

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 15504.721068/2019-41**ACÓRDÃO** 2401-011.806 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 4 de junho de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** ARCELORMITTAL BRASIL S.A. E OUTROS**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTAGEM DO PRAZO. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ. EFEITO REPETITIVO.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 973.733-SC na sistemática dos recursos repetitivos, definiu que o termo inicial da contagem do prazo decadencial deve seguir o disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN na hipótese de pagamento antecipado do tributo e ausência de dolo, fraude ou simulação na conduta do sujeito passivo. Caso contrário, deve observar o teor do art. 173, I, do mesmo diploma legal.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

Não cabe o acolhimento da arguição nulidade do lançamento quando este preenche os requisitos legais e não se verifica o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

SOLICITAÇÃO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO. AVALIAÇÃO DO JULGADOR DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

As empresas integrantes de grupo econômico respondem entre si, solidariamente, pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS. SÚMULA CARF Nº 28.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). EMPREGADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A ausência de regras fixadas no acordo de PLR anteriormente ao início do exercício a que se referem caracteriza descumprimento dos requisitos da lei que rege a matéria, ensejando a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB). SÚMULA CARF Nº 169.

O art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela Lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR). DIRETORES NÃO EMPREGADOS. DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

O pedido de desistência parcial do Recurso Voluntário formalizado pelo sujeito passivo configura renúncia ao direito sobre o qual ele se funda.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GRATIFICAÇÃO. ABONO DE FÉRIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de abono de férias na forma do art. 144 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO EXPATRIADO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Aplica-se a legislação brasileira em matéria previdenciária ao segurado aqui contratado que tenha sido transferido para o exterior, hipótese em que o trabalhador mantém o vínculo de emprego com a empresa empregadora no Brasil.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a qualificação da multa de ofício quando restar comprovada a conduta dolosa do sujeito passivo voltada à supressão ou redução dos tributos ou contribuições devidas.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SEGURADO EMPREGADO. RESPONSABILIDADE PELA ARRECADAÇÃO E PELO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição do segurado empregado a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, conhecer em parte do Recurso Voluntário, exceto quanto à matéria Participação nos Lucros e Resultados – Diretores (desistência), para, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência da competência 03/2014 referente ao valor de R\$ 6.998,53 (sem qualificação da multa). Por maioria de votos, excluir as contribuições incidentes sobre as gratificações denominadas “Gratificação Anual” e “Média Gratificação Anual” e aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite e Guilherme Paes de Barros Geraldi que afastavam a responsabilidade solidária atribuída. Vencido em primeira votação o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento parcial em maior extensão para: a) reconhecer a decadência até 03/2014 para o fato gerador relativo aos empregados expatriados; b) excluir o lançamento relativo à Participação nos Lucros e Resultados de empregados; e c) excluir a qualificadora da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Guilherme Paes de Barros Geraldi, Carlos Eduardo Avila Cabral e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem sintetizarem os fatos até a decisão de primeira instância, transcrevo os seguintes excertos do relatório do acórdão recorrido (e-fls. 9026/9045):

Trata-se de Autos de Infração de Contribuição Previdenciária lavrados em face da ARCELORMITTAL BRASIL S.A., com imputação dos responsáveis tributários solidários a seguir relacionados:

01. Armar Comércio Importação e Exportação Ltda - CNPJ: 02.967.874/0001-48
02. Sitrel - Siderúrgica Tres Lagoas Ltda - CNPJ: 07.084.117/0001-40
03. Arcelormittal Bioflorestas Ltda - CNPJ: 13.163.645/0001-97
04. Belgo Mineira Comercial Exportadora SA - CNPJ: 17.633.108/0001-14
05. Arcelormittal Sistemas SA - CNPJ: 25.549.361/0001-12
06. Arcelormittal Contagem SA - CNPJ: 25.878.901/0001-01
07. Arcelormittal Artefatos de Arame Ltda - CNPJ: 27.498.830/0001-47
08. Arcelormittal Comércio Exterior SA - CNPJ: 39.281.696/0001-07
09. Arcelormittal Sul Fluminense SA - CNPJ: 60.892.403/0001-14
10. Belgo Bekaert Arames Ltda - CNPJ: 61.074.506/0001-30
11. Acindar do Brasil Ltda - CNPJ: 67.452.037/0001-21

O período do lançamento abrange as competências 03/2014 a 03/2016, inclusive as competências referentes ao décimo-terceiro salário, em sendo o caso, cujos créditos tributários lançados e consolidados em 15/04/2019 se referem a:

1. Contribuição Previdenciária Patronal no montante de R\$ 147.666.320,65 (cento e quarenta e sete milhões, seiscentos e sessenta e seis mil, trezentos e vinte reais e sessenta e cinco centavos);
2. Contribuição Riscos Ambientais/Aposentadoria Especial no montante de R\$ 5.942.719,42 (cinco milhões, novecentos e quarenta e dois mil, setecentos e dezenove reais e quarenta e dois centavos) e
3. Contribuição Previdenciária do Segurado no montante de R\$ 5.620.095,26 (cinco milhões, seiscentos e vinte mil, noventa e cinco reais e vinte e seis centavos).

Os autos de infração foram juntados às fls. 02/65.

Do Termo de Verificação Fiscal - TVF

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 71/504), que conta com 434 páginas, incorpora descrição detalhada dos fatos e circunstâncias atinentes aos fatos geradores

lançados de ofício às fls. 71/104 e a demonstração do levantamento efetuado e análise de dados da ação fiscal às fls. 105/504.

Em tal termo é esclarecido que a ação fiscal foi instituída pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 06.1.01.00-2018-00731-7 para verificação do regular cumprimento das obrigações principais relacionadas com as Contribuições Previdenciárias e seus reflexos nos demais tributos.

O auditor destaca que a auditada é o resultado da fusão de grandes grupos internacionais, sendo que tais transformações societárias também incorporaram a antiga Companhia Siderúrgica Belo-Mineira. É a maior produtora de aço no Brasil e na América Latina, atuando, ainda, em áreas diversificadas como mineração, geração de energia para consumo próprio, produção de biorredutor renovável (carvão vegetal a partir de florestas de eucalipto) e tecnologia da informação.

Relata que serviram de base para a apuração das contribuições previdenciárias as declarações em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social - GFIP, documentos e demonstrativos contábeis e financeiros fornecidos pela contribuinte e demais documentos comprobatórios dos fatos geradores anexados ao presente processo. Da análise, foram apurados os seguintes fatos geradores.

