



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



<b>PROCESSO</b>	<b>19515.720948/2019-21</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-002.825 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL, COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL, COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. PORTARIA MF Nº 2 DE 2023. SÚMULA CARF Nº 103. NÃO CONHECIMENTO.

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

O atendimento aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, a presença dos requisitos do art. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/1972 e a observância do contraditório e do amplo direito de defesa do contribuinte afastam a hipótese de nulidade do lançamento.

ÔNUS DA PROVA. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

O ônus da prova é uma consequência do ônus de afirmar e, portanto, cabe a quem alega. O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

GRATIFICAÇÃO. HABITUALIDADE. INCIDÊNCIA

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

No caso, há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus trabalhadores, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF.

A Lei nº 10.101, de 2000, ao dispor sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, preceitua que nos instrumentos de negociação devem constar regras claras e objetivas, inclusive mecanismos de aferição, relativos ao cumprimento do acordado.

A incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores creditados a título de PLR é devida quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS. PRÉVIO CONHECIMENTO DOS BENEFICIÁRIOS.**

As regras claras e objetivas referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do instrumento de negociação, como se dará a apuração dos resultados objetivados pelo programa. A complementação de metas e resultados individuais conforme avaliação de desempenho em documentos internos da empresa não comprometem o que foi acordado pelas partes, desde que exista a previsão da complementação no acordo.

**GILRAT. PERCENTUAL. EMPRESA COM VÁRIOS ESTABELECIMENTOS. APURAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE POR CNPJ.**

A alíquota de contribuição para o SAT/GILRAT, com a aplicação do índice FAP, no caso de empresa com mais de um estabelecimento e mais de uma atividade, é aferida pelo grau de risco da atividade preponderante em cada estabelecimento da empresa, consoante entendimento pacífico dos tribunais, já observado pela administração tributária.

**SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. SOLIDARIEDADE. INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.**

O artigo 135, III, do CTN responsabiliza os administradores por atos por eles praticados em excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Para que se possa ter como caracterizada tal hipótese é imprescindível que a autoridade lançadora individualize a conduta praticada por cada administrador. Ausente tal identificação, por descrição insuficiente no auto de infração, é de ser excluída a responsabilidade.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF Nº 28.**

Não compete ao CARF manifestar-se sobre controvérsias atinentes ao Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais - inteligência da Súmula CARF nº 28.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do Recurso de Ofício em razão do valor de alçada; e quanto ao recurso voluntário, rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento para excluir da base de cálculo das contribuições (i) os pagamentos realizados a título de PLR; (ii) os lançamentos referentes às diferenças de GILRAT apuradas; (iii) e ainda, excluir a responsabilidade solidária imputada aos diretores.

*documento assinado digitalmente*

**Antônio Savio Nastureles** - Presidente

*documento assinado digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa** - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa, Wesley Rocha e Antônio Sávio Nastureles (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3930/4007) interposto por COMPANHIA BRASILEIRA DE ALUMÍNIO e pelos diretores RICARDO RODRIGUES DE CARVALHO, VICTOR AUGUSTO LAUDANO BREGUNCCI, LUIS JORGE PINHEIRO LEAL NUNES, ARLENE VASCONCELOS HEIDERICH DOMINGUES, TITO BOTELHO MARTINS JUNIOR, MARIO ANTONIO BERTONCINI contra o Acórdão nº. 04-51.982 (e-fls. 3844/3886), proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande, que julgou parcialmente procedente a Impugnação, reduzindo a multa de ofício de 150% para 75%.

O Acórdão está também sujeito ao reexame necessário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por aplicação do disposto no artigo 1º, § 2º, da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, em face da exoneração de crédito tributário em valor superior a R\$ 2.500.000,00, conforme destacado pela decisão de piso, que foi alterada pela Portaria MF nº 02/2023.

Em sua origem, trata-se de dois Autos de Infração lavrados para os lançamentos das contribuições previdenciárias da empresa e do empregador (e-fls. 1555/1589): contribuição risco ambiental (GILRAT de empregados não oferecido à tributação), contribuição patronal

empresa/empregador, acrescidos de juros e multa de ofício qualificada, e contribuições para outras entidades e fundos (e-fls. 1590/1631).

De acordo com o Relatório Fiscal (e-fls. 1632/1676), os lançamentos foram assim descritos:

1.1 Empregados:

a) Contribuições previdenciárias referentes à parte da empresa e as relativas ao financiamento dos benefícios concedidos em função do grau de incidência laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho sobre Participação nos Resultados em desacordo com a Lei 10.101/2000 e sobre pagamento de Gratificação Especial em várias parcelas;

b) Diferenças de contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) sobre a remuneração mensal declarada em GFIP;

c) As contribuições destinadas a outras entidades e fundos, também denominadas de terceiros, sobre os fatos geradores do subitem a.

1.2 Contribuintes individuais:

a) Contribuições previdenciárias referentes à parte da empresa sobre remuneração a prestadores de serviço.

De acordo com o Relatório Fiscal, as infrações identificadas foram as seguintes:

- **Pagamento a contribuintes individuais:** a CBA teria remunerado contribuintes individuais nas competências Janeiro, Fevereiro, Junho, Setembro a Novembro de 2015, nos estabelecimentos 0001-73 e 0003-35 sem inclusão na GFIP;
- **Remuneração a segurados empregados não oferecidos à tributação:** (i) **gratificação especial**, que não se trata de gratificação ajustada, não existindo previsão nas Convenções de Trabalho de todas as categorias, e (ii) **Pagamento de Participação nos Resultados (PPR)** sem observância dos requisitos previstos na Lei nº. 10.101/2000.
- **Diferenças de Seguro contra Acidentes de Trabalho (SAT)** decorrentes da utilização de índice FAP (Fator Acidentário de Prevenção) menor que o divulgado pelo Ministério da Previdência Social (0,99 ao invés de 1,0812), relativamente ao ano de 2015.

Foram indicados como responsáveis solidários os diretores estatutários da empresa: Ricardo Rodrigues de Carvalho, Victor Augusto Laudano Breguncci, Luis Jorge Pinheiro Leal Nunes, Arlene Vasconcelos Heiderich Domingues, Tito Botelho Martins Junior, Mario Antonio Bertoncini, com fundamento no art. 135, inciso III do CTN (e-fls. 1672).

A empresa e os responsáveis passivos solidários foram cientificados dos Autos de Infração (e-fls. 1823/1845, 1855/1860). Os sujeitos passivos por solidariedade Rodrigo Ramos de Arruda Campos (e-fls. 1887/1905), Arlene Vasconcelos Heiderich Domingues (e-fls. 1865/1884), Mario Antonio Bertoncini (e-fls. 1887/1905), Ricardo Rodrigues de Carvalho (e-fls. 1911/1930), Tito Botelho Martins Junior (e-fls. 1936/1967) e Luis Jorge Pinheiro Leal Nunes (e-fls. 3822/3827), apresentaram Recursos Administrativos questionando o Termo de Arrolamento de Bens e a inclusão de seus nomes como responsáveis solidários sem a indicação do ato praticado com infração à lei ou com excesso de poderes capaz de justificar a responsabilidade tributária solidária.

A CBA e os sujeitos passivos solidários apresentaram Impugnação (e-fls. 1971/2042), juntando, ainda, documentos comprobatórios (e-fls. 2043/3802), cujos argumentos podem ser assim sintetizados:

- Nulidade dos autos de infração;
- Os recorrentes sustentam que os pagamentos realizados aos contribuintes individuais teriam sido efetivados em competências posteriores e informam que apresentarão os comprovantes de pagamento posteriormente;
- Sustentam que autuação ainda teria deixado de cumprir os requisitos do artigo 142, do CTN, eis que não determinou corretamente nos discriminativos do débito as bases de cálculo e alíquota aplicadas;
- No que diz respeito aos lançamentos realizados a título de pagamento de gratificação especial, argumentam que os autos de infração seriam nulos porque não estabeleceu com clareza e precisão os fatos geradores que entendeu existentes, pois, como visto acima relatou genericamente a existência de supostas irregularidades em pagamentos feitos a 884 pessoas (915 - 31), mas levantou crédito relativo a apenas 2 empregados, o que torna confusa a autuação e prejudica o direito de defesa da impugnante;
- Defendem que o pagamento da PLR teria sido feito em conformidade com a legislação;
- Alegam que o lançamento referente ao FAP deveria ter sido promovido por estabelecimento, de modo que, ao considerar um único FAP para toda a empresa, os autos de infração seriam nulos;
- Sustentam a ilegalidade da multa de 150% aplicada;
- Com relação à sujeição passiva solidária, defendem que não se justifica a imputação da responsabilidade aos 6 diretores estatutários sem a comprovação da conduta praticada por eles no intuito deliberado de sonegar informações e contribuições;

- Alegam que é descabida a Representação Fiscal para fins penais e pede o seu sobrestamento.

