



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720137/2020-64</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2202-011.560 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	10 de outubro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	GENERAL ELECTRIC DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

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

GILRAT. PARECER PGFN/CRJ 2.120/2011. APURAÇÃO POR ESTABELECIMENTO. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco.

GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ATIVIDADE EFETIVAMENTE PRESTADA. ALÍQUOTA DO TOMADOR. IRRELEVÂNCIA.

É irrelevante para a apuração da atividade preponderante o grau de risco a que estão sujeitos os trabalhadores da tomadora dos serviços, cabendo a identificação da preponderância com base na atividade efetivamente prestada individualmente pelo trabalhador, mesmo que destinadas à mesma empresa.

ABONO SALARIAL. VINCULAÇÃO SALARIAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

O abono vinculado à remuneração do segurado empregado, ainda que previsto em Acordo ou Convenção Coletiva, representa um complemento salarial, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A pactuação do Programa nos Lucros e Resultados tem por objetivo o incentivo à produtividade laboral, fixando previamente as metas e critérios de aferição aceitas pelo trabalhador. Se as metas fixadas já se encontram

parcialmente cumpridas por ocasião da assinatura do instrumento, o pagamento realizado a este título (PLR) tem natureza salarial, sujeitando-se à incidência das contribuições previdenciárias.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento parcial para exonerar o crédito tributário referente a Contribuição do Grau de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho 9GILRAT), para o estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46, exceto às reflexas relativas as demais infrações.

Sala de Sessões, em 10 de outubro de 2025.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Sara Maria de Almeida Carneiro Silva** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente), Thiago Buschinelli Sorrentino.

## RELATÓRIO

Trata-se de Autos de Infração lavrados em nome de General Electric do Brasil Ltda., para os períodos de apuração 01/2015 a 12/2015, visando a constituição dos seguintes créditos tributários:

DESCRIÇÃO DO LANÇAMENTO	VALOR ORIGINAL
CONTRIBUIÇÃO RISCO AMBIENTAL/APOSENTADORIA ESPECIAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO. (Código de Receita nº 2158)	R\$ 36.998,98
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LANÇAMENTO DE OFÍCIO. (Código de Receita nº 2141)	R\$ 1.146.975,96

CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS – INCRA. (Código de Receita nº 2249)	R\$ 41.573,59
CONTRIBUIÇÃO PARA TERCEIROS – SALÁRIO EDUCAÇÃO – FNDE. (Código de Receita nº 2164)	R\$ 519.664,91
CIDE SEBRAE. (Código de Receita nº 2369)	R\$ 142.720,73

De acordo com o Relatório Fiscal, o lançamento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos decorre das seguintes situações:

Constatação de diferenças entre os valores das remunerações dos segurados empregados constantes nas folhas de pagamento e os valores declarados nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP. As diferenças de base de cálculo e de contribuições descontadas dos segurados encontram-se demonstradas na tabela 04. O lançamento já considerou, no cálculo das diferenças apuradas, o efeito da aplicação da desoneração da folha de pagamento (conforme índices mensais indicados na tabela 05).

Diferenças no valor da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT devida pelo estabelecimento de CNPJ nº 33.482.241/0039-46. Esse estabelecimento dá suporte à unidade fabril, com atividades administrativas e técnicas. A contribuição para o GILRAT foi declarada com a alíquota de 2%, quando o correto seria uma alíquota de 3%. Efetuou-se então o lançamento da diferença de 1% multiplicada pelo Fator Acidentário de Prevenção – FAP de 0,9757, resultando numa alíquota de 0,9757%.

Incidência de contribuição previdenciária e de contribuições devidas a outras entidades e fundos sobre valores pagos a empregados a título de “abono salarial” ou “abono especial” (rubricas 3731, 7108 e 3054 da folha de pagamento). Os abonos foram pagos aos trabalhadores dos estabelecimentos localizados em São Paulo e encontravam-se previstos no item 01 do aditivo da Convenção Coletiva 2013-2015/SP e da Convenção Coletiva 2015-2017/SP. O abono especial é uma diferença de reajuste salarial não pago aos trabalhadores em época própria.

Incidência de contribuição previdenciária e de contribuições devidas a outras entidades e fundos sobre valores pagos a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR. A fiscalização concluiu que os planos de PLR não atendem as previsões legais, principalmente quanto ao momento da assinatura e arquivamento nos sindicatos; estipulação de regras claras e objetivas (especialmente quanto ao programa de avaliação do desempenho/performance).

A fiscalização entendeu que as infrações constatadas indicavam a prática, em tese, de crime contra a ordem tributária, consistente na ação dolosa tendente a impedir o conhecimento, por parte da Receita Federal do Brasil – RFB, da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária. Por conta disso, aplicou-se a multa qualificada de 150%.

### **IMPUGNAÇÃO**

Cientificada da autuação em 10 de julho de 2020 (fls. 506), a autuada apresentou impugnação em 06/08/2020 (fls. 510), alegando em síntese que:

Alega que as contribuições relativas aos meses de janeiro a junho de 2015 já haviam sido alcançadas pela decadência, uma vez que, tendo havido pagamentos parciais e afastando-se a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial deve ser contado nos termos do § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto à diferença de alíquota da contribuição para o GILRAT devida pelo estabelecimento de CNPJ nº 33.482.241/0039-46, alega que a autuação não aponta o código CNAE que considera ser o correto, de modo a justificar a alíquota aplicada (3%). Valeu-se o fisco da analogia para apontar que o código CNAE seria o mesmo do estabelecimento de CNPJ nº 33.482.241/0026-21. Afirmar que o fato de o estabelecimento objeto da autuação estar no mesmo local físico daquele que se auto enquadrou com uma alíquota de RAT de 3% não é motivo suficiente para concluir que a atividade exercida pela maioria dos seus segurados seja a mesma daquela exercidas pelo paradigma.