Gratificações concedidas a segurados empregados não inclusas nas remunerações declaradas em GFIP

Do exame das folhas de pagamentos fornecidas em formato digital, a fiscalização identificou rubricas pagas ou creditadas a segurados empregados que não haviam sido incluídas nas respectivas bases de cálculo previdenciárias declaradas em GFIP. Elas transitaram pelas folhas de pagamentos através dos códigos “0146 – GRATIFICAÇÃO ANUAL” e “0149 - MÉDIAS GRATIFICAÇÃO ANUAL”, sendo esta um mero ajuste nos valores que transitaram pela primeira, compondo assim em conjunto a implementação do benefício na folha de pagamentos.

A justificativa da autuada é que se referem ao reflexo da gratificação de férias conforme previsto em Acordo Coletivo de Trabalho.

A fiscalização sustenta que tais verbas tem natureza remuneratória e são fato gerador da contribuição previdenciária já que não se trata de ganhos eventuais. Referidas verbas estão claramente vinculadas ao salário do empregado, bem como aos fatores assiduidade ou absenteísmo e, a despeito do nome convencionado entre as partes, sua natureza é salarial e se constitui numa verdadeira remuneração adicional, paga anualmente e de forma contumaz (para alguns empregados em mais de uma parcela no ano).

Demais, verificou-se que essa gratificação habitual era considerada corporativamente perante administradores e empregados como parcela integrante do salário e assim era referenciada em outros documentos corporativos como o programa de participação de lucros e resultados. Essa gratificação compunha uma espécie de “14º. Salário” informal, que, inclusive, em

alguns casos, compunha a base de cálculo para outros benefícios salariais, como a participação em lucros e resultados.

A habitualidade do benefício ainda pode ser verificada pela presença em quatro exercícios, de 2014 a 2017, conforme previsto nos acordos coletivos bienais apresentados pela contribuinte.

***Pagamentos a título de participação em lucros efetuados a administradores
(segurados contribuintes individuais)***

Do cotejo entre as remunerações declaradas em GFIP e retenções em DIRF foram encontradas diferenças expressivas em relação aos administradores da companhia.

Intimada, a autuada reconheceu que efetuou pagamentos a título de participação em lucros e resultados aos seus administradores, entendendo, no entanto, que tais remunerações estariam fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Por seu turno, a fiscalização aduz que tal prática não encontra amparo legal na legislação citada pela contribuinte ou em qualquer outro dispositivo da legislação previdenciária.

Assim, sustenta que a legislação delimita a Participação em Lucros ou Resultados para os empregados, exclusivamente. O benefício concedido aos administradores, por estar em desacordo com a legislação pertinente, integra os salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos.

***Pagamentos a título de participação em lucros efetuados a empregados em
desacordo com a Lei nº 10.101/2000***

A fiscalização analisou 22 Acordos de Participação em Lucros ou Resultados firmados diretamente com as comissões de empregados das unidades e verificou que as regras e os direitos pactuados estão de acordo com o estabelecido na Lei nº 10.101/2000. No entanto, há desconformidades: em vários dos documentos a data de assinatura não constava das cópias apresentadas, já em outros foi verificado que a data de assinatura indicava que a negociação foi concluída vários meses após o início do exercício.

O incentivo à produtividade referido no art. 1º da indigitada lei não é apenas um conceito vago e sim produto de um acordo de vontades entre empresas e empregados e vinculado ao cumprimento de metas e prazos, que deverão ser medidos objetivamente através da aferição dos índices e programas previamente acordados.

A pactuação há que ser prévia e as metas e indicadores devem estar ajustados antes do exercício para direcionar o esforço dos trabalhadores, vindo ao encontro do que a lei pretende buscar: o incentivo à produtividade das empresas.

Da análise do conjunto dos documentos apresentados, foi constatado que a autuada somente consegue firmar seus Acordos de PLR por volta de maio, tendo a

companhia apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas. Assim, como se trata de metas operacionais e metas de produção que envolvem linhas contínuas de produção, não há como classificar tal situação dentro do conceito de “programa de metas e resultados pactuados previamente” exigido pela Lei nº 10.101/2000 no seu art. 2º, § 1º, inc. II.

Intimada para que fizesse prova de que os empregados possuíam ciência prévia das metas a cumprir, a autuada não apresentou para exame da fiscalização um conjunto mínimo de documentos que comprovasse que seus Programas de Participação em Lucros ou Resultados foram realizados de acordo com a Lei nº 10.101/2000.

Remunerações devidas a segurados expatriados não declaradas em GFIP – contratos de trabalho suspensos

Analisando as situações funcionais declaradas pelo contribuinte nas GFIP do período, a fiscalização encontrou diversos segurados empregados declarados na Categoria 3 - *Trabalhador não vinculado ao RGPS, com direito ao FGTS*. Tais segurados não tiveram suas remunerações declaradas em GFIP para fins de contribuição previdenciária, tampouco constavam nas remunerações declaradas na DIRF. Figuravam apenas na GFIP para fins de recolhimento do seu FGTS.

Intimada, a empresa enviou a relação de empregados expatriados com as respectivas bases de cálculo do FGTS e a identificação dos países para os quais eles foram prestar serviços, tendo sido informado que tais empregados estavam registrados na GFIP com o código de recolhimento 3 porque se encontravam (ou ainda se encontram) fora do país prestando serviços para empresas sediadas no exterior, na condição de expatriados, que o recolhimento do FGTS desses segurados eram uma “liberalidade” da empresa, e, ainda que os respectivos contratos de trabalhos se encontravam “suspensos”.

Informou ainda que:

*Estes segurados foram preliminarmente contratados como empregados pela **ARCELORMITTAL**, mas que, posteriormente, por “interesse pessoal em obter experiência internacional”, foram contratados por empresas sediadas fora do país para a prestação de serviços no exterior. Argumenta que estes empregados, quando contratados pelas empresas no exterior, perdem sua residência fiscal, apresentaram à Receita Federal declaração de saída definitiva do país e que estes se deslocaram para tais países por período combinado com a empresa estrangeira, sem vinculação com o trabalho anteriormente exercido na **ARCELORMITTAL**, percebendo salários diretamente da empresa estrangeira que os contratou, contudo, apenas para fins operacionais, o contrato de trabalho desse empregado permaneceria suspenso, sem remuneração no Brasil, por período indeterminado, no intuito de facilitar os trâmites burocráticos em caso de eventual retorno.*

Aduz a fiscalização que, pelas respostas enviadas pela autuada, “todas as empresas são controladas direta ou indiretamente pela ArcelorMittal que é a acionista controladora final de todas as empresas do mundo”.