Em 19/02/2020, como antecipado, foi proferido o Acórdão nº. 04-51.982 (e-fls. 3844/3886), que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE.

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

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

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

SUJEIÇÃO PASSIVA. CIÊNCIA DOS COBRIGADOS.

Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

COMUNICAÇÃO PROCESSUAL.

A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

Não há nulidade quando não se configurar prejuízo à defesa ou lesão ao interesse público.

DILAÇÃO PROBATÓRIA.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção apenas das hipóteses do § 4º, do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972.

GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

Somente não há incidência de contribuição previdenciária no caso de gratificação, em abono único, previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, desvinculado do salário e pago sem habitualidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimento formal e participação efetiva dos trabalhadores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação, integra o salário de contribuição, para efeito de cálculo das contribuições previdenciárias.

**FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP.**

A contribuição a cargo da empresa destinada à Seguridade Social para o financiamento do SAT, poderá ser majorada ou reduzida em função da aplicação do Fator Acidentário de Prevenção.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.**

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil formalizará representação fiscal para fins penais em autos separados, protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, sempre que, no curso de procedimento de fiscalização resulte lavratura de auto de infração relativo a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

**MULTA QUALIFICADA. DOLO NÃO CONFIGURADO.**

Somente cabe a majoração da multa em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo.

São circunstâncias qualificativas a sonegação, a fraude e o conluio.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

As intimações foram expedidas para cientificação dos sujeitos passivos do resultado do julgamento (e-fls. 3900/3906), tendo sido recebidas nas datas abaixo identificadas:

Sujeito Passivo	Formato	Data	e-fls.
CBA	Portal e-cac	10/03/2020	3919
VICTOR AUGUSTO LAUDANO BREGUNCCI	Edital	02/04/2020	3925
LUIS JORGE PINHEIRO LEAL NUNES	AR	12/03/2020	4012
MARIO ANTONIO BERTONCINI	AR	15/03/2020	3927
TITO BOTELHO MARTINS JUNIOR	AR	12/03/2020	3921
RICARDO RODRIGUES DE CARVALHO	AR	12/03/2020	3922

ARLENE VASCONCELOS  
HEIDERICH DOMINGUES AR 13/03/2020 3926

Em 02/04/2020, o Recurso Voluntário (e-fls. 3930/4007) foi interposto pela empresa recorrente – CBA e pelos responsáveis solidários, reiterando as alegações trazidas em sede de Impugnação.

Os recorrentes apresentaram petição (e-fls. 4015/4019) noticiando a publicação da Lei nº. 14.020/2020, que promoveu alterações na Lei nº. 10.101/2000 na forma da fixação das regras e metas do plano de PLR. Os recorrentes requereram a aplicação dos dispositivos alterados ao caso em tela, considerando o art. 106 do CTN, entendendo que as leis interpretativas devem ser aplicadas para os fatos pretéritos.

Os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, Relatora.

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verificou do Acórdão recorrido, com a redução da multa de 150% para 75%, restou a ser cobrada uma penalidade no valor de **R\$ 9.223.872,56**, conforme guia DARF emitida logo após o julgamento da Impugnação (e-fls. 3907/3917). Considerando que apenas ocorreu a redução da penalidade à metade, entende-se que a exoneração correspondeu ao mesmo valor.

Nos termos do Decreto nº 70.235/1972, art. 34, inc. I, e da Portaria MF nº 02/2023, cabe recurso de ofício (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre e quando exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

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

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

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

Assim, em atenção à previsão dos dispositivos retro mencionados e em convergência com a Súmula CARF nº 103<sup>1</sup> para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, verifica-se que o Acórdão recorrido promoveu a exoneração inferior ao atual limite de alçada, logo, não deve ser conhecido o recurso de ofício.

## 2. Preliminar: Nulidade dos Autos de Infração

Os recorrentes sustentam em seu Recurso Voluntário, assim como apresentado na Impugnação, que os lançamentos seriam nulos em razão de:

- a) **Terem sido comprovados os valores pagos a contribuintes individuais, que não teriam sido informados em GFIP:** no comparativo de recibos (RPAs) apresentados com as GFIPs, teria sido verificada uma diferença de R\$ 145.288,63 (base de cálculo), relativos aos segurados Antônio Carlos Soares Campos (arqueação de navio); Francisco Carlos Pereira Silva (arqueação de navio); José Eduardo de Abreu Lopes (medição de navio); Luiz Cláudio de Aquino Barroso Pereira (assistente técnico área com. ext. navio) e Hamilton Gomes Ventura (parecer técnico). Em sua Impugnação, os recorrentes alegaram que os pagamentos teriam sido realizados posteriormente e informados, contudo, apenas apresentaram os comprovantes dos pagamentos realizados para Luiz Claudio de Aquino Barroso Pereira (assistente técnico área com. ext. navio), alegando que seriam levantados os demais comprovantes relativos aos demais contribuintes individuais. Alegam que a decisão teria se esquivado da análise dos comprovantes. Sustentam, ainda, que o lançamento seria nulo também por não ter determinado corretamente nos discriminativos do débito as bases de cálculo e alíquota aplicadas, elementos indispensáveis para o lançamento.
- b) **Gratificações Especiais:** os recorrentes sustentam que o lançamento seria nulo pois deixou de cumprir os requisitos do artigo 142, do CTN, eis que não estabeleceu com clareza e precisão os fatos geradores que entendeu existentes, pois, como visto acima relatou genericamente a existência de supostas irregularidades em pagamentos feitos a 884 pessoas (915 - 31), mas levantou crédito relativo a apenas 2 empregados, o que torna confusa a autuação e prejudica o direito de defesa dos recorrentes. Sustentam, ainda, que o lançamento tratou a verba paga de gratificação especial e promoveu a autuação em razão da suposta habitualidade do pagamento. A decisão de piso, por sua vez, teria inovado o fundamento ao equiparar a gratificação especial a abono,

---

<sup>1</sup> Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

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

mas sem ter previsão em avença coletiva (fato sequer alegado no relatório fiscal).

- c) **Pagamentos PLR:** os recorrentes defendem que os lançamentos realizados a este título seriam nulos, pois a PLR paga estaria de acordo com a Lei nº. 10.101/2000;
- d) **Lançamento da contribuição ao SAT, com FAP, para toda a empresa:** a recorrente alega que o lançamento seria nulo por não ter considerado os estabelecimentos autônomos da empresa, com CNPJ próprio, aplicando o mesmo índice FAP para toda a empresa.

O lançamento tributário nos termos do art. 142<sup>2</sup> do CTN, como ato administrativo decorrente de uma atividade vinculada da administração fiscal, deve se pautar pela estrita observância da legislação de regência, e tem por objetivo verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, bem como demonstrar o cálculo do montante de tributo devido, identificando o sujeito passivo e aplicando a penalidade quando cabível. Os artigos 10 e 11 do Decreto nº. 70.235/72 também apresentam os requisitos necessários do Auto de Infração. *Verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà 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. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

---

<sup>2</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

A nulidade do lançamento, por sua vez, deverá ser reconhecida quando for verificada a inobservância da legislação ou a falta de qualquer dos requisitos constitutivos, visto que estes vícios levam ao cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 59 do CTN:

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.**

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Medida Provisória nº 367, de 1993)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifos acrescidos)

Da simples leitura dos Autos de Infração e do Relatório Fiscal, verificam-se todos os requisitos previstos legalmente para conferir legitimidade ao lançamento. Os fundamentos legais estão mencionados, os valores lançados foram devidamente apresentados nas Planilhas de cálculo anexas aos Relatório Fiscal, sem deixar dúvidas sobre os valores lançados, bases de cálculo e alíquotas. Os lançamentos foram justificados no Relatório Fiscal. Entendo que nenhum dos vícios apontados, por mais confusa que seja a análise realizada no Relatório Fiscal, tenha comprometido o direito de defesa da recorrente, ao ponto de justificar a anulação dos lançamentos.

Ademais, os argumentos relacionados ao pagamento dos contribuintes individuais, aos pagamentos promovidos a título de PLR e o lançamento realizado a título de diferença apurada de GILRAT são argumentos de mérito e serão assim analisados.

