



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10830.727490/2013-07
ACÓRDÃO	2202-011.828 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de março de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	COMPANHIA PIRATININGA DE FORÇA E LUZ FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DE REPRESENTANTE DO SINDICATO NAS NEGOCIAÇÕES.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O artigo 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212/91 dispõe que os planos de previdência complementar devem ser oferecidos à totalidade dos empregados e dirigentes, para não sofrerem a incidência das contribuições previdenciárias, mas não afirma que o mesmo tipo de plano deve estar disponível a todos os funcionários.

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS A PARTIR DA DATA DA PUBLICAÇÃO DO ACÓRDÃO DO STF COM REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 1.072.485.

É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias, a partir da data da publicação do acórdão do STF.

GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA SUA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho quando não comprovado que o valor pago não excede a vinte dias do salário do trabalhador.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA. CONCOMITÂNCIA ENTRE CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. SÚMULA CARF Nº 1.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103/2014.

Nos termos da Súmula CARF nº 103/2014, o recurso de ofício não será conhecido se o valor em questão não alcançar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Atualmente, com base na Portaria MF nº 02/2023, o limite de alçada para recursos de ofício ao CARF é de R\$ 15 milhões. Como a exoneração pela decisão da DRJ foi de montante inferior, o recurso de ofício não foi conhecido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do recurso de ofício, e em conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto a alegação sobre a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao aviso prévio indenizado, para, na parte conhecida, por maioria de votos, dar-lhe parcial provimento para afastar a exigência de contribuições previdenciárias sobre os valores: relativos aos planos de previdência complementar oferecidos aos gerentes e diretores; pagos a título de terço constitucional de férias e de abono de férias. Vencida a Conselheira Andressa Pegoraro Tomazela (relatora), que afastava a exigência também no que se refere à gratificação de férias. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Perlatto Moura.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela – Relator

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura – Redator designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da reunião de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Thiago Buschinelli Sorrentino, Luciana Costa Loureiro Solar (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 64/143), refere-se aos autos de infração abaixo relacionados, lavrados em 17/12/2013, referentes ao período de 01/2009 a 12/2011, a saber:

- a) AI DEBCAD Nº 51.055.010-0, valor original de R\$ 861.344,95, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- b) AI DEBCAD Nº 51.055.011-8, valor original de R\$ 42.077,59, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuições a cargo de segurados empregados;
- c) AI DEBCAD Nº 51.055.031-2, valor original de R\$ 737.952,77, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuições da empresa destinadas a Seguridade Social e, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;
- d) AI DEBCAD Nº 51.055.032-0, valor original de R\$ 255.792,11, acrescidos de juros e multa de ofício: contribuições a cargo de segurados empregados.

2. Informa a Auditoria Fiscal que constituem fatos geradores das contribuições lançadas:

a) os valores de remunerações, pagas a título de PLR, a segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos, em desacordo com a Lei 10.101/2000, já que as regras para tais segurados não estavam previstas no Acordo Coletivo de Trabalho;

b) os valores pagos a gerentes e executivos, sob a forma de Previdência Privada (PGBL), não disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

c) pagamentos a segurados empregados das rubricas adicional constitucional de férias e gratificações de férias (Rubricas extraídas da folha de pagamento V37, V30, V34 e V42), sem que as mesmas tenham sido reconhecidas como integrantes da base de cálculo pela empresa;

d) os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, sendo que para o período de 2009 e 2010, os valores foram extraídos da folha de pagamento, apresentada em meio digital, e, para o período de 2011, os valores foram extraídos da escrituração contábil, haja vista que a empresa deixou de incluir a rubrica na folha de pagamento apresentada à fiscalização.

2.1. Informa ainda que as contribuições dos segurados, para o ano de 2011, incidentes sobre o aviso prévio indenizado, foram aferidas indiretamente, mediante aplicação da alíquota mínima de 8%, diante da impossibilidade de identificar individualmente na conta contábil e segurado empregado e o respectivo valor pago a título de aviso prévio indenizado; pagos a gerentes e executivos, o Aviso Prévio Indenizado e a Bônus de Contratação;

2.2. Esclarece também que a contribuinte é parte autora da ação judicial nº 0018099-65.2010.4.03.6105, em que discute a exigibilidade das contribuições incidentes sobre aviso prévio indenizado, pelo que o lançamento das contribuições incidentes sobre tal rubrica foi feito com o intuito de prevenção de decadência, inexistindo, no entanto, até o momento decisão transitada em julgado, conforme Certidão expedida pelo TRF 3ª Região, anexa.

2.3. Justifica a qualificação da multa de ofício, em face de que, ao longo dos anos, as empresas do grupo CPFL Energia vêm sendo fiscalizadas e reiteradamente autuadas, tanto por deixar de recolher contribuições devidas à Seguridade Social como por descumprimento de obrigações acessórias, sendo que nos Autos de Infração de Obrigações Principais há créditos lançados pelo não recolhimento de contribuições devidas incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, previdência complementar, gratificações de férias, bem como retenções relativas a serviços terceirizados, matérias que já haviam sido objeto de lançamento em ações fiscais anteriores.

2.4. Afirma também que, ao lado da prática reiterada, a CPFL Energia tem ciência de que as referidas importâncias são base de cálculo das contribuições previdenciárias,

assim como tem ciência de que determinadas condutas têm como resultado a supressão ou redução do recolhimento de contribuição previdenciária, o que é tipificado como crime, tendo a mesma mediante ações ou omissões dolosas (atraso ou não entrega de documentos solicitados pela fiscalização, entrega de documentos incompletos, recusas e devolução de Termos de Intimação por AR), tentado impedir o conhecimento por parte das autoridades fazendárias da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, caracterizada pelo evidente intuito de sonegação.