O expatriamento de trabalhadores é estritamente regrado no ordenamento jurídico brasileiro, em especial pela Lei nº 7.064/1982 que regula as normas de aplicação ao trabalho no exterior, garantindo proteção ao trabalhador pelo trabalho prestado fora do País, assegurando os direitos alcançados pela legislação brasileira, em especial a proteção previdenciária, bem como as obrigações da empresa brasileira em relação ao seu trabalhador expatriado, visando à inibição do aliciamento de trabalhadores brasileiros por empresas estrangeiras.

A fiscalização discorre sobre a legislação aplicável, inclusive leva em consideração a existência de transferências de empregados a países que possuem Acordo ou Tratado de Previdência Social com o Brasil e sustenta que restou comprovada a existência de segurados vinculados obrigatoriamente ao RGPS que tiveram suas remunerações omitidas da GFIP durante o período de expatriação.

Relata as condutas da empresa no sentido de “ajeitar” a situação para que seus empregados não perdessem o vínculo com o RGPS, apesar de as remunerações não estarem sendo declaradas e as contribuições patronais não estarem sendo recolhidas, a saber:

- a) a suspensão dos contratos de trabalho dos empregados expatriados não tem base legal na legislação trabalhista;
- b) efetuou recolhimentos em GPS no NIT dos segurados como se prestadores de serviços autônomos fossem, possivelmente para que estes não perdessem a qualidade de segurado perante o RGPS;
- c) utilização de diversas rubricas contábeis para registrar os recolhimentos do item “b” demonstra que o expatriamento dos segurados não era evento que ocorria por “interesse próprio” ou por “desenvolvimento pessoal”, mas sim uma política corporativa da própria autuada e coerente com a sua posição de conglomerado global;
- d) a liberalidade de recolhimento do FGTS visava a eximir-se de parcela das contribuições patronais sobre as remunerações dos seus segurados expatriados e, ao mesmo tempo, garantir os direitos dos seus empregados expatriados junto ao RGPS e FGTS quando do seu retorno, que, ao que tudo indica, estava mais do que previsto pela companhia.

Assim, restou constatada uma simulação na qual o vínculo empregatício dos segurados expatriados foi disfarçado como uma prestação de contribuintes individuais, que, conforme se depreende do contexto acima, nunca existiu. Tal conduta motivou um agravamento da multa aplicada para os valores lançados e vinculados aos segurados expatriados.

Relata que os valores percebidos pelos segurados expatriados no exterior foram aferidos com base nas remunerações declaradas ao FGTS nas GFIP do período. Como nem sempre a autuada declarou o FGTS dos trabalhadores expatriados em GFIP, então, para estes casos, foi considerada a base do FGTS informada em correspondência dirigida à fiscalização.

Das alíquotas aplicadas

Expõe que as alíquotas incidentes sobre as remunerações apuradas foram: a) contribuição patronal: 20%; b) GIL-RAT: 2 a 3%, a depender do CNAE informado, com FAP igual a 1 e c) contribuição do segurado empregado: alíquotas de 8 a 11%, calculadas conforme a faixa salarial e respeitado os limites do salário de contribuição.

Dos levantamentos fiscais

Foram quatro os levantamentos identificados no quadro que segue:

CÓDIGOS	ANEXOS	DESCRIÇÃO DO LEVANTAMENTO	PERÍODO
E	2014_LEV_E 2015_LEV_E	GRATIFICAÇÕES CONCEDIDAS A SEGURADOS EMPREGADOS NÃO INCLUSAS NAS REMUNERAÇÕES DECLARADAS EM GFIP	01/2014 A 12/2016
F	2014_LEV_F 2015_LEV_F	PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO EM LUCROS EFETUADOS A ADMINISTRADORES (SEGURADOS CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS)	01/2014 A 12/2016
G	2014_LEV_G 2015_LEV_G	REMUNERAÇÕES DEVIDAS A SEGURADOS EXPATRIADOS NÃO DECLARADAS EM GFIP – CONTRATOS DE TRABALHO SUSPENSOS	01/2014 A 12/2016
H	2014_LEV_H 2015_LEV_H 2016_LEV_H	PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO EM LUCROS EFETUADOS A EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEI 10.101/2000	01/2014 A 12/2016

Da multa aplicada

A multa lançada de ofício de 75% é a prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Exclusivamente para os levantamentos vinculados ao fato gerador “REMUNERAÇÕES DEVIDAS A SEGURADOS EXPATRIADOS NÃO DECLARADAS EM GFIP – CONTRATOS DE TRABALHO SUSPENSOS”, houve a qualificação da multa de ofício nos termos do § 2º e caput do artigo 68 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que a conduta do contribuinte se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71, 72 e 73 da mesma Lei.

Assim, o percentual de 75% será duplicado, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, totalizando à alíquota de 150%.

Da sujeição passiva solidária

Também, foram arrolados como responsáveis solidárias as empresas controladas pela autuada, com supedâneo no art. 124 do CTN c/c art 30, inc. IX da Lei nº 8.212/1991 e art. 222 do RPS.

[...]

A Impugnação (e-fls. 7591/7675) foi julgada Procedente em Parte pela 2ª Turma da DRJ/RJ2 em decisão assim ementada (e-fls. 9023/9083):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

DECADÊNCIA.

A teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, o prazo para constituição de crédito relativo às contribuições para a Seguridade Social segue a sistemática do Código Tributário Nacional, aplicando-se o art. 150, § 4º, caso tenha havido antecipação de pagamento - ou caso não tenha havido, o art. 173, I.

DECADÊNCIA. DOLO. COMPROVAÇÃO.

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação implica na contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

AUTO DE INFRAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Estão presentes os pressupostos de liquidez e certeza no Auto de Infração que se encontra revestido das formalidades legais, lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, com adequada motivação jurídica e fática.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos do Auto de Infração, bem como os demais elementos constantes dos autos, oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa ao lançamento, estando discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam a autuação.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

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

LEGALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE.

A declaração de inconstitucionalidade de lei ou atos normativos federais, bem como de ilegalidade destes últimos, é prerrogativa outorgada pela Constituição Federal ao Poder Judiciário.

PERÍCIA.

A perícia requerida pela impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

PROVA. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o manifestante fazê-lo em outro momento processual.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS OU DESACOMPANHADAS DE PROVA.

Em processo administrativo tributário, o poder instrutório da defesa do sujeito passivo exige carrear aos autos provas capazes de amparar convenientemente seu direito.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR SEGURADOS EMPREGADOS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A rubrica paga pela empresa aos administradores, sob a denominação de participação nos lucros e resultados, integra o salário de contribuição, base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que não está incluída nas hipóteses liberadas de tributação pela Legislação Previdenciária.

