paga a diretor não empregado, que foram considerado contribuintes individuais,

tendo em vista que a Lei nº 10.101/2000, em seu art. 2º, que fala expressamente de negociação entre empresas e empregados para pagamento de PLR.

Um contribuinte individual não poderia fazer jus à PLR, pois não é empregado.

Diretores não empregados não teriam direito à PLR prevista na Lei nº 10.101/2000. Terão direito à participação, mas a prevista nos estatutos da empresa e decorrente dos artigos 152, 187, 190 e 201, todos da Lei nº 6.404/76 (LEI DAS S/A), que não tem o mesmo tratamento tributário.

Não há como se aplicar a Lei da S/A para fins de não incidência de contribuições previdenciárias relativas a PLR.

A participação nos lucros ou resultados que não integra a remuneração, nos termos da alínea “j”, § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/91, é, a participação nos lucros ou resultados tratada na Lei nº 10.101/2000.

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

A Lei nº 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível integrar a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com os benefícios do art. 7.º, XI, da CF.

O entendimento acerca do assunto encontra-se pacificado no âmbito do CARF da seguinte forma:

Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919

Não assiste razão à recorrente.

Do Lucro distribuído ao Segurado Empresário

A recorrente alega que, segundo o art. 201, §1º, do Decreto 3.048/99, não incide a contribuição previdenciária sobre o lucro distribuído ao segurado empresário.

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

(...)**§1—**São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 92 do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º.

(...)

§ 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º, observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

(..)

II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social. (...)

No entanto, o lucro a que se refere o artigo 201 acima não guarda relação com o pagamento de PRL previsto na Lei nº 10.101/2000, que fala expressamente de lucros decorrente de negociação entre empresas e empregados para pagamento de PLR, enquanto o artigo 201 do Decreto 3.048/99 trata de valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

Não assiste razão à recorrente.

Do Aviso Prévio Indenizado

A recorrente alega que as importâncias pagas a título de indenização, como ocorre no caso do aviso prévio indenizado, não enseja a incidência da Contribuição Previdenciária. uma vez que esta verba possui caráter indenizatório. (folhas 4659 a 4661)

Pois bem.

Assim consta no Relatório Fiscal (folhas 4403 e 4404):

Verificando ainda a adequação das rubricas de folha de pagamento à legislação vigente, observamos que a empresa pagou para alguns de seus segurados empregados durante o ano calendário de 2011, ora fiscalizado, a rubrica AVISO PRÉVIO INDENIZADO – CÓDIGO 3350, sem a corresponde incidência de contribuição previdenciária.

Localizamos também pagamentos DERIVADOS do AVISO PRÉVIO INDENIZADO, efetuados a título de 13º. SALÁRIO INDENIZADO – RUBRICA CÓDIGO 3425; DIFERENÇA DE 13º. SALÁRIO INDENIZADO – RUBRICA CÓDIGO 3426 e DIFERENÇA DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO – RUBRICA CÓDIGO 3351, igualmente sem a devida incidência da contribuição previdenciária.

Até 12 de janeiro de 2009, o aviso prévio indenizado pago na rescisão contratual não sofria incidência de contribuições previdenciárias, ou seja, tinha natureza indenizatória. Mas a partir de 13 de janeiro de 2009, com a publicação do Decreto 6.727/2009, o aviso prévio indenizado passou a integrar a base de cálculo das referidas contribuições. Neste mesmo sentido existem as Soluções de Consulta No. 059, de 08 de junho de 2011 e nº 6.019 de 26 de junho de 2014 da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O artigo 214, § 9º., inciso V, alínea “f” do Decreto nº 3.048/1999, trazia a previsão do que não era considerado salário de contribuição, elencando na alínea citada que o aviso prévio indenizado não era considerado salário de contribuição, assim, não faria base para fins de incidência de contribuição previdenciária. O citado Decreto 6.727/2009 revogou esse dispositivo do Decreto 3.048/1999.