DA IMPUGNAÇÃO

3. A interessada, cientificada do lançamento em 20/12/2013 (fls. 10, 27, 36 e 51), apresenta impugnação em 21/01/2014, às fls. 477/550, trazendo as alegações, referentes ao presente processo, a seguir reproduzidas em síntese:

3.1. a tempestividade da impugnação;

3.2. que os Autos de Infração são totalmente inconstitucionais e ilegais, fundamentando-se em lançamentos indevidos, na medida em que as bases de cálculo tributadas não integram a grandeza onerada pela Constituição Federal;

3.3. que tais defeitos prejudicam os lançamentos fiscais, devendo ser declarada a nulidade material dos Autos de Infração, que, divorciados da estrita legalidade, imputaram à Impugnante o inadimplemento de obrigações previdenciárias principais e de deveres instrumentais;

3.4. que os requisitos do art. 50, da Lei nº 9.784/1999 e art. 142, do CTN não foram obedecidos, na medida em que os Autos de Infração foram constituídos à revelia de uma fundamentação clara e precisa, prejudicando o devido processo legal administrativo;

3.5. que a postura adotada pela Administração impede a defesa do impugnante, pois o fato a ser comprovado restou omitido no ato administrativo;

3.6. que o Auditor Fiscal não mencionou as normas jurídicas que imporiam o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre os eventos de folha autuados e sobre a PLR e as contribuições ao PGBL;

3.7. que a Auditoria arrogou à impugnante o dever desproporcional e ilegal de constituir prova negativa, demonstrando, entre outros, que a PLR deferida aos gerentes e diretores não contrariou os dispositivos da Lei 10.101/2000, que a previdência privada não era discriminatória, que os eventos de gratificação de férias, abono de férias e aviso prévio indenizado não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a folha;

3.8. que o ato administrativo cerceia as franquias constitucionais e legais do contraditório e da ampla defesa, pois sem conhecer a imputação, não dispõe de meios para promover a contestação;

3.9. que a nulidade gerada não é formal, mas material, porque implica em prejuízo substancial ao ato, requerendo, pois a declaração da nulidade material dos Autos de Infração, ante a inobservância de requisito essencial a sua validade, qual seja a descrição pormenorizada dos fatos imponíveis;

3.10. que em relação ao PLR, não obstante a efetiva negociação entre a CPFL e os empregados elegíveis, entendeu o Auditor Fiscal, equivocadamente, que a ausência de sindicato na negociação descaracterizaria o programa, determinando a incidência de contribuições sobre os valores pagos, devidos ou creditados a esse título;

3.11. que o lançamento há de ser anulado, na medida em que as importâncias pagas a título de PLR, além de atenderem os requisitos da Lei 10.101/2000 e não retribuírem o trabalho, consubstanciam-se em parcelas constitucionalmente imunes de tributação previdenciária;

3.12. que o Auditor Fiscal desqualificou a PLR da Impugnante baseando-se em requisitos essencialmente formais, qual seja a participação do sindicato na negociação do plano;

3.13. que diversamente do apurado pelo Auditor Fiscal, a PLR da Impugnante observou todos os requisitos de legalidade, na medida em que os interessados participaram ativamente da negociação, que culminou na formação do instrumento da PLR;

3.14. que não havendo defeito que descaracterize a PLR da Impugnante, não há alternativa senão conferir legalidade ao plano e a isenção da tributação previdenciária, nos termos da alínea “j” do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991;

3.15. que o Auditor Fiscal entendeu equivocadamente que as contribuições aportadas pela Impugnante nos PGBLs da Bradesco Vida e Previdência e da Brasilprev, destinadas aos gerentes, diretores, presidente e vice, integram o salário-de-contribuição;

3.16. que os aportes normais ou extraordinários para plano de previdência complementar, aberto ou fechado, são imunes de contribuição previdenciária;

3.17. que a Constituição Federal, com o auxílio da LC nº 109/2001 imuniza todos os aportes para planos de previdência privada;

3.18. que a imunidade não pressupõe a espécie do aporte ou a sua finalidade jurídica, mas apenas a sua destinação;