Dessa forma, entendo que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente,

sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Diante do exposto, rejeito as preliminares de nulidade do lançamento.

### **3. Mérito:**

#### **3.1. Infração 1: Contribuintes Individuais não declarados em GFIP**

A fiscalização apurou um total de R\$ 145.288,63 (base de cálculo), de valores em recebidos de pagamento (RPAs) que não teriam sido declarados em GFIP, conforme “Planilha Analítica de lançamentos de contribuintes individuais não declarados em GFIP” (e-fl. 1817). O valor original das contribuições devidas (cota patronal) seria de R\$ 29.057,73, e seriam relativos aos seguintes segurados: Antônio Carlos Soares Campos (arqueação de navio); Francisco Carlos Pereira Silva (arqueação de navio); José Eduardo de Abreu Lopes (medição de navio); Luiz Cláudio de Aquino Barroso Pereira (assistente técnico área com. ext. navio) e Hamilton Gomes Ventura (parecer técnico).

Em sua defesa, os recorrentes trouxeram a informação relativa a pagamento de Luiz Cláudio de Aquino Barroso Pereira (assistente técnico área com. ext. navio), no mesmo valor R\$ 18.454,44, declarada em GFIP em outro ano (09/11/2017) e pediram para que fosse possibilitada a juntada de documentos comprobatórios dos pagamentos dos demais contribuintes individuais posteriormente. Este mesmo pedido é feito no Recurso Voluntário. Contudo, nada mais foi apresentado aos autos sobre este lançamento.

No presente caso, os ônus probatórios eram dos recorrentes, que não se desincumbiram de comprovar que os pagamentos formalizados e nos referidos RPAs teriam sido declarados em GFIP. O pagamento declarado na GFIP para Luiz Cláudio de Aquino Barroso Pereira (assistente técnico área com. ext. navio), no valor de R\$ 18.454,44, apesar de se tratar da mesma pessoa e do mesmo valor, pode se referir a outro recibo de pagamento de outro ano, pois nada impede que o contribuinte individual tenha continuado a prestar serviços para a empresa recorrente e recebido valores em momentos posteriores.

Para obter êxito em sua tentativa de afastar a validade dos procedimentos adotados pela fiscalização, caberia aos recorrentes rebater pontualmente cada um dos fatos geradores relacionados na tabela de lançamentos apresentados pela fiscalização, juntando as GFIPs em que foram declarados os pagamentos realizados, com a vinculação aos RPAs e os comprovantes de transmissão das declarações, pois a mera alegação ampla e genérica de que os valores teriam sido declarados em outros anos, por si só, não traz aos autos nenhum argumento ou prova capaz de descaracterizar o trabalho efetuado pela fiscalização.

Dessa forma, entendo que persistem os créditos lavrados, relativos aos pagamentos realizados aos contribuintes individuais.

#### **3.2. Infração 2: Pagamentos feitos a título de gratificação especial**

Conforme identificado pela fiscalização, foram pagas “gratificações especiais” para dois funcionários, em caráter habitual (11 meses consecutivos), razão pela qual, deveriam os valores ser considerados no salário de contribuição. Foram objeto de lançamento, apenas as gratificações especiais pagas a Alexandre de Almeida Silva e Júlio César Elias Soares, no valor mensal de R\$ 1.270,00, no período compreendido de 02/2015 a 12/2015.

A fiscalização questionou a recorrente sobre as “gratificações especiais” pagas e sobre outras gratificações no TIF nº. 06 (1471/1472), senão, vejamos:

Informar para cada rubrica listada, a justificativa para pagamento, e se houve acordo expresso (apresentar modelo) ou tácito: Gratificação (cód2063 Folha) Gratif Liberalidade (1939), Gratif Especial (cód1937) - De 01/01/2015 até 31/12/2015.

A resposta da recorrente foi a seguinte:

Em relação aos códigos nºs 1937 e 1939, estes foram utilizados para efetuar o pagamento de gratificações eventuais, de natureza indenizatória, tais como empregados desligados, com muito tempo de empresa e em decorrência de encerramento das atividades da Metalúrgica Atlas, empresa incorporada posteriormente pela CBA.

Além da natureza indenizatória, tais indenizações foram feitas de forma inesperada, sem habitualidade e totalmente desvinculadas de qualquer contrapartida dos empregados. Por esta razão, não sofreram a incidência de contribuição previdenciária, a teor do art. 28, § 9º, alínea ‘e’, item 7, da Lei nº 8.212/91. (e-fls. 1474/1475)

A fiscalização não requereu qualquer outro esclarecimento ou documentos comprobatórios e justificou o lançamento da seguinte forma no Relatório Fiscal (e-fls. 1635):

## 1 – GRATIFICAÇÃO

### 1.1 Conceito

A Gratificação vincula-se a fator objetivo externo, que independe da vontade do empregado, constituindo-se em pagamento não ajustado, e em agradecimento ou reconhecimento pelo serviço prestado ou como recompensa pelo tempo de serviço na empresa, uma liberalidade eventual.

Para o ganho eventual não se incorporar ao salário-de-contribuição, deve haver expressa desvinculação em lei.

A gratificação ajustada é verba de natureza salarial e compõe o salário-de-contribuição. O ajuste pode ser expresso ou tácito.

A Súmula nº 207 do STF esclarece que a simples habitualidade caracteriza o ajuste tácito. Ajuste tácito, entende-se aquele que não está dito ou expresso, está subentendido, implícito, não expresso de modo formal, que busca ocultar algo.

Não havendo ajuste expresso, mas pagamento reiterado, deve-se ponderar a habitualidade dos pagamentos como meio de se comprovar o ajuste tácito.

As regras e a periodicidade do pagamento da gratificação ficarão a critério do empregador ou conforme cláusula estabelecida em documento coletivo.

A gratificação também pode ser ajustada, tendo como origem a própria lei ou o documento coletivo sindical, obrigando, nesse caso, o empregador ao seu pagamento.

(...)

Analisada a resposta do contribuinte, verificou-se que do total de 915 empregados que receberam as Gratificações Especial e por Liberalidade, somente 31 foram demitidos, a maioria efetivamente era antigo de empresa e recebeu somente em 1 parcela;

Dos demais não demitidos, e que receberam maior número de parcelas destacam-se:

ALEXANDRE ALMEIDA SILVA que recebeu Gratificação Especial em 11 parcelas (fevereiro a dezembro) JULIO CESAR ELIAS SOARES que recebeu Gratificação Especial em 11 parcelas (fevereiro a dezembro)

#### 1.2.2 Contabilização da Gratificação

Os lançamentos encontram-se na Conta Grupo SALÁRIOS E ADICIONAIS – 421102 Conta 0033102040 – GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS

#### 1.2.3 Apuração do Crédito

Apura-se o crédito nas competências Fevereiro a Dezembro de 2015, conforme PLANILHA DE PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÕES anexa.

A empresa defendeu-se em Impugnação reiterando a afirmação de que os valores pagos a Alexandre de Almeida Silva e Júlio César Elias Soares teriam resultado de “*Gratificação Especial*”, *sem ajuste prévio em Convenção ou Acordo Coletivo, justificando tratar-se de gratificações eventuais, de natureza indenizatória, em decorrência de encerramento de atividades da Metalúrgica Atlas, empresa incorporada posteriormente pela CBA. Segundo a fiscalização, do total de 915 empregados que receberam a Gratificação Especial, somente 31 teriam sido demitidos, os quais receberam o valor em uma única parcela. Os demais empregados, não demitidos, teriam recebido a Gratificação Especial em várias parcelas, destacando-se 2 casos em que teriam recebido em 11 parcelas (Alexandre Almeida Silva e Júlio Cesar Elias Soares).*

A decisão de piso entendeu que a referida gratificação seria, em verdade, um abono, e de acordo com o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2114 /2011 e o Ato Declaratório nº 16 /2011 da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, de 20 de dezembro de 2011, os abonos apenas deixariam de integrar o salário de contribuição, se atendessem aos seguintes requisitos cumulativos: 1) previsão em Convenção Coletiva de Trabalho; 2) desvinculação do salário; 3) pagamento em cota única sem habitualidade.

Vê-se, portanto, que a fiscalização, lançou os valores pagos aos dois funcionários a título de gratificação, em razão de ter entendido que não se tratava de ganho eventual, reconhecendo a habitualidade do pagamento (11 meses).

Pois bem.