Assim com a publicação do Decreto 6.727/2009, a partir de 13 de janeiro de 2009, o aviso prévio indenizado passou a integrar o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Da mesma forma e em razão do pagamento originário ter passado a integrar a base de cálculo da Previdência Social, os pagamentos DERIVADOS, decorrentes dele, que antes do citado Decreto 6.727/2009 também não integravam a base da previdência, a partir de 13 de janeiro de 2009, da mesma forma que o originário, passaram a ser considerados também Base de Cálculo da Previdência Social, tais como a parcela do 13º. Salário, 1/12, indenizado, decorrente do Aviso Prévio recebido.

Dessa forma, apuramos na folha de pagamentos da empresa quais os segurados empregados que receberam as rubricas 3350 – AVISO PRÉVIO INDENIZADO; 3351 – DIFERENÇA DE AVISO PRÉVIO INDENIZADO; 3425 – 13º. SALÁRIO INDENIZADO e 3426 – DIFERENÇA DE 13º SALÁRIO INDENIZADO, conforme consta nas planilhas digitais denominadas de ANEXO III, e consideramos tais pagamentos como base de cálculo da previdência social nas respectivas competências em que foram pagos e recebidos pelos segurados empregados. Os valores apurados em todas as planilhas do ANEXO III, também foram totalizados mensalmente juntamente com os apurados na planilha do ANEXO I, na planilha denominada ANEXO V – TOTALIZADORA – SEGURADOS EMPREGADOS.

Assim, verifica-se que houve a identificação e quantificação dos valores pagos a título de Aviso Prévio Indenizado.

Quanto ao Aviso Prévio Indenizado, o Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.230.957/RS, julgado sob a indumentária do artigo 543-C, do CPC, o entendimento é no sentido de ser indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado.

Como não se trata de aviso prévio laborado, a natureza indenizatória desponta indubitavelmente, uma vez que se trata de ressarcimento de parcela trabalhista não adimplida mediante a equação trabalho/salário.

O Acórdão nº 9202-010.530 – CSRF / 2ª Turma também trouxe decisão pela não incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial ou remuneratória, conforme Ementa a seguir:

Número do processo: 10120.722232/2014-13

Data da sessão: 22/11/2022

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/06/2011 a 31/10/2012 AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. De acordo com decisão do STJ, proferida no RE Nº 1.230.957/RS, na sistemática do art. 543-C da Lei nº 5.869/1973, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado em razão de seu caráter indenizatório.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos da NOTA PGFN/CRJ/Nº 485/2016, de 30 de maio de 2016, ao analisar as decorrências de decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que entendeu inexistente a repercussão geral do tema “incidência de contribuição previdenciária sobre a verba recebida por empregado a título de aviso prévio indenizado” (tema 759), sugere a inclusão do tema em lista de dispensa de contestar e recorrer, quando a discussão posta no processo judicial diga respeito, de modo mais restrito, somente à própria incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

Destarte, as importâncias pagas a título de aviso prévio indenizado não ensejam a incidência de contribuição previdenciária, pois não tem natureza salarial.

Ante o exposto, assiste razão à recorrente.

Da ajuda de custo

A recorrente alega que o fato de a referida verba ter sido paga em parcelas, não faz ela perder a sua natureza de verba indenizatória.

Pois bem.

Nos termos do artigo 470 da CLT, é assegurado aos empregados, em caso de necessidade de serviço, o direito à ajuda de custo resultante das despesas de sua transferência para localidade diversa da que resultar do contrato.

Porém, de acordo com a alínea “g”, do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não haverá incidência de contribuição previdenciária sobre ajuda de custo, quando paga em parcela única, em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado:

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

g) a ajuda de custo, **em parcela única**, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Vale destacar, no presente caso, que a empresa efetuou o pagamento mensal, durante todo o ano de 2011, de ajuda de custo ao segurado empregado Marcus dos Santos Mingoni (folha 4.362).

Verifica-se que o pagamento realizado a título de ajuda de custo não foi realizado em parcela única e não se enquadra na situação definida em lei, estando sujeito à incidência de contribuições previdenciárias.