- 3.19. que a eficácia da imunidade da base de cálculo utilizada no lançamento justifica a nulidade material do Auto de Infração, cuja declaração requer;
- 3.20. a incompetência da RFB para descaracterizar a natureza previdenciária do aporte; sendo esta da SUSEP;
- 3.21. que os aportes para plano de previdência privada não possuem natureza remuneratória, tendo o Auditor Fiscal estendido o fato gerador, além do previsto no inciso I, do art. 22, da Lei 8.212/1991;
- 3.22. que ao constitucionalizar a previdência privada, o § 2º, do art. 202, da CF, expressamente desvinculou os aportes do empregador como fato gerador e base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente da existência de isenção;
- 3.23. que a alínea “p”, do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/1991, isenta de contribuição previdenciária os valores pagos através de previdência complementar quando o pagamento ou crédito observar um único requisito: que o programa de previdência complementar seja disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes;
- 3.24. que, não obstante esse único requisito tenha sido atendido, o Auditor Fiscal entende que os aportes ao programa de previdência complementar, especificamente aqueles realizados para os PGDLs mantidos pela Bradesco Vida e Previdência e Brasilprev, deveriam ser considerados base de cálculo das contribuições previdenciárias, em face de que parte dos empregados não era elegível ao plano;
- 3.25. que, diversamente do apurado, tal critério restou cabalmente atendido pela Impugnante, que disponibilizou plano previdenciário privado gerido pela Fundação CESP, patrocinando a totalidade dos empregados;
- 3.26. que a universalidade exigida no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/1991 atinge o programa previdenciário e não o plano ao qual o empregado é elegível, pelo que requer a nulidade da autuação fiscal;
- 3.27. que o Auditor Fiscal narrou que após análise das folhas de pagamento em meio digital, identificou que as rubricas relativas ao adicional constitucional de férias e as gratificações de férias não integraram a base de cálculo das contribuições previdenciárias;
- 3.28. que relativamente ao abono constitucional de férias, o Auditor Fiscal partiu da premissa de que a motivação do pagamento é a remuneração adicional de férias do empregado, correspondente a, no mínimo 1/3 da remuneração mensal na data da concessão das férias;
- 3.29. que os eventos “abono const. de férias-diferenc” (V37) e “abono consti de férias” (V30) pagos pela impugnante corresponderam, na forma do art. 143, da CLT,

à conversão de 1/3 do período de férias a que o empregado tinha direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes;

3.30. que o artigo 144, da CLT, afora tratar do abono concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, de regulamento da empresa ou de normas coletivas, faz remissão ao abono de que trata o art. 143, afastando-os expressamente da base de cálculo da contribuição sobre a folha, por não considerá-los integrantes da remuneração;

3.31. que a RFB, em reiteradas Soluções de Consulta, convergiu nesse entendimento, negando a integração das importâncias pagas a título de abono de férias à base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha;

3.32. que o STJ já consolidou o entendimento por meio de Recurso Repetitivo que essas rubricas não integram a base de cálculo da contribuição previdenciária (Resp 1.230.957/RS), vinculando todas as instâncias inferiores e o CARF, nos termos do seu regimento;

3.33. que antes mesmo da decisão do STJ que confirmou a desoneração do 1/3 constitucional de férias, a jurisprudência do CARF já excluía essa rubrica da base de cálculo, por entendê-la indenizatória;

3.34. que a PGFN emitiu o Parecer PGFN/CRJ/N. 2114/2011, dispensando a apresentação de contestação, a interposição de recursos e a desistência dos já interpostos em relação às demandas/decisões judiciais que fixam o entendimento de que a contribuição previdenciária não incide sobre os valores pagos pelo empregador aos seus empregados a título de abono único concedido por meio de Convenção Coletiva de Trabalho, conforme previsão do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei 8.212/1991;

3.35. que a orientação da PGFN, corroborada pela jurisprudência pacífica do STJ, também atinge a conversão de férias em pecúnia, sobretudo porque as decisões utilizadas como fundamento para a desoneração do abono único, em regra, equiparam-no ao abono pecuniário de férias;

3.36. que o pagamento da gratificação de férias obedece à cláusula 11 do Acordo Coletivo, o qual atende o artigo 144, da CLT, na medida em que jamais o valor pago ao empregado ultrapassa o que seria devido a 20 dias de trabalho;

3.37. que o inciso XVII do art. 7º, da Constituição Federal confere ao empregado gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal, sendo que tal adicional, diferentemente das férias, não se caracteriza como salário, mas como indenização à supressão da possibilidade de outras remunerações no período de férias;

- 3.38. que a natureza indenizatória do terço constitucional de férias foi reconhecida pelo STF;
- 3.39. que também o aviso prévio indenizado possui natureza indenizatória, não podendo sofrer incidência das contribuições previdenciárias, tendo tal entendimento sido encampado pelo STJ e pelo CARF;
- 3.40. que quanto à qualificação da multa de ofício, tem-se que não houve qualquer prova ou evidência que pudesse demonstrar indícios de materialidade ou autoria do crime de sonegação;
- 3.41. que não praticou qualquer ação ou omissão dolosa na tentativa de impedir o conhecimento, pela RFB, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;
- 3.42. que não houve qualquer falsidade nas declarações transmitidas pela Impugnante, tampouco sonegação de contribuições previdenciárias ou evidente intuito de fraude, eis que ausente qualquer elemento de dolo nas suas ações;
- 3.43. que as supostas infrações cometidas pela Impugnante decorrem de divergência de interpretação da legislação tributária, não podendo se configurar em sonegação;
- 3.44. que o não recolhimento de tributo por divergência de interpretação entre o contribuinte e o sujeito ativo da obrigação tributária não pode repercutir em reconhecimento da prática de sonegação, até mesmo porque o entendimento esposado pela Impugnante encontra amplo respaldo na legislação previdenciária e na jurisprudência consolidada nos Tribunais Administrativos e Judiciais;
- 3.45. que nos assentamentos contábeis, bem como nos documentos apresentados à Fiscalização, não há qualquer indício de ocultação dos fatos geradores ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;
- 3.46. que a Impugnante jamais criou embaraços à fiscalização, sendo que todos os documentos solicitados, desde que existentes, foram disponibilizados ao Auditor Fiscal, que passou quase 2 anos na Companhia, apurando as supostas infrações descritas no Relatório Fiscal;
- 3.47. que tampouco houve a reincidência afirmada pelo Auditor Fiscal, na medida em que eventuais autuações fiscais decorrentes dos mesmos fatos narrados não foram ratificadas, em última instância, na via administrativa;
- 3.48. que o dolo deve ser comprovado para que se aplique a multa agravada, sendo que a simples divergência de interpretação da configuração do fato gerador de contribuições previdenciárias entre o Fisco e o contribuinte não resulta em dolo, o qual não pode ser presumido, motivo pelo qual, ainda que se considere que as compensações realizadas pela Impugnante são improcedentes, o valor da multa de ofício deve ser reduzido, no mínimo, a 75% do valor principal;