A abrangência do conceito folha de salários, base de cálculo das contribuições previdenciárias, já foi objeto de análise do Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento do RE nº. 565.160/SC (Tema 20), que, em sede de repercussão geral entendeu que *a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional 20/1998*.

O STF, interpretando sistematicamente o art. 195<sup>3</sup>, I, “a”, com o art. 201<sup>4</sup>, § 11, da CR/88, o Supremo Tribunal Federal decidiu, com repercussão geral, que a contribuição social a cargo do empregador **incide sobre ganhos habituais do empregado**. Tendo prevalecido o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, segundo o qual:

Então, cabe proceder à interpretação sistemática dos diversos preceitos da Constituição Federal. Se, de um lado, o artigo 195, inciso I, nela contido disciplinava, antes da Emenda nº 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado § 4º – hoje § 11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, **exigindo-se, apenas, a habitualidade**.

Conclui-se, portanto, que os ganhos habituais do empregado integram o cálculo das contribuições previdenciárias, ao passo que os ganhos não habituais não o integram. E mais, a análise deve ser efetuada caso a caso e tratar-se-ia de questão infraconstitucional, cujos contornos, portanto, são delimitados pelo Superior Tribunal de Justiça (art. 105, III, da Constituição Federal). Veja-se, nesse sentido, o seguinte trecho do voto do Ministro Luís Roberto Barroso:

---

<sup>3</sup> 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 [...];

<sup>4</sup> Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

(...)

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Dessa forma, não se busca aqui definir, individualmente, a natureza das verbas ou, mais importante se foram pagas com habitualidade ou eventualidade, e quais delas estão habilitadas ou não para compor a base de cálculo da contribuição. Isso, na esteira da jurisprudência desta Corte, é matéria de índole infraconstitucional.

Antes mesmo da tese da Repercussão Geral, o STJ já tinha entendimento firme no sentido de que as **gratificações não habituais** não integram a remuneração tributável:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE, À LUZ DA PROVA DOS AUTOS, CONCLUIU PELA HABITUALIDADE E PERIODICIDADE DO PAGAMENTO. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão monocrática que julgara recurso interposto contra decisum publicado na vigência do CPC/73.

II. Trata-se, na origem, de Ação Anulatória de Débito Fiscal, na qual se busca a anulação dos débitos fiscais apurados em NFLDs, ao argumento de que não deve incidir a contribuição previdenciária sobre a verba denominada "Prêmio por Tempo de Serviço", haja vista o seu caráter indenizatório e eventual.

III. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que, "a fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e prêmios é necessário verificar a sua habitualidade. Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atrai a incidência da contribuição previdenciária. **A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que 'as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário'. Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastado a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, 'e', 7 da Lei nº 8.212/91" (STJ, REsp 1.275.695/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/08/2015).**

IV. Concluindo o Tribunal de origem, à luz das provas dos autos, que a documentação carreada aos autos comprova que o prêmio por tempo de serviço não era eventual, pelo fato de possuir "periodicidade certa, condições previamente estabelecidas e critérios objetivos para a fixação do valor, abrangendo todos os funcionários das Empresas", a análise da argumentação da parte recorrente - no sentido de que a parcela em exame não deveria sujeitar-se à incidência da contribuição previdenciária, pelo fato de estarem ausentes a habitualidade e a periodicidade, bem como a completa ausência de certeza, no tocante aos valores devidos - demandaria o revolvimento do conjunto fático-probatório, o que é vedado, pela Súmula 7/STJ.

V. Agravo interno improvido.

(AgInt no REsp n. 977.744/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 8/6/2017, DJe de 27/6/2017.) (grifos acrescidos)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: GRATIFICAÇÕES E PRÊMIOS PAGOS DE FORMA EVENTUAL E SOB O SALÁRIO FAMÍLIA. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Cinge-se a controvérsia dos autos acerca da incidência de contribuição previdenciária sobre: gratificações, prêmios e salário família.

**2. A fim de verificar se haverá ou não incidência da contribuição previdência sob as gratificações e prêmios é necessário verificar a sua habitualidade. Havendo pagamento com habitualidade manifesto o caráter salarial, implicando ajuste tácito entre as partes, razão pela qual atrai a incidência da contribuição previdenciária.** A propósito o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que "as gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário". Por outro lado, tratando-se de prêmio ou gratificação eventual fica afastado a incidência da contribuição, conforme entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, "e", 7 da Lei nº 8.212/91.

3. A doutrina nacional aponta que a natureza jurídica do salário-família não é de salário, em que pese o nome, na medida que não é pago em decorrência da contraprestação de serviços do empregado. Trata-se, de benefício previdenciário, pago pela Previdência Social. Analisando a legislação de regência (artigo 70 da Lei 8.213/1991 e artigo 28, § 9º, "a" da Lei 8.212/1991) verifica-se que sob o salário família não incide contribuição previdência, em razão do seu caráter previdenciário, e não salarial.

4. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.275.695/ES, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/8/2015, DJe de 31/8/2015.) (grifos acrescidos)

Os julgados acima referem-se expressamente a gratificações não habituais, as quais não seriam tributáveis. E a habitualidade também foi definida pela jurisprudência (Súmula 207/STF), assim como mencionado pela fiscalização no auto de infração.

Parece inquestionável, pois, ser incabível a incidência de contribuições sobre ganhos não habituais, conclusão esta oriunda da tese de Repercussão Geral acima (de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, conforme seu Regimento Interno), bem como da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que igualmente se alinha ao julgamento da Corte Suprema. Conforme o art. 201, § 11, da Constituição, somente os ganhos habituais do empregado são incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e repercutem em benefícios, de modo que os ganhos não habituais não servem como base impositiva para a incidência fiscal.

No presente caso, depreende-se do próprio relatório fiscal que os ganhos foram pagos onze vezes em doze meses aos dois empregados (habitualmente, portanto).

Nesse contexto, vale o destaque para o Acórdão nº. 2201-004.374, que teve o Redator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira:

Portanto, as gratificações não sofrem incidência, exceto se pagas como decorrência de ajustes contratuais ou como nítido caráter contraprestacional, vez que provavelmente não seriam pagas como tempo ao dispor do empregado ou ainda no caso de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho.

[...]

**Destarte, a repetição do pagamento, a habitualidade deste é condição essencial para que verba paga a título de gratificação seja considerada remuneratória. Mister ressaltar que há habitualidade, segundo a jurisprudência e doutrina trabalhistas, quando ocorre a terceira repetição da conduta que se analisa, isto é, uma gratificação só poderá ser considerada habitual depois da constatação do terceiro pagamento num período máximo de dois anos.** (grifos acrescidos)

No mesmo sentido, vale citar as decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF/2ª Turma):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PREVIDENCIÁRIO. GRATIFICAÇÃO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre gratificação que não decorre de qualquer manifestação prévia do empregador (caráter fortuito do pagamento) e **paga em parcela única, vez ser patente o seu caráter eventual.**

(Acórdão nº. 9202-010.538, CSRF / 2ª Turma, sessão de 23/11/2022)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/11/2008

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. INCIDÊNCIA.

Não integram o salário-de-contribuição para os fins da Lei 8.212/1991 as verbas recebidas a título de **ganhos eventuais** e os abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei.

No caso, há incidência de contribuição social previdenciária sobre as importâncias recebidas a título de gratificação, posto não ser eventual e não ter sido desvinculada do salário por força de lei.

(Acórdão nº. 9202-010.636, CSRF / 2ª Turma, sessão de 22/03/2023.) (grifos acrescidos)

Ademais, a recorrente não traz qualquer elemento de prova que corrobore suas alegações de que tal gratificação era paga de forma desvinculada do salário e sem característica de retribuir o trabalho prestado ou o tempo à disposição da empresa.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

### **3.3. Infração 3: Pagamentos realizados a título de PLR**

Ao analisar os pagamentos realizados pela CBA a título de Pagamento de Participação nos Resultados (PPR), a fiscalização apontou no Relatório Fiscal (1658/1661), em resumo, o que teria motivado o lançamento com relação a esta rubrica:

- Não observância integralmente do parágrafo 1º do art. 2 da Lei 10101/2000 na medida em que não constam dos instrumentos decorrentes da negociação, 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 e periodicidade de distribuição, conforme resumido a seguir:

- Não constam dos Programas e Mensuração constantes em todos os Termos de Acordo, nos itens que englobam cargos de chefia os respectivos programas de metas e pesos;

- Não constam nos Termos de Acordo de Pagamento de Participação nos Resultados, a definição clara dos cargos abrangidos conforme sejam Técnicos e Profissionais Especializados em cargos especializados e equivalentes e que se enquadram em regras específicas do item acima.