Muito embora o enquadramento como CNAE 6462-0/00 sujeitasse a impugnante a uma alíquota de GILRAT de 3%, o recolhimento seguiu o que, de fato, seria o correto, pois considerando a maior quantidade dos segurados empregados, conforme análise do Fisco, a classificação seria o CNAE 8211-3/00 - Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, o qual, segundo o Anexo V do Decreto 3048/99, prevê alíquota de 2%.

Quanto aos abonos, argumenta que o Superior Tribunal de Justiça – STJ firmou posição no sentido de que os abonos pagos em decorrência de Convenção Coletiva e sem habitualidade, exatamente como ocorre no caso concreto, estariam à salvo da tributação. No mesmo sentido, o Ato Declaratório nº 16, de 2011, emitido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Aponta ainda decisões do CARF que adotam esse entendimento. No caso concreto, aduz que a cláusula da convenção coletiva que prevê o pagamento do abono expressamente o desvincula do salário.

Quanto aos valores pagos a título de PLR, afirma que, no curso da fiscalização, não foi solicitada a comprovação da eleição dos participantes dos empregados e de sua participação nas reuniões. Ainda que o tivesse sido, aduz que a Lei nº 10.101, de 2000, não exige o registro das negociações ou eleições em ata. Não há que se exigir, portanto, um requisito não previsto em lei. Em ambos os planos analisados há a comprovação da participação dos empregados.

No mesmo sentido, alega que a lei não traz qualquer regramento acerca do momento da assinatura dos acordos. Os planos de todos os anos preveem regras bastante semelhantes, sem qualquer novidade ou surpresa. Os pagamentos somente foram realizados após a assinatura.

Afirma ainda que os planos fazem expressa menção à avaliação por meio do programa EMS, que é parte integrante e indissociável dos planos de PLR, constando de suas respectivas cláusulas. Além disso, alega que a diferenciação dos valores pagos em razão da banda salarial do funcionário não viola a Lei nº 10.101, de 2000.

Quanto à aplicação da multa qualificada, afirma que em nenhum momento agiu de modo a impedir o acesso do fisco a qualquer documento, informação ou apuração das informações. A divergência interpretativa quanto à aplicação da legislação previdenciária não dá margem à caracterização da conduta como dolosa. O intuito de fraude haveria de ser evidente, tendo como pressuposto um elemento de falsidade, inexatidão ou omissão na conduta do contribuinte, o que não se verifica no caso concreto. No caso concreto, não houve omissão ou alteração nos documentos relativos aos fatos objeto de questionamento pela fiscalização. Também não restou demonstrada a intenção do contribuinte de burlar o fisco. O ônus de demonstrar o caráter doloso da conduta é do fisco.

Requer o cancelamento integral do lançamento.

Através do Acórdão nº 105-001.816, a 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Salvador, por unanimidade de votos, julgou a impugnação procedente em parte para reconhecer a decadência dos lançamentos relativos aos períodos de apuração 01/2015 a 06/2015, bem como afastar a aplicação da multa qualificada de 150%. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ABONO. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. VINCULAÇÃO DO SALÁRIO. INCIDÊNCIA.

A sistemática de pagamento dos abonos, prevista na Convenção Coletiva, ofende a literalidade do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, segundo o qual os valores pagos a qualquer título, destinados a retribuir o trabalho, integram o salário de contribuição. Ora, a prevalecer a sistemática prevista na Norma coletiva, nos meses de novembro e dezembro a empresa teria a opção de pagar aos trabalhadores valores já previamente definidos sob a forma de abono ou de reajuste salarial. Obviamente, tratando-se as contribuições lançadas de espécies tributárias, a integração de determinada parcela à base de cálculo não pode se subordinar à denominação que lhe seja dada pela empresa responsável pelo pagamento. Na hipótese, o abono funciona como substitutivo de parcela salarial.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. ACORDO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. AUSÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, exige o estabelecimento de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos à participação do trabalhador nos lucros e resultados. Restou claro nos autos que o instrumento pactuado entre a impugnante e os seus funcionários não atende a esse requisito, por não prever as formas de mensuração do desempenho individual, as quais encontram-se apenas em sistema informatizado controlado pela empresa. Descumpridos os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, os valores pagos a título de PLR passam a ter natureza remuneratória.

MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DO ELEMENTO SUBJETIVO DA CONDUTA. AUSÊNCIA.

A aplicação da multa de 150% exige mais do que a simples demonstração de que as contribuições não recolhidas não foram declaradas em GFIP. Nesta hipótese, aplica-se a multa de 75%, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Para a qualificação da multa, exige-se a demonstração nos autos de que a conduta praticada pelo contribuinte amolda-se aos tipos previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, ou seja, que a conduta caracteriza sonegação, fraude ou conluio. Nas três hipóteses, a demonstração do elemento subjetivo é essencial, sendo necessário que seja trazido aos autos um conjunto probatório hábil a demonstrar o dolo das ações praticadas pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES. PAGAMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DA REGRA DO ART. 150, § 4º DO CTN.

A existência de recolhimentos parciais atrai o termo inicial da contagem do prazo decadencial para a data do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Logo, resta patente que as contribuições previdenciárias relativas às competências janeiro a junho de 2015 já haviam sido alcançadas pela decadência na data em que se deu ciência do lançamento ao sujeito passivo, impondo-se o reconhecimento da sua improcedência.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O sujeito passivo tomou ciência do Acórdão nº 105-001.816 na data de 18.01.2021, apresentando em 12.02.2021 o Recurso Voluntário de fls. 667 a 703. Em síntese, o recorrente questiona o acórdão de impugnação, relativamente aos seguintes pontos: (i) diferença do GILRAT aplicada ao estabelecimento 33.482.241/0039-46; (ii) abono único previsto em convenção coletiva; (iii) participação nos lucros e resultados.

A autoridade julgadora considerou não impugnado o crédito tributário relativo ao lançamento destinado para outras entidades ou fundos, motivando a Equipe de Contencioso Administrativo a realizar o seu desmembramento para o Processo Administrativo nº 13074.722573/2021-17. Não se conformando com a imediata cobrança da parte incontroversa, o sujeito passivo impetrou o Mandado de Segurança nº 5018624-88.2021.4.03.6100, visando considerá-la impugnada e revertido o procedimento de desmembramento, uma vez que decorrem da apuração reflexa do abono único e PLR, cujas matérias foram objeto de impugnação.

## VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo, e presentes dos demais requisitos para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Inicialmente é importante ressaltar que a infração relativa à diferença de salários, ordenados, vencimentos e subsídios a empregados não oferecidas à tributação é incontroversa, uma vez que não foi objeto de impugnação ou do Recurso Voluntário. O crédito inicial desta infração, sem considerar os seus reflexos foi de R\$ 71.759,52 (setenta e um mil, setecentos e cinquenta e nove reais, e cinquenta e dois centavos).

#### **DA DIFERENÇA DO GILRAT**

No lançamento tributário foi apurado uma diferença de RAT/GILRAT de 1% para o estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46, resultando no lançamento da contribuição original devida de R\$ 36.998,98 (trinta e seis mil, novecentos e noventa e oito reais, e noventa e oito centavos), já considerado o percentual do Fator Acidentário Previdenciário de 0,9757. Após o afastamento do crédito decadente pelo julgador originário, o saldo remanescente do RAT/GILRAT em discussão é de R\$ 20.734,25 (vinte mil, setecentos e trinta e quatro reais, e vinte e cinco centavos).

A autoridade lançadora apurou o RAT/GILRAT por estabelecimento, concluindo que no período fiscalizado parte dos colaboradores do estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46 prestaram serviços operacionais (operador de máquina, soldagem/corte, montador de equipamentos elétricos, técnico de manutenção) e parte realizavam o suporte administrativo à unidade fabril no estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0026-21. A fiscalizada entendendo preponderante a atuação destes últimos, concluiu que o RAT/GILRAT seria de 2%, percentual este afastado pela autoridade lançadora que adotou o percentual de 3%, uma vez que tais colaboradores prestam serviços de apoio administrativo e técnico à unidade fabril, e como tal, deveria ser utilizado o mesmo CNAE desta, mormente porque ocupa o mesmo local físico do complexo de Contagem.

O auto enquadramento realizado pelo sujeito passivo foi pelo CNAE 6462-0/00 – Holdings de instituições não financeiras, cuja alíquota seria de 3% (CNAE 2.0), mas inobstante isso adotou o percentual de 2%, por entender a preponderância de seus colaboradores nas atividades de apoio administrativo, defendendo que o correto enquadramento seria no CNAE 8211-3/00 – Serviços combinados de escritório e apoio administrativo.

Sustenta, ainda, que a autoridade lançadora não logrou demonstrar que o maior número dos segurados empregados do estabelecimento se encontra em exercício na unidade fabril, que teria sido utilizada a analogia para o lançamento da exigência tributária, nos moldes em que foi constituída.

Na decisão recorrida o julgador asseverou que as atividades de apoio administrativo desenvolvidas pelo estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46 não poderiam ser enquadradas no CNAE 8211-3/00 – Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, no percentual de 2%, considerando que esta classificação é típica para o exercício de atividades prestadas para terceiras empresas, e não se o intento é o suporte técnico e administrativo às próprias atividades empresariais. Por fim, entende que o estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46 não seria uma

unidade autônoma, mas que embora constituída em CNPJ distinto, concorreria para a consecução da atividade fabril da unidade de Contagem, devendo adotar a mesma atividade preponderante desta.

Logo, a discussão gira em torno da atividade preponderante que deve ser atribuída ao estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46, uma vez que a autoridade fiscal a reclassificou para o CNAE 2732-5/00 - Fabricação de material elétrico para instalações em circuito de consumo, que fundamentou sua conclusão nos seguintes termos:

Considerando ainda que o estabelecimento está localizado no mesmo local físico do complexo fabril de Contagem, podemos concluir que a unidade se dedica na realidade a atividades de apoio administrativo e técnico dessa unidade fabril, devendo, portanto, enquadrar-se na alíquota de 3,0% para o RAT, como a própria unidade de fabricação. Da forma análoga, considerando a informação do CNAE declarado para o estabelecimento, a alíquota de RAT prevista é de 3,0%.

A Lei nº 8.212/1991 e o Decreto nº 3.048/1999 determinavam enquadramento único da empresa para fins de apuração do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho. No entanto, havia pacífica jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça que assegurava aos contribuintes o cômputo desta alíquota apurada segundo as características próprias de cada estabelecimento.

Disso resultou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.120/2011 que propôs a dispensa da interposição de recursos ou o requerimento de desistência dos já interpostos, com relação às decisões judiciais que fixam o entendimento de que a alíquota da contribuição para o Seguro Acidente de Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante, quando houver apenas um registro. O mencionado Parecer foi aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, por meio do Ato Declaratório nº 11, de 20 de dezembro de 2011, para fins do disposto nos §§ 4º e 5º, do artigo 19, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, vigentes na época.

#### **Lei nº 8.212, de 1991**

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

**Decreto nº 3.048, de 1999**

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

[...]

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

§ 4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§ 5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

§ 6º Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

§ 13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 2007)

[...]

**Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:**

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

[...]

II - para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhes prestam serviços, observado o disposto no inciso I do art. 57, correspondente à aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1% (um por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado médio;

c) 3% (três por cento), para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado grave;

[...]

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será calculada com base no grau de risco da atividade, observadas as seguintes regras: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.071, de 15 de setembro de 2010)

I - o enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da empresa, e deve ser feito mensalmente, de acordo com a sua atividade econômica preponderante, conforme a Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco, elaborada com base na CNAE, prevista no Anexo V do RPS, que foi reproduzida no Anexo I desta Instrução Normativa, obedecendo às seguintes disposições: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010)

[...]

b) a empresa com estabelecimento único e mais de uma atividade econômica, simulará o enquadramento em cada atividade e prevalecerá, como preponderante, aquela que tem o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010)

c) a empresa com mais de 1 (um) estabelecimento e com mais de 1 (uma) atividade econômica deverá apurar a atividade preponderante em cada estabelecimento, na forma da alínea “b”, exceto com relação às obras de construção civil, para as quais será observado o inciso III deste parágrafo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

[...]