PAGAMENTO FEITO UMA ÚNICA VEZ. CERTEZA DA SUA PERCEPÇÃO PELO EMPREGADO. HABITUALIDADE DO PAGAMENTO RECONHECIDA.

É habitual o pagamento de determinada rubrica uma ou duas vezes ao ano, ou mesmo uma única vez, desde que haja a certeza, por parte do segurado empregado, quanto à sua percepção. Hipótese na qual a certeza do recebimento da rubrica implica reconhecimento de que a mesma lhe é devida por força do necessário vínculo de emprego com a empresa, integrando, portanto, o salário de contribuição, ainda que se trate de uma única parcela.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pago em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social.

SEGURADO EXPATRIADO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DA VONTADE.

Aplica-se a legislação brasileira em matéria previdenciária ao segurado aqui contratado que tenha sido transferido para o exterior, hipótese em que o trabalhador mantém o vínculo de emprego com a empresa empregadora no Brasil. No âmbito da legislação aplicável há que se conferir validade e integral

aplicação, salvante a observância de preceitos de ordem pública, à autonomia da vontade, notadamente quando esta estipula isolada ou cumulativamente a aplicação da legislação brasileira em matéria previdenciária, objetivando a salvaguarda da tutela protetiva do trabalhador.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

No âmbito previdenciário, verificada a existência de um grupo econômico, o reconhecimento da responsabilidade solidária é impositivo de lei.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

A emissão de Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP) constitui dever funcional dos Auditores-Fiscais, não cabendo no julgamento administrativo a apreciação do conteúdo desta peça, à qual será enviada às autoridades competentes em momento oportuno.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível o agravamento da multa de ofício quando restar provada a conduta dolosa do sujeito passivo voltada à supressão ou redução dos tributos ou contribuições devidas.

O sujeito passivo e os responsáveis solidários foram cientificados do acórdão de primeira instância (e-fls. 9164/9166, 9174/9179, 9437/9438) e apresentaram Recurso Voluntário único (e-fls. 9182/9271), contendo, essencialmente, os mesmos argumentos trazidos na Impugnação. Em apertada síntese:

- Suscita a decadência parcial do crédito tributário com base no art. 150, §4º, do CTN. Acrescenta que houve equívoco na liquidação exarada pela DRJ quanto à decadência da competência 03/2014 e que não houve simulação configurada nos valores supostamente pagos a empregados expatriados.

- Alega a nulidade do lançamento pela não observância de requisitos legais para a sua constituição. Aponta: i) Mudança de entendimento da fiscalização da RFB quanto aos critérios da Lei nº 10.101/00 no que tange ao período de assinatura dos acordos de PLR; ii) Falta de clareza do lançamento fiscal quanto ao efetivo critério temporal exigido na lei para a validação dos planos e a ausência de avaliação de cada um dos acordos firmados; iii) Nulidade do arbitramento feito pela fiscalização para a apuração da base de cálculo referente aos diretores; ii) Falta de comprovação pela fiscalização de que havia o pagamento de salário e a prestação de serviço dos supostos empregados expatriados.

- Aponta a inexistência de sujeição passiva solidária. Defende que a regra-matriz de incidência da responsabilidade tributária por solidariedade determina uma interpretação sistemática dos dispositivos legais expressos nos arts. 124 e 128 do CTN, os quais expressamente estabelecem a vinculação do terceiro responsável ao fato gerador da respectiva obrigação. Aduz que o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 não pode ser tomado como base legal para a atribuição de responsabilidade solidária, exceto se a interpretação do dispositivo se der em consonância com as

normas gerais. Ou seja, a responsabilidade não deve se ater ao grupo econômico, mas à verificação de um interesse jurídico resultante da realização comum ou conjunta do fato gerador da obrigação em discussão.

- Argui a nulidade da Representação Fiscal para Fins Penais.

- Defende a nulidade da decisão recorrida por cerceamento de defesa, haja vista o indeferimento da prova pericial e da juntada posterior de provas. Entende que, se os julgadores do CARF não optarem pela anulação da decisão recorrida, o julgamento deverá ser convertido em diligência para que a fiscalização analise os documentos apresentados pela empresa e apure os pontos controvertidos indicados nos quesitos elencados na Impugnação.

- Quanto à PLR dos empregados:

- Afirma que a única alegação trazida pelo relatório fiscal para desqualificar o pagamento da PLR pela empresa a seus empregados foi a suposta ausência de comprovação da negociação e divulgação prévia das metas e resultados a serem alcançados pelos empregados no exercício. Afirma que cumpriu todos os ditames da Lei nº 10.101/00 e que a assinatura do acordo ocorreu no início do exercício, em momento anterior a qualquer pagamento da verba. Alega que as autuações se erguem em expressa ofensa à Constituição Federal e à jurisprudência sobre o tema, na medida em que a fiscalização pretende desconfigurar as parcelas pagas a título de PLR pela recorrente respaldando-se em um suposto requisito legal que não existe e desnaturando a intenção constitucional de estimular as empresas a adotarem planos de participação nos lucros em favor de seus empregados.
- Discorre sobre a estrutura dos Programas de Participação nos Lucros e Resultados adotados pela empresa (sede e filiais) e reitera a observância das regras impostas pela Lei nº 10.101/00 a fim de que o pagamento represente uma efetiva forma de integração entre capital e trabalho.
- Aduz que a interpretação trazida no relatório fiscal quanto ao conceito de “metas previamente fixadas” não constitui interpretação literal do texto legal, mas sim abusiva, restritiva e inadequada da norma. Entende que a lei, ao mencionar o termo “previamente fixadas”, não utilizou a expressão “antes do início do exercício/período de apuração”. Acrescenta que a DRJ manteve o lançamento com base em interpretação divergente do próprio relatório fiscal, posto que considerou como pactuação prévia a assinatura dos acordos antes do início do período de aferição das metas e não do exercício como fixado pelo fiscal, em clara alteração de critério jurídico do lançamento.
- Sustenta que a matéria era pacífica a favor dos contribuintes na CSRF do CARF e que, por conseguinte, a autuação fere a segurança jurídica e os arts. 146 do CTN e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB).

- Contesta as premissas adotadas pela fiscalização e defende que uma análise pormenorizada dos planos e dos demais documentos juntados aos autos demonstra a insubsistência das autuações fundadas com base na data da assinatura dos acordos, considerando que houve o efetivo cumprimento dos requisitos legais que confluem para que os empregados já tivessem ciência das regras atinentes à PLR.