(...)

- Não comprovação detalhada da forma de mensuração dos resultados de chefias conforme intimação;

- Não constam regras claras para pagamento proporcional conforme resultados obtidos em intervalos entre Níveis de atingimento de metas, considerando-se que em todos os Termos de Acordo de Pagamento de Participação nos Resultados o pagamento está condicionado ao pleno atingimento delas;

(...)

- Não observância de prazo de pagamento do PLR 2013 (antecipação em Julho de 2013 e apuração final em Fevereiro de 2014), incluindo pagamento inclusive em 2015 conforme documento no e-processo Documentos – Outros –Protocolo Resposta TIF 5 (págs. 1448 a 1451) e Resposta TIF 5 Acordo PPR 2013 (págs. 1458 a 1466);

Os recorrentes defendem que o pagamento foi realizado em conformidade com as regras contidas na Lei nº. 10.101/2000 e que, portanto, não deveriam ser incluídos na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A decisão de piso entendeu que o lançamento deveria ser mantido pois, apesar de ter sido comprovado o cumprimento dos requisitos formais para pagamento da PPR, na análise dos requisitos materiais concluiu-se que *o presente programa de PLR não configura um PLR lúdimo e hábil pelas seguintes razões: (i) não restou comprovado, a efetiva pactuação da condição prévia a ser alcançada para todos os funcionários (meta quantitativa) ; (ii) não resultou certificado a participação e o controle do desempenho no decorrer do período para todos os empregados (e-fls. 3879).*

Pois bem.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) é um direito dos trabalhadores e uma forma relevante de integração do capital e do trabalho e incentivo à produtividade. O inciso XI, do artigo 7º, da CR/88 determinou a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração. Contudo, trata-se de norma de eficácia limitada, de modo que depende de lei ordinária para ter eficácia plena. O Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF<sup>5</sup>), confirmou o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação dispositivo constitucional, o que se deu com o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor.

Tal previsão também consta da Lei n.º. 8.212/91, que, seguindo os ditames constitucionais retirou do salário de contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias, *a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica* (§9º do art. 22 da Lei n.º. 8.212/91).

Portanto, para que os valores pagos a título de PLR sejam excluídos do salário de contribuição, devem ser pagos de acordo com as determinações da Lei n.º. 10.101/2000.

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria. No caso dos autos, os acordos se deram por meio da comissão paritária (Lei 10.101, art. 2.º, I, redação dada pela Lei n.º 12.832, de 2013, com efeitos a partir de 1.º de janeiro de 2013.)

Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa ter um cunho coletivo e ser possível de consulta pelos empregados, de modo que o instrumento de acordo celebrado **deve** ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, art. 2º, § 2º). No presente caso, tal formalidade também foi cumprida.

Conforme dispõe a Lei 10.101, art. 2º, § 1º, no plano acordado deverão constar *regras claras e objetivas* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR) e das

<sup>5</sup> Tese Tema 344: Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."

regras adjetivas (o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os *mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, *a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e *não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Em regras gerais, estes eram os requisitos da Lei nº. 10.101/2000, na data dos fatos.

Conforme antecipado, entendeu a fiscalização que os valores de PLR pagos pela recorrente estariam em desacordo com a lei, de modo que deveriam ser tributados. A análise dos vícios apontados pela fiscalização e dos argumentos e comprovações apresentadas pela recorrente será feita a seguir.

### **3.3.1. Regras Claras e Objetivas e mecanismos de aferição para os ‘Cargos de Chefia’**

Conforme relatado, a fiscalização iniciou suas conclusões criticando as regras previstas para o pagamento da PLR aos ‘Cargos de Chefia’<sup>6</sup>, alegando suposta não observância do art. 2, §1º, da Lei 10.101/2000, pois: (i) não constariam dos Programas, nos itens que englobam tais cargos de chefia, as respectivas metas e pesos; (ii) não constariam nos Termos de Acordo de Pagamento de Participação nos Resultados a definição clara dos cargos abrangidos conforme sejam Técnicos e Profissionais Especializados; (iii) não haveria comprovação detalhada da forma de mensuração dos resultados dos cargos de chefia.

A decisão de piso, por sua vez, manteve a autuação pelos seus próprios fundamentos, sem se aprofundar na análise dos planos.

A empresa esclareceu o seguinte:

- 1) Todas as metas negociadas, aprovadas e incluídas nos Acordos de PLR foram firmados com os Sindicatos da categoria localizados na base territorial de cada estabelecimento da empresa, inclusive dos ‘cargos de chefia’;

<sup>6</sup> Diretoria, Gerência Geral, Gerentes, Coordenadores, Supervisores, Profissionais em cargos especializados e equivalentes.

- 2) Os programas são claros e expressos ao se referir à aplicação de metas individuais e coletivas presentes no sistema de controle eletrônico da empresa, denominado 'Sistema de Metas';
- 3) A utilização do sistema de metas é um critério admitido pela Lei nº. 10.101/2000, pois seria impraticável trazer todos os detalhes para o corpo dos Acordos;
- 4) O Sistema de Metas é transparente, traz detalhadamente tudo que o empregado precisa saber para obter o melhor resultado e a melhor retribuição (PLR), todas as metas e todas as regras aplicáveis a cada um dos cargos de gerência, direção, coordenação e especialidades;
- 5) A empresa e os seus empregados (assistidos pelo sindicato de classe) entenderam que os critérios capazes de incentivar a produtividade e integrar capital e trabalho seriam aqueles constantes do Sistema de Metas (que integra o plano como um anexo aprovado pelas partes), aptos a abordarem com precisão as especificidades da área de atuação de cada um dos envolvidos, não sendo a remissão do plano ao Sistema de Metas algo que o possa invalidar o Plano ou torná-lo pouco transparente.

Entendo que, quando a lei determina que o programa tenha regras claras e objetivas visa garantir que os trabalhadores conheçam previamente como se dará a sistemática de apuração dos lucros ou resultados que a empresa pretende alcançar. Nas palavras de Ivan Kertzman e Sinésio Cirino<sup>7</sup>:

A existência de regras claras é uma forma de impossibilitar a discriminação dos empregados e de alcançar a própria finalidade do instituto criado. Se o objetivo é justamente estimular a produtividade dos empregados, nada mais correto do que se exigir que estes tenham conhecimento das regras do benefício proposto, pois, se assim não fossem, não seria possível a promoção de um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida, e o programa seria apenas forma de remuneração disfarçada.

Ainda sobre o tema, entendeu o Conselheiro Wesley Rocha em seu voto, no Acórdão nº. 2301-010.654 (sessão de 11/07/2023):

A "clareza e a objetividade" a que se refere o dispositivo legal transcrito acima pressupõem apenas que as regras vigentes sejam oficiais, de conhecimento amplo e geral (publicidade das regras) e se origem de consenso (concordância dos empregados).

Assim, seria necessário que o instrumento de negociação fosse definido previamente com os empregados, a fim de que se possa tornar claro e objetivo as regras os critérios e condições a título de participação se o seu desempenho

<sup>7</sup> KERTZMAN, Ivan. CIRINO, Sinésio. Salário de Contribuição - A Base de Cálculo Previdenciária das Empresas e dos Segurados, 1ª ed. Ed. Salvador: Editora Juspodvm, 2007, p. 127.

atingisse os objetivos almejado.

No presente caso, os critérios e condições adotados constam dos Acordos e o detalhamento das metas para os 'Cargos de Chefia' seriam trazidos em documentos internos da empresa - o Sistema de Metas - uma vez que assim foi deliberado nos Acordos. A autoridade lançadora indica como ausência de regras claras e objetivas o fato de metas de desempenho para os Cargos de Chefia serem divulgados pela empresa no Sistema de Metas e não estarem previstos em detalhes no Acordo.

Os critérios utilizados para a elaboração dos Planos buscam atingir os objetivos da PLR, que é de ser um instrumento de integração entre capital e o trabalho e incentivo à produtividade, com o envolvimento efetivo dos empregados na busca dos resultados.

A clareza e a objetividade têm que ser das regras, não havendo qualquer vedação na norma de previsão de metas diferenciadas para empregados em diferentes funções, como os que exercem cargos de chefia, uma vez que o comprometimento destes em liderar os demais empregados na consecução dos objetivos da empresa é diferente, e, como demonstrado pela recorrente, o Sistema de Metas é transparente e acessível a todos os funcionários. Não há nenhuma informação sendo escondida dos funcionários que podem acompanhar o atingimento dos resultados e sabem o que precisam fazer para atingirem suas metas.