IV – verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito decorrente. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1080, de 3 de novembro de 2010)

[...]

IV - verificado erro no autoenquadramento, a RFB adotará as medidas necessárias à sua correção e, se for o caso, constituirá o crédito tributário decorrente. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.080, de 3 de novembro de 2010)

[...]

A despeito do Parecer PGFN/CRJ nº 2.120/2011, somente a partir da Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24.02.2014, passou a constar da norma regulamentar a possibilidade de apuração do grau de risco por estabelecimento, segundo a sua atividade preponderante.

Ao julgar a impugnação improcedente, o julgador de piso ponderou que os trabalhadores operacionais estariam relacionados com o CNAE da unidade fabril e que se prestam atividades meios ou auxiliares, que conforme o Manual de Orientação da Codificação na Subclasse CNAE, deveriam adotar a mesma classificação da unidade para a qual prestam serviços. Também argumenta que o CNAE 8211-3/00 – Serviços combinados de escritório e apoio administrativo, é típico para a atuação para terceiras empresas e não se tais serviços forem prestados ao próprio contribuinte.

Sem ressalvas quanto aos trabalhadores operacionais que devem ser computados na atividade em que realizam. Mas ousou discordar do julgador quanto aos chamados administrativos. A Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014, revogou a alínea “b”, do inciso II, do § 1º, do artigo 72, da Instrução Normativa RFB 971/2009, que na sua redação original desconsiderava os segurados empregados que prestem serviços em atividade meio para a apuração do risco ambiental, passando a admitir que a atividade de tais colaboradores fosse considerada para fins da contribuição do artigo 22, II, da Lei nº 8.212/19910.

Art. 72. As contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa ou do equiparado, observadas as disposições específicas desta Instrução Normativa, são:

(...)

§ 1º A contribuição prevista no inciso II do caput será definida da seguinte forma:

(...)

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que:

(...)

b) não serão considerados os segurados empregados que prestam serviços em atividades-meio, para a apuração do grau de risco, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como serviços de administração geral, recepção, faturamento, cobrança, contabilidade, vigilância, dentre outros; (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1453, de 24 de fevereiro de 2014)

O intuito do ato regulamentar é nítido ao permitir que a atividade desempenhada por estes trabalhadores (administrativos) seja levada em consideração para fins de apuração da atividade preponderante, e conseqüentemente, o grau de risco do estabelecimento. Portanto, não posso admitir que regras utilizadas para a harmonização e classificação das atividades econômicas das empresas se prestem para negar vigência a regra que determina a apuração do risco real a que estão submetidos os segurados individualmente. A este respeito, a Solução de Consulta COSIT nº 78, de 24.03.2015, já havia se pronunciado que para fins desta contribuição, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica.

7.1 Para fins de apuração do grau de risco da atividade, é irrelevante o objeto social da pessoa jurídica ou as atividades constantes de sua inscrição no CNPJ, posto que o objetivo da contribuição prevista no art. 72, II, da IN RFB nº 971, de 2009, é financiar os benefícios previdenciários diretamente vinculados ao trabalho em condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física do trabalhador. Em tese, quanto maior o grau de risco a que esteja sujeito o trabalhador, maior deveria ser a contribuição previdenciária correspondente.

7.2 O que faz a norma é estabelecer critérios para racionalizar o cálculo da contribuição, a fim de que não seja necessário apurar individualmente, por trabalhador, o valor da contribuição. Isso não autoriza, entretanto, a desconsiderar a real atividade exercida pelo trabalhador, ou, em outras palavras, a desconsiderar o real risco a que estão submetidos os segurados empregados e trabalhadores avulsos.

[...]

9. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que, para fins do disposto no art. 72, § 1º, da IN RFB nº 971, de 2009, deve-se observar as atividades efetivamente desempenhadas pelos segurados empregados e

trabalhadores avulsos, independentemente do objeto social da pessoa jurídica ou das atividades descritas em sua inscrição no CNPJ.

Dito isso, para que a autoridade fiscal realizasse de ofício o novo enquadramento da atividade preponderante, deveria demonstrá-la mês a mês, considerados todos os seus trabalhadores (operacionais, técnicos e administrativos), segregados por estabelecimento, ainda que se argumente que o destinatário das atividades auxiliares ou administrativas seja outro estabelecimento no mesmo parque fabril.

A Instrução Normativa RFB nº 1470/2015, que dispõe sobre o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas (CNPJ) vigente no período de ocorrência dos fatos geradores, assim como os atos normativos posteriores, atribuem ao estabelecimento o local, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiros, em que a entidade exerce, em caráter temporário ou permanente, as suas atividades, inclusive unidades auxiliares, tais como sede, almoxarifado ou o escritório administrativo. Portanto, também não há que se argumentar eventual abuso do cadastramento de um CNPJ para o estabelecimento, visando recolher a menor a contribuição do inciso II, do artigo 22, da Lei nº 8.212/1991.

Assim sendo, resta concluir que a autoridade lançadora não identificou a atividade preponderante do CNPJ 33.482.241/0039-46, de modo a desqualificar a alíquota do GILRAT utilizada por este estabelecimento, nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2120/2011, aprovado pelo Ato Declaratório nº 11/2011, e na própria norma vigente à época dos fatos geradores, digo o inciso II, do § 1º, do artigo 72, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

#### **Parecer PGFN/CRJ nº 2120/2011**

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTA. SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT).