3.49. a impossibilidade da cobrança concomitante da multa de mora e da multa de ofício, consoante diversos julgados administrativos;

3.50. que caso não seja cancelado o crédito tributário, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, com base nos arts. 161, 139 e 113, do CTN, analisados conjuntamente;

3.51. que seja declarada a nulidade das multas por descumprimento de obrigação acessória lançadas à impugnante;

3.52. que caso persista alguma dúvida quanto à nulidade das autuações fiscais e/ou improcedência dos lançamentos fiscais, requer-se seja determinada a conversão do feito em diligência, na forma do art. 38, da Lei 9.784/1999 e do art. 16, IV, do Decreto 70.235/1972.

A DRJ deu parcial provimento à Impugnação do contribuinte em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

VALIDADE DO LANÇAMENTO.

Não merece acolhida a alegação de nulidade do lançamento, haja vista que todos os relatórios foram entregues ao contribuinte, onde consta a indicação de onde os valores foram extraídos e os dispositivos legais que amparam o lançamento.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento de defesa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei nº 8.212/91.

PREVIDÊNCIA PRIVADA.

Os aportes complementares em conta de previdência privada, vinculados a fatores de ordem pessoal do trabalhador, sem observância de isonomia e proporcionalidade, possuem natureza remuneratória, integrando o salário-de-contribuição, independentemente da forma legal utilizada.

ADICIONAL CONSTITUCIONAL E GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA.

Integra a base de cálculo para fins de incidência das contribuições sociais previdenciárias o terço constitucional de férias e eventual complemento, nos termos do art. 7º, XVII, da Constituição Federal.

RECURSO REPETITIVO. EFEITOS.

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.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. LANÇAMENTO PREVENTIVO DA DECADÊNCIA. CONCOMITÂNCIA ENTRE CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. EFEITOS.

A propositura pelo sujeito passivo de ação judicial que tenha por objeto idêntico pedido sobre o qual trate o processo administrativo importa em renúncia ao contencioso administrativo. Ocorrerá, todavia, a instauração do contencioso somente em relação à matéria distinta daquela discutida judicialmente.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NÃO CABIMENTO.

Incabível a aplicação da multa qualificada de 150% se a autoridade lançadora não demonstra o evidente intuito de fraude definido nos artigos 71, 72 e 73, da Lei 4.502/1964.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de diligência quando esta se mostrar prescindível.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando o seguinte:

- que os autos de infração seriam nulos por falta de clareza e precisão na descrição dos fatos geradores que constituem o crédito tributário cobrado;
- que não incide contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos gerentes;
- que não incide contribuição previdenciária sobre os valores relativos aos planos de previdência complementar oferecidos aos gerentes e diretores;
- que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias e aviso prévio indenizado;

- que não deve incidir juros de mora sobre multa de ofício.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Andressa Pegoraro Tomazela**, Relatora.

Recurso de ofício

De início, importante mencionar que a DRJ, em sua decisão, deu parcial provimento à Impugnação da Recorrente para reduzir a multa de ofício aplicada para seu patamar mínimo de 75%, nos termos do art. 44, I, da Lei 9.430/1996, ante a falta de caracterização das hipóteses previstas para sua qualificação. De resto, foi mantido o lançamento tributário.

Nos termos da Súmula CARF nº 103/2014, o recurso de ofício não será conhecido se o valor em questão não alcançar o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância. Atualmente, com base na Portaria MF nº 02/2023, o limite de alçada para recursos de ofício ao CARF é de R\$ 15 milhões. Como a exoneração pela decisão da DRJ foi de montante inferior, não conheço do recurso de ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

I) PRELIMINAR DE NULIDADE: AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DOS FATOS GERADORES

A Recorrente alega que a descrição dos fatos geradores que constituem o crédito tributário cobrado nos autos de infração não seria clara e precisa, prejudicando seu direito de defesa. Por essa razão, os autos de infração seriam nulos. A DRJ, por sua vez, não reconheceu o cerceamento do direito de defesa, limitando-se a refutar genericamente as alegações do Recorrente, no sentido de que o Relatório Fiscal mencionaria os dispositivos legais que justificaram o lançamento tributário.

O Relatório Fiscal (fls. 64-143) contém quase 80 páginas com a descrição detalhada dos fatos apurados pelas autoridades fiscais, bem como a indicação expressa dos dispositivos legais que embasam o lançamento tributário. Dessa forma, entendendo ter sido cumprida as exigências dos artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcritos, não havendo que se

falar em nulidade dos autos de infração, uma vez que a Recorrente pode compreender a acusação fiscal, apresentando sua defesa, tendo sido resguardados o contraditório e a ampla defesa. Eventual discordância sobre o mérito não se confunde com ausência de motivação ou vício formal ou material.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

II) PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PAGA AOS GERENTES

Conforme se verifica do Relatório Fiscal, os valores pagos a título de PLR aos segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais foram incluídos na base de cálculo das contribuições sociais, uma vez que não houve participação de ente sindical para fins de fixação das metas. Isso porque o acordo coletivo de trabalho apresentado pela Recorrente (fls. 255-285) dispõe que a PLR destinada aos empregados ocupantes de cargos gerenciais e diretivos “continuará seguindo regras próprias, diversas das estabelecidas na presente cláusula, definidas diretamente pela CPFL Piratininga e interessados” (parágrafo 11 - fls. 258).