Não assiste razão à recorrente.

Do pagamento a autônomos

A recorrente alega que a fiscalização não apresentou comprovação cabal de que efetivamente não teria ocorrido o não pagamento relativamente à contribuição efetivamente devida.

Em sede de impugnação, informou que estaria levantando documentação para comprovar que os valores foram declarados e pagos corretamente.

Pois bem.

A recorrente não apresentou documento e, em sede de Recurso Voluntário não apresentou fatos novos ou argumentos capazes de modificar a decisão de primeira instância.

A recorrente não apontou os pontos de discordância, as suas razões e provas.

Novamente alegou genericamente que a fiscalização não comprovou que não teria ocorrido o pagamento das contribuições devidas.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal, cabe ao impugnante fazer a prova do direito ou do fato alegado:

Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo):

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei

A apresentação das provas deve ser feita no momento da impugnação, sob o risco de preclusão, salvo se ocorrer alguma das hipóteses previstas no § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Consta do Relatório Fiscal todo o procedimento e documentos analisados. A empresa teria sido intimada a esclarecer e apresentar a documentação comprobatória referente a esses pagamentos, mas não o fez.

Foi utilizada como base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, categoria 13 – autônomos, a diferença apurada entre o valor contabilizado e o valor declarado em GFIP, conforme anexo IV (fls. 4.366).

As alegações genéricas e desprovidas de elementos probatórios, não devem ser acatadas.

Não assiste razão à recorrente.

Da contribuição de terceiros

A recorrente alega que inexistente obrigação no tocante ao pagamento das Contribuições Previdenciárias — cota patronal, e sendo assim não existe pagamento da verba relativa aos Terceiros.

Deixo de analisar o pedido tendo em vista o relatado anteriormente que entende pela validade a incidência das contribuições previdenciárias.

Do caráter confiscatório da penalidade aplicada

A recorrente alega evidente a configuração do confisco e o desrespeito à capacidade contributiva da recorrente. A multa, portanto, deve ser excluída ou, ao menos, reduzida para patamar que não caracterize confisco.

Quanto ao pedido de reforma do lançamento impugnado para se desconstituir o crédito tributário relativo à multa, não cabe à autoridade administrativa avaliar se o imposto ou a multa legalmente prevista possuem valor excessivo ou caráter confiscatório.

A atividade administrativa é eminentemente executiva e vinculada ao fiel cumprimento da legislação, por força do princípio constitucional da legalidade de que trata o art.37 da CF a que está submetido todo servidor público¹.

Nesse sentido, uma vez positivada uma norma, esta presume-se válida e conforme o direito, não podendo a autoridade administrativa negar-lhe cumprimento, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos do parágrafo único do art. 142, do CTN, abaixo reproduzido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No mesmo diapasão, dispõe o artigo 26-A do Decreto 70.235/72, que disciplina o contencioso administrativo fiscal:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

O processo administrativo fiscal não é o ambiente apropriado para discussão da gradação das penalidades legalmente previstas, nem questionar se as multas infringem os princípios legais da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Ante o exposto, não assiste razão à recorrente.

Da não incidência de juros sobre a multa

A recorrente alega que não é possível que a multa de ofício sofra a incidência de juros. Tampouco que a multa incida sobre o montante do principal atualizado pelos juros.

Em relação ao tema incidência de Taxa Selic sobre os juros moratórios, existe posicionamento sumulado do CARF, que deve ser observado pelos órgãos julgadores de primeira e segunda instância, conforme art. 123 do RICARF e Súmula CARF nº 108 abaixo:

RICARF

Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. (...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

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 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Destarte, não assiste razão à recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e, no Recurso Voluntário, DAR PROVIMENTO PARCIAL para excluir do lançamento os valores relativos a AVISO PRÉVIO INDENIZADO.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Carlos Marne Dias Alves

ACÓRDÃO 2102-003.930 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.721190/2015-15

DOCUMENTO VALIDADO