A alíquota da contribuição para o SAT é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

#### **Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009**

II - considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, observado que na ocorrência de mesmo número de segurados empregados e trabalhadores avulsos em atividades econômicas distintas, será considerada como preponderante aquela que corresponder ao maior grau de risco;

Neste sentido, a autoridade lançadora não se conduziu com a diligência necessária para desqualificar a alíquota do GILRAT, tomando como pressuposto para a sua conduta constatar que a destinação de seus serviços se prestava ao estabelecimento industrial, cuja unidade fabril pertenceria ao mesmo endereço. Tal pressuposto, pedindo todas as vênias à fiscalização e aos

juízes que me antecederam, não encontra amparo legal, compreendendo as alegações do contribuinte que cravou que tal conduta representaria a utilização indevida da analogia.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2001 a 28/02/2004

ALÍQUOTA SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO (SAT) - DEFINIÇÃO POR ESTABELECIMENTO - PARECER PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011

A alíquota da contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) deve ser calculada levando em conta o grau de risco da atividade desenvolvida em cada estabelecimento empresarial individualizado pelo seu CNPJ, ou pelo grau do risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, conforme entendimento manifestado no Parecer PGFN/DRJ/nº 2120/2011 Recurso Voluntário Provido.

Número da decisão: 2402-003.161 – Processo nº 19839.001111/2010-99

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1997 a 31/05/2005

GILRAT. ALÍQUOTA. SUJEITO PASSIVO COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO, ATIVIDADE PREPONDERANTE. APURAÇÃO POR ESTABELECIMENTO.

A alíquota da contribuição patronal destinada ao financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (Gilrat) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro (Súmula 351 do STJ). Considera-se preponderante a atividade econômica que ocupa, no estabelecimento, tomado individualmente, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Número da decisão: 2202-008.965 – Processo 11065.003715/2007-61

---

Nestes termos, devo concluir que ao não identificar a autoridade lançadora a atividade preponderante do estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46, a fim de reclassificá-lo para o grau máximo do GILRAT, mas adotando como tal a atividade do estabelecimento para o qual os serviços eram prestados, exorbitou, razão pela qual proponho o provimento do recurso em relação ao GILRAT, tal como enfrentado neste tópico.

### **DO ABONO ÚNICO**

A infração relativa aos abonos não oferecidos à tributação, correspondem a R\$ 86.482,93 (oitenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e dois reais, e noventa e três centavos), mais os reflexos desta exigência sobre as contribuições para outras entidades ou fundos. A autoridade fiscal, considerou incluídos no salário de contribuição os valores auferidos pelos segurados empregados do sujeito passivo, relativo às rubricas de folha de pagamento: 3054 (Abono Salarial),

3731 (Abono Salarial – ADTO) e 7108 (Abono de Convenção). Após a exclusão do crédito tributário decadente, restou o saldo da contribuição controvertida de R\$ 71.627,45 (setenta e um mil, seiscentos e vinte e sete reais, e quarenta e cinco centavos).

Em síntese, a autoridade fiscal realizou o lançamento tributário por considerar que os valores pagos à título de “Abono Salarial” ou “Abono Especial”, à despeito de previstos em Acordos/Convenções Coletivas, estavam vinculados ao salário do trabalhador, afastando a situação de não incidência do item 7, alínea “e”, do § 9º, do artigo 28, da Lei nº 8.212/1991.

O julgador bem compreendeu a lide, reconhecendo a validade do Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011, aprovado pelo Ato Declaratório nº 16, de 2011, que nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos, relativamente ao abono único. No entanto, concluiu pela sua inaplicabilidade ao caso concreto por verificar a vinculação existente entre o abono pago e o salário do trabalhador. E que as alterações introduzidas pela Lei nº 13.467, de 2017, não afetam o julgamento uma vez que aplicadas posteriormente à ocorrência dos fatos geradores.

Por sua vez, defende o recorrente que o abono pago está previsto em Acordo/Convenção Coletiva e que há menção expressa que tal verba se encontra desvinculada do salário.

Vale mencionar o capítulo referente ao Abono Especial previsto nas Convenções Coletiva e seus Aditivos:

#### ADITIVO À CONVEÇÃO COLETIVA DE TRABALHO 2013 - 2015

##### 01) ABONO ESPECIAL

As empresas concederão, em caráter eventual, aos seus empregados, um abono especial de 19% (dezenove por cento) do salário base vigente em 31.10.2014, desvinculado do salário, até a parcela salarial de R\$ 7.432,30 (sete mil quatrocentos e trinta e dois reais e trinta centavos), a ser pago em 2 (duas) parcelas, na forma e condições abaixo:

a) 9% (nove por cento) até 17 de dezembro de 2014 e 10% (dez por cento) até 9 de janeiro de 2015;

b) os empregados que em 31.10.2014 percebiam salários iguais ou superiores a R\$ 7.432,30 (sete mil quatrocentos e trinta e dois reais e trinta centavos), terão um abono especial em 2 (duas) parcelas que serão pagas na forma abaixo:

i. Até 17 de dezembro de 2014, no valor fixo de R\$ 668,91 (seiscentos e sessenta e oito reais e noventa e um centavos) e,

ii. Até 9 de janeiro de 2015, no valor fixo de R\$ 743,23 (setecentos e quarenta e três reais e vinte e três centavos).

Parágrafo Primeiro: Os empregadores que entrarem em férias cujo período de gozo coincida com os meses de novembro ou dezembro de 2014, terão um abono complementar de 8% (oito por cento), aplicado somente sobre o valor do 1/3 constitucional, bem como sobre o abono pecuniário, respeitado o teto salarial.

Parágrafo Segundo: Os abonos especial e complementar serão devidos apenas aos empregados com contrato de trabalho vigente em 31 de outubro de 2015, e que estejam trabalhando na empresa nas respectivas datas de pagamento, respeitado o teto salarial.

.....

#### CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO 2015 – 2017

##### 01) ABONO ESPECIAL

As empresas concederão, em caráter especial e eventual, aos seus empregados, um abono especial de 20% (vinte por cento) do salário base vigente em 31.10.2015, desvinculado do salário, até a parcela salarial de R\$ 8.026,88 (oito mil e vinte e seis reais e oitenta e oito centavos), a ser pago em 2 (duas) parcelas, na forma e condições abaixo:

a) 10% (dez por cento) até 17 de dezembro de 2015 e 10% (dez por cento) até 11 de janeiro de 2015;

b) os empregados que em 31.10.2015 percebiam salários iguais ou superiores a R\$ 8.026,88 (oito mil e vinte e seis reais e oitenta e oito centavos), terão um abono especial em 2 (duas) parcelas que serão pagas na forma abaixo:

i. Até 17 de dezembro de 2015, no valor fixo de R\$ 802,69 (oitocentos e dois reais e sessenta e nove centavos) e,

ii. Até 11 de janeiro de 2015, no valor fixo de R\$ 802,69 (oitocentos e dois reais e sessenta e nove centavos).