A Recorrente foi intimada a prestar maiores esclarecimentos e documentos comprobatórios, mas não o fez. Sendo assim, não comprovou que as regras da PLR pagas aos gerentes e diretores está de acordo com a Lei nº 10.101/2001. Requer a nulidade do auto de infração, em razão de ser a PLR imune, o que se confunde com o mérito, na medida em que também apresenta argumentos sobre a não incidência e a isenção da PLR. Argumenta que cumpre os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Sobre a discussão acerca de se tratar de imunidade ou isenção, cumpre mencionar o voto muito claro e bem fundamentado proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão nº 2201-003.723:

(...) A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

(...)

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados "quando paga ou creditada de acordo com lei específica" não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

(...)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. (...)

No caso concreto, a DRJ se manifestou da seguinte forma:

8. Em relação aos valores pagos sob a rubrica Participação nos Lucros e Resultados PLR, a fiscalização sustenta a ocorrência de fatos geradores de contribuições sociais baseando-se, resumidamente, nos seguintes aspectos: a) Os acordos coletivos, ao tratarem de tal benefício aos segurados, expressamente exclui de seu âmbito de abrangência os segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais; b) Os segurados ocupantes de cargos gerenciais estão submetidos a regime de apuração de metas distinto daquele relativo aos demais segurados, não havendo participação de ente sindical quanto ao instrumento de fixação de metas específico aos segurados ocupantes de cargos gerenciais.

9. Vejamos o que dispõe a legislação de regência:

10. O direito dos empregados à Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é uma garantia constitucional prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Maior. No entanto, o direito às referidas parcelas, sem vinculação à remuneração, não é autoaplicável, como quer parecer a interessada, sendo sua eficácia limitada à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, abaixo transcrito:

“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...) XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”; (grifei)

11. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências. A aludida Medida Provisória foi reeditada várias vezes, culminando na Lei 10.101/2000.

12. Assim, a participação nos lucros estará desvinculada da remuneração, se atender às determinações da lei citada.

13. Nesse contexto, a legislação previdenciária também excluiu da incidência da contribuição a participação nos lucros quando paga ou creditada de acordo com a Lei específica, como se observa na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91.

14. Cumpre destacar o requisito previsto no art. 2º, caput, e parágrafo primeiro, da Lei nº 10.101/2000, in verbis:

“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: (grifei)

I- comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado 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.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade funcional dos trabalhadores.” (grifei)

15. Primeiramente há que se asseverar que apenas os valores pagos a título de PLR aos segurados empregados ocupantes de cargos gerenciais é que foram consideradas como

base de cálculo das contribuições sociais, uma vez que restou inconteste a falta de participação de ente sindical quanto ao instrumento de fixação de metas específico para esses empregados.

16. A alegação de que a desconsideração se deu com base apenas no aspecto formal não ajuda a tese defesa, já que a lei é bastante clara, ao prever que apenas a PLR paga de acordo com a legislação, tanto em seus aspectos formais como materiais, é que não sofre incidência de contribuições sociais.

17. Ora, em que pese o esforço do impugnante em seu instrumento de impugnação, não se pode reconhecer como válido tal procedimento uma vez que, ao estipular que os empregados ocupantes de cargos gerenciais terão seus direitos à participação nos lucros e/ou resultados regidos por regras próprias, demonstra-se que o instrumento de negociação coletiva não os abrange, de maneira a violar a dicção do artigo 2º incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, criando regra de distinção subjetiva em relação aos segurados do mesmo contribuinte. O legislador, ao determinar a participação do ente sindical ou, ao menos, de um integrante por ele indicado, no âmbito da negociação coletiva procurou salvaguardar a natureza pura da participação nos lucros e resultados, tutelando a isonomia quanto ao direito constitucionalmente consagrado. Ao afastar da sua abrangência determinada parcela de empregados, por força do cargo ocupado, o acordo, acaba por não legitimar o pagamento da participação nos lucros e resultados aos empregados privilegiados, adotando manifesto tratamento desigual.

18. Diante do arrazoado, há de se manter o levantamento, já que restou caracterizado, no caso em questão, que a PLR foi paga em desacordo com a lei de regência, submetendo-se, portanto, os respectivos valores pagos a esse título, à incidência das contribuições sociais devidas.

A jurisprudência deste Conselho é no sentido de que a ausência do representante do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da Lei nº 10.101/2000. Leia-se abaixo algumas ementas de acórdãos nesse sentido:

Acórdão nº 2003-006.833, de 17 de outubro de 2025

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. AUSÊNCIA DO SINDICATO NAS NEGOCIAÇÕES. DESATENDIMENTO À NORMA DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A participação de representante do sindicato na comissão responsável pela negociação para pagamento da participação nos lucros e resultados é formalidade legal que, uma vez descumprida, torna os pagamentos a esse título suscetíveis de incidência de contribuições sociais

--

Acórdão nº 2102-003.584, de 4 de fevereiro de 2025

NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

--

Acórdão nº 9202007.366, de 28 de novembro de 2018

PLR. COMISSÕES PARITÁRIAS. NÃO PARTICIPAÇÃO DE REPRESENTANTE DO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

A ausência de membro do sindicato representativo da categoria nas comissões constituídas para negociar o pagamento de PLR implica descumprimento da lei que regulamenta o benefício e impõe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a esse título.