Considero que a principal questão a se ver no presente caso é a transparência com a qual a recorrente trata dos Planos de PLR, e que vai permitir que todos os empregados, independentemente do cargo que exerçam, saibam das regras e consigam acompanhar o desempenho para atingimento das metas estabelecidas. Neste sentido, são os ensinamentos de Fábio Zambitte:

Por natural, a transparência terá de ser apreciada, também, de acordo com a complexidade e estrutura do empregador. Empresas com diversos ramos de atividade e ações diversificadas, inexoravelmente irão produzir consensos complexos, de forma a atender demandas das mais variadas. Em um contexto de vários interesses contrapostos, a autoridade fiscal deve possuir o discernimento em admitir composições mais elaboradas. Nesse ponto, o cuidado e esforço do empregador em viabilizar e difundir o entendimento do programa fará a diferença.

Além da transparência, a controlabilidade é fator fundamental. De nada adianta a compreensão de todos quanto aos parâmetros do programa, incluindo suas regras adjetivas, se, no seu desenvolvimento, não há elementos que permitam, com algum grau de certeza, aferir se os valores resultantes são efetivamente verdadeiros; condizentes com as premissas estabelecidas e dentro do que é validamente devido.

A legislação também não prevê como isso deva ocorrer, mas é certo que a empresa, ao lado da fixação dos direitos substantivos e regras adjetivas, terá de

permitir, na melhor medida do possível, a controlabilidade dos empregados e dirigentes, assegurando a licitude do programa e incrementando a confiança recíproca na relação de trabalho. Por exemplo, acompanhamentos periódicos e publicações de resultados parciais, em tese, podem ser utilizados como forma de assegurar o controle.

(ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio. Pagamentos de Lucros e Resultados a Diretores e Administradores Não Empregados. A Questão da Contribuição Previdenciária. Revista Brasileira de Direito Previdenciário, v. 39, p. 5-14, 2017).

Independentemente da criação de metas para Cargos de Chefia estarem detalhadas em instrumento apartado, o que o legislador pretendeu com a redação da Lei nº 10.101/2000 foi dar aos empregados a segurança de que tais metas seriam estabelecidas em conjunto com eles e, ainda, que fossem disponibilizadas à ciência de cada um dos beneficiários, de modo que estes tomassem conhecimento de todos os critérios e metas exigidos para fruição do benefício. E ainda, que tais regras seriam intermediadas e negociadas com o acompanhamento dos Sindicatos representantes das categorias, o que ocorreu no caso dos Acordos formulados.

Entendo também não ofender a clareza e objetividade das regras o fato de o Acordo não trazer em seu corpo, a lista dos Cargos de Chefia e Especializados da empresa e definição dos Grupos Salariais (GS). Como bem destacado pela recorrente, todos os empregados possuem ciência do grupo salarial a que pertencem, têm acesso direto ao Sistema de Metas que trazem todos os níveis salariais e hierárquicos abrangidos. O Sistema de Metas permite que todos os empregados verifiquem as metas coletivas e individuais que devem ser acompanhadas para que sejam atingidas as metas estabelecidas nos Acordos.

Ao contrário do que afirmado pela fiscalização, entendo que o Sistema de Metas apresenta definições claras de quais são os cargos elegíveis, considerados como 'Cargos de Chefia' e especializados, das metas coletivas e individuais, e que as informações estão transparentes para os empregados e de acordo com as regras estabelecidas nos Acordos.

Assim, entendo que não há desvirtuamento do programa implementado pela recorrente e que o Acordo atende aos requisitos legais para fins de não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores distribuídos aos trabalhadores.

Em outras oportunidades, alguns julgados do CARF entenderam que a clareza do acordado não está comprometida, se as diretrizes do programa e as premissas da complementação também tenham sido objeto do Acordo:

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. **Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de**

**se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo** ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de complementação e dela tenha participado a representação sindical. **A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.** (Acórdão nº. 2202-005.193, Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros, sessão de 08/05/2019.)

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no Acórdão n.º 9202-003.105, decidiu sobre o tema, concluindo pelo seguinte:

Ementa(s) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2001 a 28/02/2005

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A Participação nos Lucros e Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.

A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de pagamentos igualitários a todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. MAIOR ESPECIFICIDADE EM SISTEMA DE GESTÃO DE DESEMPENHO DA PRÓPRIA EMPRESA. VALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

**Constatando-se que a empresa concedeu Participação nos Lucros e Resultados com base em Acordo Coletivo com a explicitação de regras claras e objetivas, não há se falar em incidência de contribuições previdenciárias, ainda que a contribuinte tenha instrumentalizado aludido regramento em ato próprio denominado Sistema de Gestão de Desempenho, o qual contempla com maior**

**especificidade as condições e fórmula de cálculo para concessão de referida verba, mormente quando foram devidamente informados aos beneficiários, os quais tem comissão permanente para tratar da matéria.**

Recurso especial negado.

Em julgado posterior, a 2ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento:

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.** (Acórdão nº. 9202-007.012, Conselheira Relatora Ana Paula Fernandes, sessão de 20/06/2018.) (grifos acrescidos)

Vê-se que, a questão relevante é que os beneficiários da norma saibam de antemão, os critérios que serão aplicados e o esforço que terão que empreender para fazer jus à participação nos lucros ou resultados da empresa, e no presente caso, as regras estavam estabelecidas no Acordo, e foram especificadas para os Cargos de Chefia no Sistema de Metas, também conforme estabelecido no Acordo, antes do pagamento dos valores, formalizadas, e acessíveis aos empregados em geral de forma transparente. Os trabalhadores tinham conhecimento do sistema e como seriam mensurados os valores a serem recebidos a título de PLR.

Dessa forma, o fato de se remeter o detalhamento das metas dos Cargos de Chefia para o Sistema de Metas, apartados dos Acordos, não lhes afasta a clareza, tampouco sinaliza que as regras tenham sido impostas unilateralmente pela empresa ou tomadas em detrimento dos direitos dos empregados.

### **3.3.2. Da mensuração dos resultados e cálculo da PLR**

A fiscalização questiona se realmente teria ocorrido a mensuração dos resultados e pagamento da PLR com base nas regras estipuladas nos Acordos, para os Cargos de Chefia e funções especializadas.

Durante o procedimento de fiscalização, a recorrente apresentou diversos documentos, esclarecimentos sobre a mensuração das metas e cálculos realizados para

pagamento da PLR, e apresentou, ainda, alguns exemplos dos cálculos realizados pela empresa. Em sede de recurso voluntário, tais documentos e explicações foram novamente trazidas à análise, uma vez que a Delegacia de Julgamento não teria se aprofundado na avaliação do que foi apresentado.

A fiscalização parece ter se equivocado na interpretação das regras, entendendo que apenas seriam pagos valores com o atingimento das metas, sem que fossem verificados e mensurados desempenhos parciais, que não alcançassem os limiares estabelecidos. Os recorrentes esclareceram à fiscalização como era feita a mensuração, como é possível verificar pela resposta ao TIF nº. 4 (e-fls. 1424/1435):

Em relação a coluna V da aba “RV” da planilha “Anexo 4 - PPR cargos de chefia”, nominada “resultado no salário”, a Requerente esclarece que para fins de cálculo do PLR, é possível o atingimento de 100, 300 ou 500 pontos, bem como pontuações intermediárias, sendo que a partir do atingimento de 101 pontos o empregado já é elegível ao PLR, o nível 300 implicaria o recebimento de 2, 4, 5 ou 7 salários, dependendo do nível do empregado; e o atingimento do nível 500 implicaria o recebimento de 3,6, 7,5 ou 10 salários, dependendo do nível do empregado, conforme demonstrado nas colunas P e Q.

Assim, considerando as pontuações resultantes do painel de metas as quais 100, 300 e 500 são resultados de referência para a determinação dos targets, as metas aferidas podem resultar em pontuação intermediária a essas referências (ex: 310 pontos, 450 pontos, etc.) Ou seja, o empregado obtém um número de pontos intermediário como indicado na coluna S, razão pela qual se faz necessário aplicar uma regra de proporcionalidade (aplicação de regra de 3) para encontrar os múltiplos dos salários intermediários.