- Quanto aos valores de PLR pagos aos diretores contribuintes individuais, discorda do entendimento da fiscalização de que não poderiam gozar da isenção prevista na Lei nº 10.101/00, a qual seria restrita aos trabalhadores empregados. Defende que a Lei nº 6.404/76 cumpre a exigência disposta no art. 28, §9º, “j” da Lei nº 8.212/91 e deve ensejar a isenção da participação nos lucros paga pela empresa a seus administradores, sob pena de ilegalidade e quebra da isonomia. Contesta a utilização da DIRF como documento de prova de pagamento de verbas salariais. Ressalta que, caso não se entenda pela exclusão da tributação pela expressa existência de isenção para esses pagamentos, esta deve ser afastada em razão da eventualidade dos mesmos.

- Sustenta que os pagamentos efetuados a seus empregados a título de gratificação (“gratificação anual” e “média da gratificação anual”) não possuem natureza salarial, uma vez que não são habituais, e não podem ser tributados em virtude da expressa isenção concedida pelo art. 28, §9º, “e”, item 6, da Lei nº 8.212/91. Explica que a “gratificação anual” consiste em abono concedido em razão das férias gozadas pelo empregado, tal como previsto pelo art. 144 da CLT, e a “média de gratificação anual” em mero ajuste e acerto da primeira verba. Aponta equívoco da DRJ ao enquadrar o abono em discussão naquele mencionado na SC COSIT nº 12/2018, os quais possuem natureza jurídica e previsão legal de isenção completamente distintas. Entende que a decisão recorrida promove evidente alteração do critério jurídico do lançamento, o qual apenas se justificou na suposta habitualidade dos pagamentos.

- No que tange à glosa referente aos empregados expatriados, contesta a decisão recorrida reiterando essencialmente os argumentos de sua Impugnação:

- A fiscalização exigiu as contribuições da empresa sem comprovar que havia o pagamento de salário e a prestação de serviços pelos supostos empregados expatriados.
- Os empregados expatriados deixaram de prestar serviço para a empresa brasileira desde que aceitaram a oferta de trabalho no exterior, sendo remunerados diretamente por empresa diversa.
- Na medida em que as empresas contratantes desses empregados supostamente expatriados encontram-se localizadas no exterior e não são controladas diretamente pela ArcelorMittal Brasil, que não possui a maioria do capital votante das mesmas, e considerando ainda que estas não constituem sucursal ou agência de empresa nacional no exterior (art. 12, inciso I, “c” e “f”, da Lei nº 8.212/91), não se verifica a existência de relação jurídica no caso em tela relativamente a pessoas físicas que

possam ser configuradas como segurados obrigatórios da previdência social.

- As disposições da Lei nº 7.064/82 não são aplicáveis ao caso, havendo transferência somente se atendidas as condições legais, o que não ocorreu.
- Os recolhimentos efetuados aos expatriados como autônomos foram feitos de boa-fé e visando resguardá-los de quaisquer problemas com a seguridade. Como não há provas de que tenha agido na escolha da tributação com dolo, mediante fraude ou simulação, deve ser afastada a aplicação da multa qualificada.

- Defende a impossibilidade de cobrança das contribuições de segurados empregados não descontadas pela empresa, incidentes sobre a PLR e os valores supostamente pagos a expatriados. Aduz que, além de inexistirem os fatos geradores, o Auto de Infração não deve subsistir em razão da impossibilidade de se atribuir à empresa o recolhimento de contribuições que não seriam por ela devidas, considerando que esta apenas possui a obrigação de retê-las.

Posteriormente à interposição do Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou petição informando a sua adesão parcial à transação no contencioso tributário quanto aos débitos relativos a pagamento de PLR efetuados a diretores contribuintes individuais (e-fls. 9443/9445).

VOTO

Conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, contudo, em razão do exposto no item “Participação nos Lucros e Resultados – Diretores”, deve ser parcialmente conhecido.

Decadência

Nos lançamentos por homologação, o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário extingue-se em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, desde que tenha sido efetuado pagamento antecipado de parte do imposto e que não tenha sido comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Nas hipóteses de ausência de pagamento ou nos casos de dolo, fraude e simulação, a contagem do prazo quinquenal inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme previsto no art. 173, I, do CTN.

É nesse sentido a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 973.733/SC (Tema Repetitivo 163):

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o

pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

É o que dispõe ainda a Súmula CARF nº 72, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No presente caso, o Colegiado a quo assim decidiu sobre o tema (e-fls. 9055/9056):

No caso dos autos, a fluência do prazo decadencial segue duas vertentes: 1) para os débitos lançados sem a qualificadora da multa de ofício aplica-se o art. 150, § 4º, caso tenha havido antecipação de pagamento – ou não tenha havido – art. 173, I; 2) para os débitos lançados com a qualificadora da multa de ofício, a regra especial de contagem do prazo decadencial em razão da própria excepcionalidade do § 4º é afastada, sendo remetida para a regra geral contida no art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Assim, para esses débitos, não há que se falar em decadência do lançamento dos débitos de competências do ano de 2014.

Nessa perspectiva, curial examinar se houve fluência do prazo decadencial dos débitos lançados sem a qualificadora da multa de ofício à época da ciência do lançamento, o qual englobou os fatos geradores ocorridos entre 01/03/2014 e 31/03/2016.

De acordo com as guias apresentadas pela defesa anexas à peça impugnatória (doc. 5), confirmadas no sistema informatizado, houve antecipação de pagamento na competência 03/2014 e 04/2014. Portanto, deve ser aplicada a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN, contando-se os cinco anos a partir da data da ocorrência dos fatos geradores.

Pois bem. O sujeito passivo foi considerado cientificado dos Autos de Infração em **16/04/2019**, consoante Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento Fiscal, da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, de fls. 7.520/7.521.

Pela regra do art. 150, § 4º do CTN, para a competência 03/2014 o fato gerador ocorre em 31/03/2014 e a data limite para lançamento é 31/03/2019. Para 04/2014 o fato gerador ocorre em 30/04/2014 e a data limite para lançamento é 30/04/2019. Como o lançamento se concretizou em 16/04/2019, operou-se a decadência apenas em relação à competência 03/2014, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, devendo ser excluída dos Autos de Infração.