Parágrafo Primeiro: Os empregadores que entrarem em férias cujo período de gozo coincida com os meses de novembro ou dezembro de 2015, terão um abono complementar correspondente ao INPC-IBGE acumulado nos meses anteriores a 1º.11.2015, aplicado somente sobre o valor do 1/3 constitucional, bem como sobre o abono pecuniário, respeitado o teto salarial.

Parágrafo Segundo: Os abonos especial e complementar serão devidos apenas aos empregados com contrato de trabalho vigente em 31 de outubro de 2015, e que estejam trabalhando na empresa nas respectivas datas de pagamento, respeitado o teto salarial.

O Parecer PGFN/CRJ nº 2.114/2011, aprovado pelo Ato Declaratório nº 16, de 2011, vem esclarecer que para fins da não incidência da contribuição previdenciária, o abono único não deve estar atrelado ao exercício da atividade laboral, o que efetivamente não é o caso, na medida em que está sujeito à complementação para os colaboradores que gozarem férias nos meses de novembro e dezembro, de modo a repercutir no terço constitucional.

4. O entendimento sustentado pela União em juízo é o de que o abono único, concedido em Convenção Coletiva de Trabalho, sofre a incidência de contribuição previdenciária, porquanto ostenta natureza salarial.

5. Ocorre que o Poder Judiciário tem entendido diversamente, restando assente nº âmbito do STJ o posicionamento segundo o qual o abono único, estabelecido em Convenção Coletiva de Trabalho, a teor do art. 28, § 9º, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, não integra a base de cálculo do salário-de-contribuição quando o seu pagamento carecer do requisito da habitualidade – o que revela a eventualidade da verba – e não se encontrar atrelado ao pleno e efetivo exercício da atividade laboral.

6. Desse modo, configurada a ausência de vinculação à remuneração do trabalhador, citada verba restará desprovida de natureza salarial, razão pela qual sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária.

Muito embora o Acordo / Convenção Coletiva citarem sua desvinculação ao salário, não se pode admiti-lo, pois farão jus ao abono complementar os trabalhadores que gozarem férias nos meses de novembro e de dezembro, com o evidente intuito de repercussão no terço constitucional. Aqui não se questiona os motivos que levaram o empregador e o empregado a pactuarem o abono, mas o certo é que havendo repercussão financeira para os colaboradores que ingressaram em férias nos meses de novembro e dezembro, não se pode argumentar que tal verba não esteja vinculada com a prestação laboral.

No recurso voluntário, o sujeito passivo defende que há entendimento jurisprudencial de que não incide contribuições previdenciárias sobre os abonos pagos em decorrência de Convenção Coletiva e sem habitualidade, ignorando a questão relativa com a desvinculação salarial.

Sem embargo dos efeitos subjetivos das decisões judiciais, note-se que todos os precedentes trazidos pelo recorrente têm por objeto o chamado “Abono Único”, tal qual aquele constante das fls. 90, geralmente pagos em valor fixo, conforme Termo Aditivo à Convenção Coletiva de Trabalho 2013/2015, beneficiando os trabalhadores que não possuíssem Programas de Participações dos Lucros ou Resultados. Logo, não se confunde este “Abono Único” com o “Abono Especial” ou seu complemento, nos moldes em que foi pactuado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Mesmo que previsto em instrumento de negociação coletiva, o abono único vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Número de Decisão: 2401-004.914 – Processo nº 16682.720935/2014-28

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2004

ABONO ÚNICO. VINCULAÇÃO COM A REMUNERAÇÃO.

Somente ficam fora do alcance das Contribuições Previdenciárias os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei. O Abono Único, mesmo o previsto em Convenção Coletiva do Trabalho, vinculado à remuneração do segurado empregado, por representativo de um complemento salarial, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Número da decisão: 9202-008.661 – Processo 37172.001422/2006-34

---

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. ABONOS E GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A importância paga, devida ou creditada aos segurados empregados a título de abonos não expressamente desvinculados do salário, por força de lei, integra a base de cálculo das contribuições para todos os fins e efeitos, nos termos do artigo 28, I, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.528/97.

Número da Decisão: 9202-007.959 – Processo nº 13603.723497/2011-51

---

Tendo a admitir que a reiteração do abono em sucessivos acordos coletivos não é elemento suficiente para caracterizar sua habitualidade. No entanto, refuto, veementemente, a alegação de que foi presumida a relação do abono complementar ao terço constitucional de férias, pois assim é expressamente mencionado: “Os empregadores que entrarem em férias cujo período de gozo coincida com os meses de novembro ou dezembro de 2014, terão um abono complementar de 8% (oito por cento), aplicado somente sobre o valor do 1/3 constitucional, bem como sobre o abono pecuniário, respeitado o teto salarial”.

Quanto ao excerto do Acórdão 2301-005.410 em que defende o recorrente que o CARF adotou entendimento semelhante à sua tese, cabe ressaltar que o caso envolve o pagamento em parcela única e de valor fixo a todos os seus colaboradores, excetuados os estagiários e menores aprendizes, realizado por liberalidade do empregador, consignado em Acordo Coletivo. Efetivamente, este não é o caso em que se encontra o sujeito passivo.

Ainda menciona o Acórdão 2201-005.654, em que o CARF negou a tese da desvinculação do salário, concluindo pela impossibilidade da diferenciação do abono entre categorias de trabalhadores, o que não seria a situação do recorrente. De fato, o caso não envolve qualquer discriminação entre categorias profissionais, mas conforme amplamente debatido acima, o abono questionado, tem relação direta com a prestação laboral, tanto que incide sobre o terço constitucional.