O Sistema de Acompanhamento de Metas (tela e-fls. 3975) da empresa mostra como os resultados são acessíveis para os empregados, e como a empresa se preocupa em dar a maior transparência possível para a evolução dos setores diferentes e o atingimento das metas propostas, e desempenho individual dos funcionários. Os resultados são divulgados mensalmente, de forma bastante clara e estão disponíveis para todos os funcionários e para os cargos de chefia (e-fls. 3976).

### **3.3.3. Dos Pagamentos relativos à PLR de 2013**

Por fim, a fiscalização ainda apontou como irregularidade capaz de desqualificar os pagamentos realizados a título de PLR, o fato de terem sido feitos pagamentos a título de PLR de 2013 no ano de 2015.

Conforme Relatório Fiscal (e-fls. 1662) e planilhas (e-fls. 1418/1419), foram feitos pagamentos a 3 empregados e este título: Sílvio Moura Medeiros, Albino Mercado Júnior e Roseli Maria de Souza Milagres. A empresa recorrente informou que os valores são diferença apurada em razão de erro no cálculo da PLR paga aos funcionários, que pediram revisão e receberam a

diferença reconhecida. Portanto, trata-se de diferença de valores apurados referente ao programa de 2013 e não ao programa de 2015.

A empresa informa que promoveu a revisão dos cálculos e complementou o pagamento visando, inclusive, evitar demandas judiciais, mas que poderia ter sido condenada a promover os pagamentos, caso os empregados ajuizassem ações neste sentido. O pagamento da diferença apurada de acordo com o Plano PLR de 2013 não retira a regularidade dos acordos promovidos pela empresa.

A decisão de piso não abordou o ponto. Contudo, entendo que a causa resta madura para ser analisada com relação a este ponto.

Entendo que as diferenças de PLR apuradas pela empresa e pagas em revisão realizada a pedido dos seus próprios funcionários mostra a preocupação da empresa com a regularidade de seus planos. Os valores foram informados à fiscalização devidamente e não devem ser considerados como uma razão para descaracterização da regularidade dos referidos planos.

Diante do exposto, entendo que a autuação referente ao pagamento de PLR deve ser cancelada, uma vez que os Acordos seguiram as diretrizes da Lei nº. 10.101/2000.

#### **3.3.4. Da aplicação das alterações da Lei nº. 14.020/2020 ao presente caso.**

A recorrente requer a aplicação retroativa da Lei nº. 14.020/2020. A lei trouxe alterações relevantes para a Lei nº. 10.101/2000. Entendo que tal pedido fica prejudicado em razão do reconhecimento da regularidade dos pagamentos realizados a título de PLR.

#### **3.4. Infração 4: Da diferença apurada a título de GILRAT**

No que diz respeito especificamente ao lançamento referente à diferença de GILRAT, alegam, os recorrentes, que o lançamento deve ser cancelado em razão de ter aplicado de maneira uniforme o mesmo Fator Acidentário de Prevenção (FAP) para todos os estabelecimentos da empresa.

Da leitura da Planilha de apuração de diferenças de GILRAT (e-fls. 1808/1816), elaborada pela fiscalização, vê-se que foram verificadas as alíquotas RAT indicadas pela empresa em GFIP (2% e 3%), os índices FAP indicados pela empresa em GFIP, e o RAT ajustado indicado em GFIP, para todos os estabelecimentos da empresa. Verificou-se que foi declarado pela empresa em GFIP o mesmo índice FAP para todos os estabelecimentos da empresa (0,99).

A fiscalização respeitou as alíquotas RAT indicadas pela empresa em GFIP, atestando a correção na indicação, que foram de 2% ou 3%, para os estabelecimentos, conforme o grau de risco de cada um. Contudo, discordou do índice FAP indicado (0,99), considerando que o índice correto seria **1,0812**. Com base nesta discordância, o cálculo do RAT ajustado foi refeito e a diferença foi lançada.

A decisão de piso entendeu que não haveria norma que obrigasse Administração Fazendária a promover o lançamento da contribuição respeitando a atividade preponderante de cada estabelecimento. Vale o destaque:

Quanto à demanda que buscam apurar a alíquota do Fator Acidentário de Prevenção-FAP, levando-se em consideração o grau de risco da atividade econômica desenvolvida em cada estabelecimento que possua registro individualizado no CNPJ, não há norma que vincule a autoridade fiscal no âmbito da RFB.

Entendo que assiste razão à recorrente.

De acordo com a jurisprudência (Súmula 351/STJ) a alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, no caso de empresa com mais de um estabelecimento. Como era, aliás, antes do advento do Decreto nº 2.137/97 e ulterior Decreto nº 3.048/99.

Em consonância com tal posicionamento, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24/02/2014, que alterou a redação do art. 72 da IN RFB nº 971/09, para que nele assim constasse:

"Art. 72. ....

§ 1º ....

I - .....

**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.....**

**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; (grifos acrescidos)**

Dessa forma, a administração tributária, que antes entendia que o contribuinte poderia realizar um único enquadramento para fins de determinação da alíquota da contribuição ao RAT (Solução de Consulta COSIT nº. 54, de 20/02/2010), rendeu-se ao entendimento do STJ. A posterior Solução de Consulta Cosit nº 180, de 13/7/2015 sacramentou tal mudança. Vale a leitura:

10.2. Destarte, nota-se a subsunção do caso em análise ao comando da Lei nº 10.522/2002, o que implica no reconhecimento que a RFB está vinculada à jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, consubstanciada na Súmula 351. Pondo termo a esse interstício de descompasso entre

**entendimentos dos poderes executivo e judiciário, em benefício da segurança jurídica e da isonomia.**

10.3. Logo, embora o Decreto Presidencial 3.048/1999 discipline de outra forma, o superveniente entendimento do STJ, uma vez cumpridos os ditames da Lei 10.522/2002, vincula a atividade da Receita Federal do Brasil, não apenas para abster-se de constituir o crédito tributário, como disposto no § 4º do art. 19, mas igualmente em todas suas decisões sobre a matéria, como disposto no § 5º, do art. 19. **E como corolário do § 5º, do art. 19, infere-se que todas as atividades da RFB (fiscalização, lançamento do crédito, etc.) devem guiar-se pelos critérios da Súmula 351 do STJ, repetidos pela Instrução Normativa nº 1.453/2014, afinal, não seria razoável que fosse de outro modo, haja vista que a RFB em sede de decisões administrativas estará vinculada a indigitada Súmula.**

10.4. Dessa maneira, a Instrução Normativa da RFB nº 1.453/2014, coadunada com o entendimento vinculante do STJ, reconcilia a atividade do poder executivo com a vontade da Lei, sem danos à arrecadação. (grifos acrescentados)

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS GILRAT. PERCENTUAL. GRAU DE RISCO. EMPRESA. ESTABELECIMENTO.

Por força do art. 19, da Lei nº 10.522/2002, conjugado com Ato Declaratório nº 11/2011, não é mais permitido o uso do critério prescrito no art. 202, § 3º, do Decreto 3.048/1999, para aferição da alíquota da contribuição previdenciária de que trata o art. 22, inciso II, da Lei 8.212/19991. Aplica-se, portanto, **obrigatoriamente** o critério previsto na Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 72, § 1º, inciso II, redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.453/2014. (grifo do original)

Sendo assim, o cálculo da contribuição ao GILRAT, deve considerar a alíquota RAT, de acordo com o grau de risco de cada estabelecimento, e o índice FAP deve ser apurado de acordo com o CNAE preponderante indicado pela empresa na GFIP **para cada um dos estabelecimentos**. No presente caso, a autoridade fiscal tinha essas informações, para todos os estabelecimentos. Contudo, usou o mesmo índice FAP para todos eles.

CNPJ/estabelecimento	CNAE Preponderante
61.409.892/0001-73	2441501
61.409.892/0003-35	2441501
61.409.892/0008-40	0721902
61.409.892/0009-20	0721902

61.409.892/0010-64	0721902
61.409.892/0011-45	2441501
61.409.892/0020-36	2441501
61.409.892/0051-32	2441501
61.409.892/0053-02	4689399
61.409.892/0055-66	4689399
61.409.892/0059-90	2441501
61.409.892/0062-95	4689399
61.409.892/0071-86	0721902
61.409.892/0093-91	2441501
61.409.892/0097-15	2441501
61.409.892/0098-04	2441501
61.409.892/0133-13	2441501
61.409.892/0135-85	0721902
61.409.892/0137-47	8299799
61.409.892/0148-08	2441501
61.409.892/0153-67	2441501
61.409.892/0209-56	4689399
61.409.892/0217-66	2441501

O CARF já teve a oportunidade de se manifestar neste mesmo sentido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. ALÍQUOTA RAT. MENSURAÇÃO POR ESTABELECIMENTO.