Isto posto, impõe-se a retificação do crédito lançado nos Autos de Infração vergastados, excluindo-se a competência 03/2014, eis que fulminada pela decadência:

Receita	Competência	Período	Vcto princ	Valor princ	Vcto multa	% Multa lanç
2141-01	03/2014	mensal	17/04/2014	69.985,39	10/06/2019	75%

Desse modo, para o lançamento que engloba os débitos lançados sem a qualificadora da multa de ofício, a primeira competência não decaída é 04/2014, cujo lançamento poderia ter sido efetuado até 30/04/2019. Para os débitos lançados com a qualificadora da multa de ofício, não há que se falar em decadência do lançamento dos débitos de competências do ano de 2014.

Não merece reparos o entendimento do acórdão recorrido quanto às regras aplicadas, restando decadentes apenas os créditos referentes à competência 03/2014 apurados sem a multa de ofício qualificada. Não obstante, observa-se que, além do valor de R\$ 69.985,39 com multa de 75% afastado pelo Colegiado a quo (e-fls. 48), há também na competência 03/2014 o valor de R\$ 6.998,53 sem qualificação da multa (e-fls. 57) que deixou de ser excluído no voto condutor, permanecendo no demonstrativo do crédito remanescente após o julgamento de primeira instância (e-fls. 9089). Dessa forma, pelas mesmas razões de decidir acima reproduzidas, esta parcela deve ser excluída do lançamento, como requer a recorrente.

Quanto à alegação de que não houve simulação configurada nos pagamentos a empregados expatriados e que, por conseguinte, caberia a aplicação do art. 150, §4º, do CTN para essas rubricas, não assiste razão à interessada, como será exposto adiante em tópico específico sobre o tema.

Nulidades

Conforme exposto na decisão recorrida, não há que se falar em nulidade do presente lançamento por ausência de requisitos legais ou por cerceamento do direito de defesa da contribuinte (e-fls. 9048/9049):

De início, não se vê, na imputação fiscal, mera presunção desacompanhada de elementos de convicção, tendo a autuação ocorrido a partir de situações fáticas concretas, à luz de evidências constatadas em investigações preliminares e de documentos fornecidos pela própria contribuinte e com amparo na legislação.

Ressalte-se que os Autos de Infração em tela, cuja finalidade foi constituir o crédito tributário motivado pela conduta da empresa objetivando não oferecer à tributação parcelas de remuneração paga a seus segurados, foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, e formulado de modo que a empresa e as responsáveis solidárias tivessem pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudessem exercer seu direito à ampla defesa.

A fiscalização demonstrou de forma clara e objetiva a origem e os motivos da lavratura, descrevendo os documentos utilizados, e tendo sido observados, no caso, todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal, como o da legalidade, apresentando os pressupostos de liquidez e certeza. Cabe observar, ainda, que ele foi regularmente cientificado ao sujeito passivo e aos sujeitos

passivos solidários, tendo-lhes sido concedido prazo para que apresentassem impugnação, não tendo sido trazidos aos autos quaisquer documentos hábeis a afastá-los na íntegra.

O Relatório de Fiscalização expõe em detalhes os fatos e a motivação, que sustenta o lançamento, bem como a fundamentação legal. Ainda que houvesse alguma omissão, esta não prejudicaria o contraditório e a ampla defesa, conforme se observa no presente caso, uma vez que não impediu que o contribuinte e os responsáveis solidários pudessem exercer seu direito de defesa, apresentando sua peça impugnatória para discutir a tributação e suas teses de defesa para ser apreciada por esta DRJ.

Da mesma forma, não assiste razão à recorrente quanto à nulidade das autuações por não ter a fiscalização analisado cada um dos acordos de Participação nos Lucros e Resultados - PLR firmados pela empresa. Acompanho as razões de decidir da primeira instância sobre o tema (e-fls. 9065):

Nesse ponto, não comungo do entendimento da defesa. Explico. Como dito alhures, o procedimento fiscal foi efetuado de acordo com as normas que regem o Processo Administrativo Fiscal. Não houve cerceamento ao direito de defesa, tanto é que a impugnação enfrentou a totalidade das matérias abordadas no lançamento, inclusive o PLR firmado pela AcelorMittal com as comissões de empregados das unidades.

Demais, como foi destacado na peça contestatória, no Termo de Verificação Fiscal (fl. 83) o auditor afirma que “temos, portanto, um conjunto de 22 Acordos de Participação em Lucros ou Resultados firmados diretamente com as comissões de empregados das unidades. Não vamos aqui apresentar a análise de cada um desses acordos, pois a estrutura básica é a mesma, faremos apenas, a título de exemplo, a análise do Acordo 2015 da Unidade Cariacica ressaltando, porém, as particularidades relevantes encontradas nos demais planos” (grifei e sublinhei).

Assim, restou evidente que o auditor analisou a totalidade dos acordos e não somente aquele referente ao Acordo 2015 da Unidade Cariacica, como defende a autuada.

Também não pode ser acatada a nulidade do acórdão recorrido em razão do indeferimento da perícia solicitada. Impõe-se esclarecer que a autoridade julgadora de primeira instância é livre para formar sua convicção na apreciação de provas, podendo determinar a realização de diligências ou perícias quando entendê-las necessárias e indeferir as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, nos termos dos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

No caso em exame, verifica-se que o Relator a quo analisou a solicitação do sujeito passivo e expôs suas razões para o indeferimento da mesma (e-fls. 9081), não havendo motivo para declaração de nulidade da decisão recorrida por cerceamento do seu direito de defesa. Ressalte-se que a finalidade da realização de diligências é elucidar questões comprometidas e não

produzir provas em favor do contribuinte. É nesse sentido o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 163, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Não merece ser acolhido ainda o pedido de conversão do presente julgamento em diligência para que a fiscalização analise os documentos apresentados pela empresa. Resta claro da análise dos autos que a autoridade lançadora examinou toda a documentação disponibilizada pela contribuinte e que esta teve diversas oportunidades para prestar esclarecimentos, não havendo nenhum motivo para a realização de diligência nesta fase processual.

Responsabilidade Solidária

Quanto à inexistência de sujeição passiva solidária apontada pela interessada, tendo em vista que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário são os mesmos da Impugnação e que o julgamento de primeira instância já enfrentou a matéria, adoto as razões de decidir do Colegiado a quo abaixo reproduzidas, conforme previsto no art. 114, §12, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (e-fls. 9049/):

Não merece acolhida a afirmação das impugnantes no sentido de que a sujeição passiva solidária intentada pela fiscalização, no caso em tela, não encontraria guarida na legislação tributária.

Cumprе mencionar, aqui, que a imputação de Sujeição Passiva Solidária em questão foi lavrada, pela fiscalização, tendo por fundamento o artigo 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/1991, a seguir transcrito.

Art. 30. (...)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(...)