Também argumenta o recorrente que a nova redação do § 2º do artigo 457 da CLT e inclusão da alínea “z” ao § 9º do artigo 28, da Lei 8.212/1991, dadas pela Lei nº 13.467, de 2017, lhe albergaria o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre os abonos.

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

.....

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

(...)

z) os prêmios e os abonos. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

(...)

Ocorre que a Lei da Reforma Trabalhista (Lei nº 13.467/2017) não pode ser aplicada retroativamente para afastar a incidência da contribuição previdenciária para os abonos, pois os fatos geradores (01.2015 a 12.2015) se regem pela legislação vigente na data em que se efetivaram, salvo situações excepcionalíssimas do artigo 106, do Código Tributário Nacional. Nos períodos de apuração o dispositivo suscitado não se encontrava em vigor, motivo pelo qual, ainda que se possa argumentar que representasse a posição jurisprudencial majoritária, este CARF não pode afastar norma vigente que adota a desvinculação do abono ao salário como elemento imprescindível para concluir pela não incidência da contribuição previdenciária, nos termos do artigo 98 do RICARF.

#### **DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

O crédito tributário discutido neste tópico se refere a contribuição previdenciária lançada de ofício sobre os valores pagos a título de PLR, considerados como salário de

contribuição pela autoridade fiscal. A contribuição apurada em valores originais totalizou R\$ 988.733,51 (novecentos e oitenta e oito mil, setecentos e trinta e três reais, e cinquenta e um centavos). Considerando exonerado o crédito tributário até o Período de Apuração 06/2015 (inclusive) em razão do reconhecimento da decadência pelo julgador originário, resta em discussão no processo administrativo o crédito remanescente original de R\$ 36.642,98 (trinta e seis mil, seiscentos e quarenta e dois reais, e noventa e oito centavos).

A autoridade fiscal concluiu pela incidência da contribuição previdenciária pagas a título de PLR e sua antecipação, por entender que relativamente aos estabelecimentos localizados no Estado de Minas Gerais, em que não consta prova de arquivamento do Plano do Sindicato, o instrumento não cumpriu o critério necessário de oferecer aos colaboradores o conhecimento dos critérios de aferição, previamente ao período de apuração do PLR, assinados quando já em curso o prazo de avaliação. Aduz também a ausência de regras claras e objetivas quanto ao pactuado com os empregados mensalistas e administrativos, que remetem sua avaliação ao programa de performance (EMS) e sua banda salarial.

Em relação aos estabelecimentos sediados no Estado de São Paulo, verificou-se o arquivamento dos Acordos Coletivos no Sindicato posteriormente ao encerramento de sua vigência, comprometendo o conhecimento prévio dos critérios de avaliação. Repetem-se nestes estabelecimentos regras genéricas de avaliação remetidas a performance individual do empregado (EMS) e banda salarial.

Com fundamento nestes fatos, concluiu a autoridade lançadora o não atendimento das determinações legais contidas na Lei nº 10.101/2000, motivo pelo qual os pagamentos realizados aos colaboradores a título de PLR foi considerado como salário de contribuição, sujeitando-se a contribuição previdenciário e seus reflexos no RAT/GILRAT e para outras entidades ou fundos, considerado o índice de desoneração.

O órgão julgador, após afastar o crédito tributário decadente, ratificou as alegações da fiscalização, mantendo o crédito tributário relativo ao PLR pago a partir do período de apuração 07/2015 (inclusive).

Por sua vez, o recorrente rechaça as conclusões do Acórdão nº 105-001.815, da 6ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Salvador, argumentando que a contribuição previdenciária a que faz menção o artigo 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal e o artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, apenas pode incidir sobre os serviços prestados, pelo tempo à disposição do empregador ou por disposição legal; questiona a menção à ausência de eleição dos representantes dos trabalhadores, bem como a assinatura do Acordo durante a vigência do período de apuração e da ausência de regras claras e objetivas dos critérios de aferição, notadamente, a menção a avaliação por meio do programa EMS. Anexa uma série de precedentes que vão de encontro com a tese defendida quanto a regularidade do PLR.

Inicialmente, cabe ressaltar que os precedentes mencionados não se constituem em normas complementares, em razão da ausência de lei que lhe atribua essa eficácia normativa, nos

termos do artigo 100 do Código Tributário Nacional. Também é preciso mencionar que tais decisões proferidas pelos órgãos coletivos de jurisdição administrativa não podem prescindir da análise do caso concreto em que tais supostos fatos geradores ocorreram.

Não tem qualquer fundamento a alegação inicial do recorrente de que a exação questionada somente poderia ter como objeto a prestação laboral dos seus colaboradores, na medida em que o artigo 195, I, “a” da Constituição Federal autoriza a incidência da contribuição social aos rendimentos pagos a qualquer título, desde que decorrentes da relação de trabalho. O artigo 22, I da Lei 8.212/1991 segue esta mesma linha de raciocínio. Independente disso, a autuação fiscal concluiu pela incidência da contribuição previdenciário do PLR por entender que não estavam presentes os requisitos legais que afastariam a exação (artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991), levando a lógica conclusão de que tais verbas se prestariam para retribuir os serviços prestados.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

.....

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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.

Quanto à representatividade dos trabalhadores e a sindical dos Acordos, tenho que a menção genérica da autoridade lançadora quanto a ausência de eleição do representante dos trabalhadores foi utilizada como elemento para reforçar a acusação fiscal. No entanto, esta questão não teve a relevância que pretende o recorrente, na medida em que o artigo 2º, I, da Lei nº 10.101/2000 apenas exige comissão paritária e representante sindical para a validade do acordo. O que é fundamental, e não foi rechaçado pelo recorrente, é a falta de comprovação do

arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores, quanto aos Acordos realizados com os colaboradores do município de Contagem (MG).

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

(...)