Deve ser reconhecida a decadência com amparo no art. 150, § 4º, do CTN, quando existir antecipação parcial de pagamento e não se verificar conduta dolosa no cometimento das infrações à legislação tributária. Consoante entendimento consolidado em sede judicial, e acatado na esfera administrativa, a alíquota RAT deve ser aferida por estabelecimento, não de forma unificada pela empresa como um todo.

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciadas no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

GILRAT. PERCENTUAL. EMPRESA COM VÁRIOS ESTABELECIMENTOS. APURAÇÃO DA ATIVIDADE PREPONDERANTE POR CNPJ.

A alíquota de contribuição para o SAT/GILRAT, no caso de empresa com mais de um estabelecimento e mais de uma atividade, é aferida pelo grau de risco da atividade preponderante em cada estabelecimento da empresa, consoante entendimento pacífico dos tribunais, já observado pela administração tributária.

(Acórdão nº. 2202-005.798, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Conselheiro relator Ronnie Soares Anderson, sessão de 04/12/2019).

Diante do exposto, deve a autuação referente ao lançamento das diferenças de GILRAT ser cancelada, uma vez que não foi respeitada a apuração do índice FAP de acordo com a atividade preponderante de cada estabelecimento da recorrente.

### **3.5. Responsabilidade Solidária dos diretores estatutários**

O Relatório Fiscal justificou da seguinte forma a imputação da responsabilidade solidária aos diretores estatutários da recorrente:

4. Em citação na Revista da PGFN, ano III, nº 5, 2013, a autora do artigo intitulado “Hipóteses de Responsabilização Tributária Pessoal do Administrador de Empresa”, a Procuradora da Fazenda Nacional, Cristina Luísa Hedler, afirma que, de acordo com Maria Rita Ferragut, autora do livro “Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002”, a lei passível de ser considerada para fins de aplicação do artigo 135 do CTN, seria “toda proposição prescritiva vinculada ao exercício da administração, cujo desrespeito implique a ocorrência dos fatos jurídicos tributários”, ou seja, “poderá ser a lei comercial, civil, financeira, desde que se relacione a uma conduta passível de ser praticada pelo administrador, conduta essa que, por sua vez, há de se relacionar com o fato que implicará a obrigação tributária”. Desse modo, a lei que obrigatoriamente gera efeitos fiscais típicos é aquela que – se inobservada – ensejaria a aplicação do artigo 135 do CTN.

5. Assim, da análise da legislação, conclui-se que **diante da não inclusão dos pagamentos na GFIP conforme descrição no item 1 anterior, os gestores abaixo relacionados que, por ação ou omissão voluntária causaram danos à Fazenda Nacional, são aqui considerados responsáveis tributários, respondendo solidariamente com o sujeito passivo acima discriminado, pelo crédito apurado nesta fiscalização.**

Os recorrentes se defendem alegando que não há no Relatório Fiscal a descrição das condutas específicas dos diretores que justificariam a imputação da responsabilidade solidária. Também não há comprovação de que os diretores teriam agido com dolo. Ademais, alegam os recorrentes que a decisão de piso teria sido contraditória, pois, reconheceu a inexistência de conduta dolosa ou prática fraudulenta da empresa e seus administradores e diretores, quando afastou a multa qualificada de 150%, mas deixou de aplicar o mesmo racional para declarar a ilegalidade de se responsabilizar pessoalmente os diretores da empresa.

Entendo que assiste razão aos recorrentes.

A autuação não descreve qualquer conduta individual dos diretores, justificando a sua responsabilidade apenas em razão de os responsáveis serem diretores da empresa recorrente e de terem sido verificadas as infrações por parte da empresa autuada.

O artigo 135, III, do CTN, responsabiliza pessoalmente os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de **atos praticados** com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Ora, quais foram os atos praticados pelos diretores? A fiscalização não trouxe qualquer comprovação de conduta dolosa que justificasse a imputação da responsabilidade solidária aos diretores.

A autoridade fiscal precisa motivar adequadamente o Auto, bem como demonstrar a participação direta e consciente daqueles que detêm poderes de representação e administração na realização dos atos alegadamente simulados ou fraudulentos.

A atribuição de responsabilidade tributária não constitui expediente que possa ser utilizado de modo automático, uma vez que tal instituto exige a comprovação de que os fatos ou atos que geraram o descumprimento de normas tributárias tenham sido praticados com dolo pela pessoa qualificada como responsável. A mera qualificação de diretor jamais poderia ensejar responsabilidade pessoal ou solidária, ainda mais nesse caso concreto, no qual a simulação restou afastada.

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária das pessoas listadas no art. 135 do CTN, como entendeu a autoridade fiscal. Esse entendimento foi ratificado em recurso julgado sob o rito do art. 543-C do CPC (sistemática de recursos repetitivos), cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO

ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. [...]

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ªSeção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

[...]” (Resp 1.101.728/SP, julgado. Dje 23/03/2009).

Em situação semelhante, foi o recente voto da Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, no Acórdão nº. 2202-010.504, sessão de 06/03/2024:

Trata-se de responsabilidade tributária que ocorrerá se houver atuação do administrador ou procurador contrários ao contrato/estatuto ou à lei. Ou seja, para a configuração da responsabilidade tributária solidária, prevista no art. 135, III, do CTN, é imprescindível que o auto de infração descreva especificamente a conduta praticada em excesso de poder ou de infração de lei ou contrato social e identifique o agente para cada ato infrator, no que o auto de infração em questão foi falho.

Também neste sentido, o Acórdão da CSRF nº. 9101-005.502, julgado na sessão de 12/07/2021:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DIVERGÊNCIA DEMONSTRADA.

(...)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. PODERES DE GESTÃO/ADMINISTRAÇÃO.

I - O art. 135 do CTN, ao dispor no caput, sobre os atos praticados, diz respeito aos atos de gestão para o adequado funcionamento da sociedade, exercidos por aquele que tem poderes de administração sobre a pessoa jurídica. **A plena subsunção à norma que trata da sujeição passiva indireta demanda constatar se as obrigações tributárias, cujo surgimento ensejaram o lançamento de ofício e originaram o crédito tributário, foram resultantes de atos praticados com**

**excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Fala-se em conduta, acepção objetiva (de fazer), não basta apenas o atendimento de ordem subjetiva (quem ocupa o cargo). Ou seja, não recai sobre todos aqueles que ocupam os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas apenas sobre aqueles que incorreram em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.**

II - O fundamento da responsabilização tributária do art. 135 do CTN repousa sobre quem pratica atos de gerência, podendo o sujeito passivo indireto ser tanto de um “sócio-gerente”, quanto um diretor contratado, ou ainda uma pessoa que não ocupa formalmente os cargos de diretores, gerentes ou representantes de pessoa jurídica de direito privado, mas que seja o sócio de fato da empresa. Não basta a pessoa integrar o quadro societário, deve restar demonstrado que possui poderes de gestão, seja mediante atos de constituição da sociedade empresária (contratos sociais, estatutos, por exemplo), ou, quando se tratar de sócio de fato, em provas demonstrando a efetiva atuação em nome da empresa.

(...).

Desta forma, cumpre afastar as responsabilizações solidárias, excluindo do polo passivo os diretores Ricardo Rodrigues de Carvalho, Victor Augusto Laudano Breguncci, Luis Jorge Pinheiro Leal Nunes, Arlene Vasconcelos Heiderich Domingues, Tito Botelho Martins Junior, Mario Antonio Bertoncini.

#### **4. Da Representação Fiscal para Fins Penais**

Os recorrentes requerem seja determinada a suspensão do andamento da representação fiscal para fins penais instaurada, diante da ausência de fundamento legal e jurídico para tanto.

Nos termos da Súmula CARF de nº 28, “[o] CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais”.

#### **5. Conclusão:**

Ante ao exposto, conheço do recurso voluntário e não conheço do recurso de ofício em razão do valor de alçada; rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo das contribuições (i) os pagamentos realizados a título de PLR; (ii) os lançamentos referente às diferenças de GILRAT apuradas; (iii) e ainda, excluir a responsabilidade solidária imputada aos diretores os diretores Ricardo Rodrigues de Carvalho, Victor Augusto Laudano Breguncci, Luis Jorge Pinheiro Leal Nunes, Arlene Vasconcelos Heiderich Domingues, Tito Botelho Martins Junior, Mario Antonio Bertoncini.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Carolina da Silva Barbosa**