Dessa forma, entendo que os valores pagos pela Recorrente a título de PLR aos gerentes em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 estão sujeitos à tributação pelas contribuições previdenciárias.

III) PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

No Relatório Fiscal, consta o seguinte (fls. 113):

Como pode ser verificado na planilha “Quadro Previdenciário” apresentada pela CPFL Piratininga, o plano PSAP PIRATININGA, conforme convênio de adesão celebrado com a FUNDAÇÃO CESP, foi disponibilizado a todos os empregados e dirigentes da empresa, uma vez que são elegíveis os chamados Colaboradores Efetivos, Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos. Entretanto, o plano denominado PGBL, celebrado com “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, não foi disponibilizado aos empregados chamados de Colaboradores Efetivos, sendo elegíveis para o mesmo somente Gerentes de Divisão, Gerentes de Departamento e Executivos.

Portanto, as contribuições pagas pela CPFL Energia para as empresas “Bradesco Vida e Previdência” e “Brasilprev”, referentes a programa de previdência complementar na modalidade plano PGBL, destinado aos Gerentes, Diretores, Presidente e Vice, integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991.

Contudo, o artigo 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212/91, dispõe que os planos de previdência complementar devem ser oferecidos à totalidade dos empregados e dirigentes, para não estarem incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas não afirma que o mesmo tipo de plano deve estar disponível a todos os funcionários. Leia-se:

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

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

(...) p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

De qualquer forma, com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado a empresa estaria obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria. Esse é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme acórdãos colacionados abaixo:

Acórdão: 9202-010.868, de 25/07/2023

PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA. CONCEDIDA EXCLUSIVAMENTE AOS DIRIGENTES. POSSIBILIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI COMPLEMENTAR N. 109/2001.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa está obrigada a oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados e dirigentes. No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria.

--

Acórdão 9202-010.583, de 20/12/2022

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS.

Com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, no caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes à determinada categoria, desde que a vantagem não seja caracterizada como instrumento de incentivo ao trabalho e não esteja vinculada a produtividade.

O Superior Tribunal de Justiça, ao analisar o tema, entendeu que, com o advento da Lei Complementar nº 109/2001, a condição prevista pelo art. 28, § 9º, “p”, da Lei nº 8.212/91 deixou de ser exigível tanto para planos aberto como para planos fechados. Vide abaixo:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. EMPRESAS IMPETRANTES REGIDAS PELA LEI 6.404/76. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. [...] VALORES VERTIDOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA E FECHADA. NÃO

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LC 109/2001. REVOGAÇÃO PARCIAL TÁCITA DO ART. 28, § 9º, P, da Lei 8.212/1991. APLICAÇÃO DA DIRETRIZ HERMENÊUTICA PREVISTA NO ART. 2º, § 1º, DA LINDB. APELO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

[...] 3. A condicionante antes demarcada no art. 28, § 9º, p, da Lei 8.212/91, no sentido de que os valores vertidos pela empresa a planos de previdência privada complementar somente não integrariam o salário-de-contribuição, para fins de contribuição previdenciária, quando aqueles planos fossem disponibilizados a todos os empregados e dirigentes da empresa, restou tacitamente revogada com o posterior advento da LC 109/2001 (que dispõe sobre o regime de previdência complementar), cujo art. 69, § 1º, sem distinção qualquer, passou a prever que sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio de benefícios de natureza previdenciária, "não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza".

4. Logo, a regra prevista no art. 2º, § 1º, da LINDB, segundo o qual "A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível [caso dos autos] ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior", constitui-se em imperativo parâmetro hermenêutico a ser aplicado na espécie.

5. Recurso especial das empresas contribuintes parcialmente provido.

(REsp n. 1.182.060/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 7/11/2023, DJe de 23/11/2023.)

Dessa forma, entendo que tem razão a Recorrente no sentido de que não incidem contribuições previdenciárias sobre os valores relativos aos planos de previdência complementar oferecidos aos gerentes e diretores.

IV) TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS

O lançamento fiscal abrange os pagamentos feitos pela Recorrente aos seus segurados empregados a título de terço constitucional de férias (e gratificação de férias), previsto na Constituição Federal, em seu artigo 7º, XVII, *in verbis*:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...) XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 1.072.485/PR, pela incidência das contribuições sociais sobre o terço

constitucional de férias. Foi fixada a seguinte tese (Tema 985): “É legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”. Leia-se ementa:

FÉRIAS – ACRÉSCIMO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – INCIDÊNCIA. É legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas.

Em 2014, o Superior Tribunal de Justiça havia decidido pela não incidência das contribuições previdenciárias sobre o terço constitucional de férias, em sede de recursos repetitivos (Resp 1.230.957/RS). Posteriormente, o tema foi julgado de forma contrária pelo STF, conforme mencionado acima, com repercussão geral.

Em razão da decisão previamente proferida pelo STJ, o STF entendeu por modular os efeitos da sua decisão para que o novo entendimento firmado passe a valer apenas a partir da data da publicação do acórdão, em 15/09/2020, ressalvados os valores já pagos pelos contribuintes sem contestação judicial ou administrativa.

Dessa forma, para os contribuintes que não recolheram as contribuições previdenciárias no passado, o entendimento do STF é no sentido de que o referido tributo incide sobre o terço constitucional de férias a partir de 15/09/2020 – efeito *ex nunc*.