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Mas de todas as faltas apontadas pela fiscalização, a mais relevante para a acusação fiscal diz respeito a realização do Acordo, quando já decorrido significativo tempo desde o início de seu período aquisitivo. De fato, na data em que ocorrido os fatos geradores, a Lei nº 10.101/2000 não estabelecia a antecedência necessária para a pactuação do PLR, o que pode resultar, a depender do caso concreto, que se venha a admitir a assinatura do instrumento durante o período de apuração do direito, motivo pelo qual o recorrente conseguiu pinçar um acórdão neste sentido. Inobstante isso, esta não é a regra ordinária, pacificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). ASSINATURA DO ACORDO APÓS INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Número da decisão: 9202-010.620 – Processo 16327.721115/2017-45

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida a título de Participação nos Lucros ou Resultados, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente ao exercício a que se referem, já que devem constituir-se em incentivo à produtividade. As regras estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Número da decisão: 9202-010.171 – Processo nº 19515.720118/2016-51

O Plano para o período de 01.01.2014 a 31.12.2004 para os colaboradores de Contagem foi assinado em 03.07.2014, prevendo a antecipação do pagamento em 11.07.2014 para os Horistas e/ou Operacionais, com o pagamento do resultado em 31.01.2015 (Horistas e/ou Operacionais) e 31.03.2015 (Mensalistas). Para o período de 01.01.2015 a 31.12.2015 para este mesmo município, o pacto foi assinado em 15.06.2015, prevendo a antecipação do pagamento em 01.07.2015 para os Horistas e/ou Operacionais, com o pagamento do resultado em 31.01.2016 (Horistas e/ou Operacionais) e 31.03.2016 (Mensalistas).

O Plano para o período de 01.01.2014 a 31.12.2004 para os colaboradores de São Paulo foi assinado em 18.09.2014, prevendo o pagamento do resultado em 31.03.2015 e para os demissionários a partir de 30.04.2015. Para o período de 01.01.2015 a 31.12.2015 para este mesmo município, o pacto foi assinado em 03.08.2015, prevendo o pagamento do resultado em 31.03.2016 e para os demissionários a partir de 29.04.2016.

Verifica-se que inobstante a pactuação ter sido assinada anteriormente ao pagamento das antecipações e do seu resultado, no momento da assinatura destes acordos, já era conhecida a parcela das metas adimplidas até esta data, afrontando preceitos genéricos vigentes na ocorrência do fato gerador, que determina a prévia pactuação das metas conforme artigo 2º, § 1º, II, 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:

(...)

§ 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.

Ainda que se possa argumentar que os Planos dos anos calendários de 2014 e 2015 para os estabelecimentos de Contagem e São Paulo sejam muitíssimos semelhantes, o que poderia denotar a continuidade destes planos ao longo dos anos, não me arvorar ao subjetivismo inerente a esta conclusão, diante da exigível literalidade e restritividade para se interpretar a norma que concede o benefício da não incidência da contribuição social sobre o PLR.

Em recente alteração legislativa, a Lei nº 14.020/2020 incluiu o § 7º ao artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, em que se consideram previamente estabelecidas as regras fixadas em instrumento assinado anteriormente ao pagamento da antecipação ou com antecedência de 90

(noventa) da parcela única ou da parcela final, caso haja pagamento da antecipação. Não há dúvida que o intento do legislador foi abrandar as regras existentes e aplicáveis anteriormente a sua vigência. Inobstante isso, não reconheço seu caráter interpretativo a fim de que se possa cogitar a retroação da norma.

Os planos de participação nos lucros e resultados tem por objetivo o prévio ajuste entre empregados e empregador, visando estimular os primeiros a contribuir para o atingimento de metas corporativas, desvirtuando o instituto se tais metas já se encontrarem parcialmente cumpridas por ocasião da assinatura do ajuste. Logo, se o pagamento do PLR se deu independentemente do esforço adicional dos trabalhadores, caracterizado estará o salário de contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2007 a 31/05/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas previamente ao período de aferição. Regras e/ou metas estabelecidas no decorrer do período de aferição não estimulam esforço adicional.

Acórdão 9202-005.718 – Processo 10680.721282/2010-12

Quanto a existência de critérios de aferição individuais, ainda que remetidos a metodologia apartada (Programa EMS), e diferenciados segundo a faixa salarial dos colaboradores elegíveis, este CARF vem majoritariamente adotando entendimento em admitir a possibilidade de múltiplos programas de participação nos lucros e resultados, afastando qualquer argumento quanto ao tratamento diferenciado dado aos seus colaboradores.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva. Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução da isenção.

Número da decisão: 9202-007.012 – Processo nº 10510.003833/2009-72

Logo, aprioristicamente, não há qualquer vedação a que o instrumento do PLR remeta os critérios de aferição ao programa interno de avaliação de performance. Os instrumentos que constam das fls. 437 a 465 permite aos trabalhadores o conhecimento prévio do potencial financeiro do programa e as metas que deverão ser buscadas. Além disso, considerando inexistir vedação para pactuação individual, desde que o instrumento conte com a participação de representante sindical, não visualizo qualquer impedimento para que o instrumento preveja tratamento diferenciado entre seus colaboradores, segundo a estrutura hierárquica do recorrente.

A alegada subjetividade dos critérios de aferição apontado na acusação fiscal deve ser demonstrada e não apenas presumida, em razão do Acordo remeter os critérios de aferição a programa de avaliação de desempenho individual (EMS). No entanto, a autoridade lançadora não se desincumbiu de demonstrá-la, que, de forma alguma afasta a existência das demais irregularidades apontadas, notadamente a ausência de prévia pactuação e de arquivamento na entidade sindical, relativamente aos colaboradores de Minas Gerais.

Assim sendo, em razão da pactuação realizada durante o período de aferição não se caracterizar o estímulo buscado pelos Programas de Participação nos Lucros e Resultados, a exigência deve ser mantida.

### **CONCLUSÃO**

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento para exonerar o crédito tributário referente a Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GILRAT), para o estabelecimento de CNPJ 33.482.241/0039-46, exceto às reflexas relativas as demais infrações.

*Assinado Digitalmente*

**Marcelo Valverde Ferreira da Silva**