É de se registrar, também, que, nesse mesmo sentido, dispõe o artigo 222 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999:

Art. 222. As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, bem como os produtores rurais integrantes do consórcio simplificado de que trata o art. 200-A, respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes do disposto neste Regulamento. (Redação dada pelo Decreto nº 4.032, de 2001)

Cabe reproduzir, ainda, o disposto no artigo 494 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) n.º 971/2009, que traz o conceito de grupo econômico, no âmbito da legislação previdenciária.

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

No caso em tela, a fiscalização constatou a existência de grupo econômico, e a fim de evidenciar tal fato, discriminou, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 71/104), do qual se reproduz trecho a seguir, a participação societária da autuada nas empresas arroladas na condição de responsáveis solidárias pelos créditos lançados.

*162. Estão sendo arroladas na condição de responsáveis solidárias pelos créditos ora lançados as empresas controladas pela **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.** elencadas no demonstrativo de composição do Grupo Econômico **ARCELORMITTAL** contido no Anexo **E04_GRUPO_ECONOMICO.PDF**, uma vez que a legislação previdenciária assim dispõe sobre a solidariedade das empresas que integram grupos econômicos:*

(...)

É de se notar, aqui, que, nos termos do parágrafo único do artigo 142 do CTN, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Cabe observar, também, que, conforme o artigo 121 do CTN, a seguir transcrito, o lançamento de ofício deve ser efetuado contra o contribuinte e todos os responsáveis tributários, pois a identificação do sujeito passivo engloba os conceitos de contribuinte e responsável.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ressalte-se, ainda, que o CTN prevê duas hipóteses de solidariedade tributária, previstas no artigo 124 do CTN, reproduzido a seguir.

CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

No caso, tem-se que a solidariedade no lançamento que se analisa é decorrente da aplicação de solidariedade prevista em lei específica, mostrando-se desnecessário o exame da questão atinente ao interesse comum e vinculação ao fato gerador.

É de se destacar que a autoridade administrativa se encontra vinculada, no caso, ao disposto no artigo 30, inciso IX da Lei n.º 8.212/1991, não podendo afastar a sua aplicação, nos termos do artigo 116, inciso III da Lei n.º 8.112/1990.

Art.116. São deveres do servidor:

(...)

III - observar as normas legais e regulamentares;

(...)

Cumpre esclarecer, como já dito alhures, que as alegações da empresa relativas à inconstitucionalidade/ilegalidade de dispositivos normativos não são passíveis de apreciação por esta instância administrativa, devendo ser carreadas ao Poder Judiciário, que tem competência para a discussão de tais questões.

Cabe observar, ainda, o artigo 26-A, *caput* do Decreto n.º 70.235/1972, a seguir transcrito, segundo o qual não pode ser declarada a inconstitucionalidade de norma pela Administração.

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Deste modo, tem-se que o ato normativo, cuja ilegalidade ou inconstitucionalidade não tenha sido declarada, surtirá efeitos enquanto vigente, devendo ser observado pela autoridade administrativa.

Não há que se falar, assim, em declaração de nulidade e o cancelamento da sujeição passiva solidária que foi imputada nestes autos.

Vale acrescentar que como a legislação previdenciária/tributária (Lei 8.212/1991, art. 30, IX; e IN RFB nº 971, de 2009, art. 494) adota o mesmo conceito de grupo econômico da legislação trabalhista (Lei nº 5.889, de 1973, art. 3º, §2º; e CLT, art. 2º, §2º) e a relação jurídica de emprego é a relação jurídica subjacente ao fato gerador das contribuições da empresa e do segurado empregado, a mera existência de grupo econômico trabalhista significa haver dívida trabalhista comum perante o credor trabalhista (relação externa de solidariedade) e revela a presença de interesse jurídico e não o mero interesse econômico, sendo inequívoca a vinculação dos solidários trabalhistas ao fato gerador, uma vez que se situam dentro do domínio do pagar, dever ou creditar remuneração.

Sobre as alegações de inconstitucionalidade, importante acrescentar o disposto na Súmula CARF nº 2, de observância obrigatória por seus Conselheiros:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Representação Fiscal para Fins Penais

Quanto aos questionamentos sobre a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais, aplica-se o disposto na Súmula CARF nº 28, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Participação nos Lucros e Resultados - Empregados

Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 82/91) que, através da análise de todos os documentos apresentados pela contribuinte, a fiscalização identificou pagamentos efetuados a título de Participação em Lucros ou Resultados – PLR a segurados empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/00, integrando o salário de contribuição para todos os fins e efeitos, nos termos do art. 214, §10, do Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social – RPS). De acordo com o auditor, os referidos pagamentos não se enquadram no que prevê o art. 214, §9º, X, do RPS em razão da ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado. Relevante destacar os seguintes itens do relatório fiscal:

78. E por pactuação prévia não se pode aceitar outra hipótese senão a que ocorre ANTES do início do exercício fiscal (no caso da ARCELORMITTAL é 1º de janeiro, conforme a Cláusula Primeira do Acordo já comentada acima), uma vez que inexistente planejamento prévio no curso de um exercício fiscal.

[...]

86. Analisando o conjunto dos documentos apresentados, temos aqui que inequivocamente a ARCELORMITTAL somente consegue firmar seus Acordos de PLR por volta de maio, em algumas unidades um pouco antes, em outras um pouco depois, mas a realidade dos fatos mostra que a companhia teria apenas pouco mais da metade do exercício para cumprir suas metas. Como estamos tratando de metas operacionais e metas de produção que envolvem linhas contínuas de produção, não há como classificar tal situação dentro do conceito de “programa de metas e resultados pactuados previamente” exigido pela lei 10.101/2000 no seu Art. 2º, § 1º, II.

A recorrente reitera as alegações de sua Impugnação sustentando, como relatado, que cumpriu todos os ditames da Lei nº 10.101/00 e que esta não exige que a assinatura do acordo ocorra antes do início do exercício a que ele se refere.

O Colegiado a quo enfrentou o tema de forma muito clara e detalhada, motivo pelo qual acompanho as razões de decidir da decisão de primeira instância (e-fls. 9064/9071), com destaque para os seguintes trechos do voto condutor:

A Lei nº 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

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

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, **conforme definido em lei**;

(grifei e sublinhei)

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei, de sorte que não é correto afirmar que os respectivos pagamentos sempre serão isentos de incidência contribuição previdenciária, como defende a autuada. Demais, como dito, a lei regulamentadora (Lei nº 10.101/2000) não restringe o alcance do texto constitucional, mas regula (estabelece os contornos) a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Demais, o artigo 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 9.528/1997, define o salário-de-contribuição, para o segurado empregado, como “a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma”. Já o parágrafo 9.º desse mesmo artigo 28 enumera, de forma exaustiva, as parcelas que não integram o salário-de-contribuição.