O lançamento tributário discutido no presente processo se refere ao período entre 01/01/2009 e 31/12/2011, razão pela qual entendo aplicável o entendimento do STF, no sentido de que incidem as contribuições previdenciárias sobre o terço de férias (e gratificação de férias) a partir de 15/09/2020, mas não no período da presente cobrança.

O trânsito em julgado da referida decisão proferida pelo STF com repercussão geral (RE nº 1.072.485/PR) ocorreu em 24/09/2025 e deve ser aplicado por este Conselho por força do artigo 99, caput, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, que assim dispõe:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

V) ABONO E GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS

A legislação previdenciária aduz que o abono de férias pago na forma dos arts. 143 e 144 da CLT não integra o salário-de-contribuição. Nesse sentido é o disposto no art. 28, parágrafo 9º, alínea “e”, item 6, da Lei nº 8.212/91, abaixo transcrito:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

Assim, caso a verba atenda aos requisitos exigidos pela legislação trabalhista, estará fora do campo de incidência da contribuição previdenciária. Sobre o tema, os arts. 143 e 144 da CLT dispõem o seguinte:

Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes. (...)

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1998)

O Recorrente alega que os eventos “Abono const. de férias-diferenc” e “abono consti de férias” por ela pagos corresponderam, na forma do art. 143 da CLT, à conversão de 1/3 (um terço) do período de férias a que o empregado tinha direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes.

Ademais, houve o pagamento de gratificação de férias nos termos do art. 144 da CLT, nos termos da cláusula 11 do Acordo Coletivo de Trabalho, abaixo demonstrado, que, segundo o Recorrente, não ultrapassa o teto de 20 dias do salário do empregado, cumprindo assim os requisitos legais.

11 - GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS

A CPFL - PIRATININGA manterá a Gratificação de Férias, com a parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 (um mil, quatrocentos e sessenta e três reais, onze centavos), mantendo a parte variável de 40% (quarenta por cento) sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da Gratificação.

Parágrafo 1º- A Gratificação de Férias continuará limitada à remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo da Gratificação.

Parágrafo 2º- Com a presente sistemática de Gratificação de Férias, a CPFL - PIRATININGA cumpre plenamente o disposto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal.

Em acórdão proferido para o mesmo contribuinte (nº 2201003.416), o Conselheiro Carlos Henrique entendeu que a gratificação de férias seria similar ao terço constitucional de férias e deveria sofrer a incidência das contribuições previdenciárias. Leia-se o seguinte trecho:

Porém, como visto, do abono de férias previsto nos artigos 143 e 144 da CLT, tal verba não se trata. Será que se trata do chamado terço constitucional sobre as férias?

É o que me parece.

Como dito no recurso, tal gratificação de férias é devida pela empresa, como acréscimo ao valor das férias quando do gozo desta pelo empregado

Como dito no parágrafo 2º da mencionada cláusula 11 do ACT:

"Parágrafo 2º - Com a presente sistemática de gratificação de férias, a CPFL cumpre plenamente o disposto no artigo 7º e, inciso XVII, da Constituição Federal."

Assim, basta verificarmos a incidência para o terço constitucional sobre as férias para descobrirmos se a mesma ocorre sobre tal gratificação.

Aqui, com a máxima vênica, nossa discordância com as decisões do Superior Tribunal de Justiça se exprime.

Há incidência sobre o terço constitucional pago sobre as férias gozadas. Que reste claro: Só sobre as férias gozadas, mas sobre essas há incidência.

(...)

Assim sendo, nas férias gozadas, há salário, como reconhecem até os tribunais superiores. Mas e o terço constitucional, o que é?

Vejam os a dicção da Carta Magna:

"Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;"

Despiciendo qualquer argumentação. Basta ler. Ler com olhos de ler!

É salário, mais que isso, é remuneração por expressa disposição constitucional. Não é necessário nenhuma teoria hermenêutica para interpretar a norma, ou caberia alguma leitura que afastasse o acréscimo criado como salário?

Assim, a gratificação paga pela Recorrente sofre incidência.

Não concordo com o referido posicionamento. A legislação previdenciária aduz não incidir contribuição previdenciária sobre o abono de férias do art. 143 e sobre a gratificação de

férias do art. 144, desde que cumpridos os requisitos legais acima mencionados. Nesse sentido são diversos acórdãos deste Conselho, abaixo colacionados:

Acórdão nº 9202-009.349 – CSRF, de 28 de janeiro de 2021

ABONO DE FÉRIAS. PREVISÃO EM NORMA COLETIVA DE TRABALHO. LIMITADO A VINTE DIAS DO SALÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. Não incidem contribuições sociais sobre o abono de férias pago em obediência a norma coletiva de trabalho e não excedente a vinte dias do salário do trabalhador.

--

Acórdão nº 2402-010.890, de 9 de novembro de 2022

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÃO EVENTUAL E PRÊMIO DE FÉRIAS. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. AUSÊNCIA DE HABITUALIDADE. Não incide contribuição previdenciária sobre a gratificação eventual e o prêmio de férias pagos em decorrência de acordo coletivo de trabalho e sem habitualidade.

--

Acórdão nº 2301-009.255, de 14 de julho de 2021

ABONO DE FÉRIAS. ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS OBJETIVOS NÃO VEDADOS POR LEI. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES. Não integram o salário-de-contribuição as verbas pagas a título de “abono de férias”, na forma dos arts. 143 e 144 da CLT, ainda que, nos termos de acordo, convenção coletiva de trabalho, contrato ou regulamento, condicione-se a concessão do benefício a requisitos.

Se a gratificação se equiparar, de fato, ao terço constitucional de férias, a incidência das contribuições previdenciárias apenas se dará a partir da data da publicação do acórdão do STF com repercussão geral (em 15/09/2020), conforme acima comentado.

Como mencionado acima, o lançamento tributário discutido no presente processo se refere ao período entre 01/01/2009 e 31/12/2011, razão pela qual entendo que não incidem as contribuições previdenciárias sobre o abono e a gratificação de férias de que tratam os artigos 143 e 144 da CLT.

VI) AVISO PRÉVIO INDENIZADO

O Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.230.957/RS decidiu, em sede de recursos repetitivos, que o aviso prévio indenizado têm natureza indenizatória, razão pela qual não incidem as contribuições previdenciárias, conforme ementa abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS:

TERÇO CONSTITUCIONAL DE FERIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

[...] 2.2 Aviso prévio indenizado. A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Assim, não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. A decisão acima é de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, acima citado.

Apesar de a Recorrente possuir ação judicial (nº 0018099-65.2010.4.03.6105), em que discute a exigibilidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre aviso prévio indenizado, o lançamento foi feito com o intuito de prevenção de decadência. O trânsito em julgado no referido processo ocorreu em 19/07/2016.

Nos termos da Súmula CARF nº 1, abaixo transcrita, a propositura de ação judicial com mesmo objeto importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Por essa razão, não conheço desta parte do Recurso Voluntário da Recorrente. Para a matéria em discussão neste processo administrativo, deve ser aplicado o que se decidiu no âmbito judiciário.

VII) NÃO APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A Recorrente alega que não pode incidir juros de mora sobre a multa de ofício. Contudo, a Súmula CARF nº 108, de aplicação obrigatória para este Conselho, dispõe que:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, não acato o pedido da Recorrente.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto da alegação sobre a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao aviso prévio indenizado, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para afastar a cobrança das contribuições previdenciárias (i) sobre os valores relativos aos planos de previdência complementar oferecidos aos gerentes e diretores; e (ii) sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, abono de férias e gratificação de férias.

Assinado Digitalmente

Andressa Pegoraro Tomazela

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Henrique Perlatto Moura**, redator designado

Divirjo da Conselheira Relatora com relação aos valores pagos a título de gratificação de férias, nos termos da fundamentação a seguir lançada.

Destaca-se o pagamento da gratificação de férias concedida com base em instrumento coletivo de trabalho deve se limitar a 20 dias do salário do empregado, ocasião em que a parcela não integra a remuneração para fins da legislação trabalhista – com respectivos impactos previdenciários –, nos termos do artigo 144, da CLT, abaixo colacionado:

Art. 144. O abono de férias de que trata o artigo anterior, bem como o concedido em virtude de cláusula do contrato de trabalho, do regulamento da empresa, de convenção ou acordo coletivo, desde que não excedente de vinte dias do salário, não integrarão a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho.

Em sede de debates, constatou-se que a alegação da Recorrente com relação ao adimplemento dos requisitos se resume a uma planilha exemplificativa apresentada em conjunto com a impugnação e o próprio instrumento coletivo que teria legitimado o pagamento. Não foi

apresentada a relação de empregados que foram contemplados com a gratificação, bem como não foi discriminado o adimplemento da condição prevista na legislação trabalhista para que seja aplicável o caso o artigo 144, da CLT.

Para além disso, a análise da cláusula apresentada evidencia que a gratificação de férias seria limitada à remuneração fixa do empregado quando esta for inferior ao valor fixo da remuneração prevista na cláusula, nos termos abaixo:

11 - GRATIFICAÇÃO DE FÉRIAS

A CPFL - PIRATININGA manterá a Gratificação de Férias, com a parte fixa no valor de R\$ 1.463,11 (um mil, quatrocentos e sessenta e três reais, onze centavos), mantendo a parte variável de 40% (quarenta por cento) sobre o valor que resultar da diferença entre a remuneração fixa mensal do empregado e a parte fixa da Gratificação.

Parágrafo 1º- A Gratificação de Férias continuará limitada a remuneração fixa mensal do empregado, quando esta for inferior ao valor fixo da Gratificação.

Parágrafo 2º- Com a presente sistemática de Gratificação de Férias, a CPFL - PIRATININGA cumpre plenamente o disposto no artigo 7º, inciso XVII, da Constituição Federal.

Veja-se que, nesta situação, o valor pago a título de gratificação corresponderá à remuneração mensal, não se limitando a 20 dias de salário do empregado.

Assim, tem-se a não comprovação da relação de empregados que receberam a verba e evidencia-se que o próprio instrumento coletivo previa a possibilidade de pagamento de gratificação em patamar superior ao previsto na CLT, de modo que o pagamento da verba não se subsume ao conceito do artigo 144, da CLT, para que seja excluído da remuneração e, consequentemente, do salário de contribuição.

Com base nestes esclarecimentos, entendo por dar provimento em menor extensão, somente para manter a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de gratificação de férias sem a comprovação do preenchimento dos requisitos legais para a exclusão da parcela da remuneração dos empregados.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por não conhecer o Recurso de Ofício e conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, exceto da alegação sobre a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores relativos ao aviso prévio indenizado, e, na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para afastar a cobrança das contribuições previdenciárias (i) sobre os

valores relativos aos planos de previdência complementar oferecidos aos gerentes e diretores; e
(ii) sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias, abono de férias.

Assinado Digitalmente

Henrique Perlatto Moura