A legislação aplicável à espécie estabelece, portanto, como regra geral, a incidência de contribuição previdenciária sobre a remuneração total dos segurados a serviço da empresa; somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de isenção do pagamento dessa exação. E nem poderia ser de outra forma, haja vista, **primeiro**, que, nos termos do artigo 97, inciso VI, combinado com o artigo 175, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer hipótese de exclusão, ou, mais especificamente, de isenção do pagamento de contribuições sociais; e, **segundo**, que o artigo 111 do CTN determina sejam interpretados literalmente os dispositivos legais que disponham sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.

Em consequência, por se tratar de exceção à regra, a interpretação do parágrafo 9.º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991 – assim como de qualquer outro dispositivo legal que estabeleça isenção do pagamento de contribuições – deve ser feita de maneira restritiva, de sorte que, para que determinada vantagem decorrente da relação laboral não componha o salário-de-contribuição respectivo, há a necessidade de expressa previsão legal.

A participação dos empregados nos lucros da empresa somente não integra o salário-de-contribuição, para efeitos de incidência de contribuição previdenciária,

quando, nos termos do parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, essa participação seja paga ou creditada de acordo com lei específica, que, como dito alhures, é a Lei n.º 10.101/2000, que “dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa”.

[...]

Examinada a Lei n.º 10.101/2000, verifica-se que esta contempla, com vistas à participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas, e de forma a que tal participação esteja isenta do pagamento de contribuições, requisitos que dizem respeito à formalização da participação dos trabalhadores nos lucros e resultados das empresas e requisitos tratam da operacionalização dessa participação.

Os requisitos que tratam da parte formal da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa encontram-se estabelecidos no artigo 2º e seus parágrafos 1º e 2º da Lei n.º 10.101/2000, determinando **(a)** que a participação deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, seja através de comissão escolhida pelas partes, seja através de convenção ou acordo coletivo; e **(b)** que o instrumento decorrente dessa negociação deve conter (I) 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 daquilo que vier a ser acordado, (II) a periodicidade da distribuição, (III) o período de vigência e (IV) os prazos para revisão do acordo. Refere, ainda, que, na fixação das regras em questão, podem ser considerados, entre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Além disso, o instrumento decorrente da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Dado esse quadro, não se compreende no conceito jurídico de participação nos lucros ou resultado o pagamento de verba ao empregado, ainda que paga pelo empregador a esse título, quando não são atendidos os marcos legais caracterizadores da participação nos lucros ou resultados como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho voltado ao incentivo da produtividade.

Assim é que, por exemplo, resta desatendida a moldura legal quando as regras estipuladas nos instrumentos de negociação não permitem que o empregado saiba de forma prévia e objetivamente quais são os desafios em jogo e qual a forma de medir os resultados de seu trabalho no que se refere ao pagamento da PLR, de modo a esforçar-se para cumprir a sua parte, ainda que tais regras tenham sido livremente negociadas por empregadores e empregados.

[...]

Que fique claro que empregador e empregados são livres para negociar os critérios de PLR que quiserem, porém se esses critérios não espelham um compromisso prévio com o alcance de metas de produtividade, então a verba

paga a esse título deve ser tributada porquanto, além de não se enquadrar na moldura legal que a excluiria da base de cálculo das contribuições sociais, muito provavelmente o que foi acordado foi a flexibilização do salário substituindo a reposição de uma parcela do salário real por uma parcela variável e livre dos encargos sociais e trabalhistas.

Nessa toada, a defesa alega que a burocracia das negociações impossibilita, em muitos casos, o fechamento dos acordos anteriormente ao início do exercício ao qual será aplicado, contudo, as tratativas iniciam assim que o exercício se inicia; não há previsão legal para que a pactuação prévia ocorra antes do início do exercício, tratando-se de uma interpretação subjetiva e restritiva do fiscal; as metas contratadas são previamente conhecidas pelos empregados e os instrumentos de negociação se revelam efetivos meios de integração entre o trabalho e o capital, tal como deve ser o instituto da PLR.

Entretanto, a autoridade lançadora analisou exaustivamente a documentação que teria sido utilizada como base para o pagamento da intitulada “participação nos lucros ou resultados” e as conclusões e apontamentos foram relatadas minuciosamente nos parágrafos 51 a 97 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 83/91). Em resumo, aduz que foram descumpridos os seguintes aspectos legais: ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado (parágrafo 92, fl. 90).

Cotejando o que fora relatado pela autoridade fiscal (parágrafos 51 a 97 do Termo de Verificação Fiscal - fls. 83/91) e as contrarrazões apresentadas pela impugnante (item 7 da Impugnação - fls. 7.608/7.636), por maior esforço que a defesa faça para defender a legitimidade dos documentos/procedimentos, resta evidente que os valores pagos ou creditados, pela impugnante, a título de PLR, aos segurados empregados a seu serviço, foram efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000.

Ora, satisfeito o seu conceito jurídico, a PLR deve ser um recurso extra que é pago ao empregado em virtude da obtenção de um ganho de produtividade que empregador e empregado, previamente, se comprometeram a alcançar. No entanto, a tal PLR promovida pela autuada coaduna-se como reposição do valor real do salário, ou parte dele, ao não cumprimento dos encargos sociais correspondentes, em face da ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, bem como da falta de comprovação da aferição das informações pertinentes ao acordado.

Especificamente, em relação à pactuação prévia, defende que à época dos fatos, praticou os atos e celebrou os negócios jurídicos com base no entendimento adotado pelos órgãos administrativos no tempo do fato. Contudo, não é este o entendimento administrativo. A inexistência de acordo prévio à aquisição do direito, para pagamento de participação nos lucros e resultados, desatende ao

art. 2º da Lei nº 10.101/2000, fazendo com que incidam contribuições sociais sobre a verba em comento.

Vejamos a orientação da Coordenação-Geral de Tributação - Cosit no tocante ao momento em que as regras, metas ou condições podem ser estabelecidas, exarada por meio da Nota Cosit no 89, de 11 de junho de 2012, onde restaram esclarecidos alguns pontos sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados da Empresa (PLR):

17. No que se refere ao momento de fixação **das regras**, não há qualquer dúvida de que estas **devem ser estabelecidas antes da data em que os empregados devem iniciar seu cumprimento** e não apenas antes da data do pagamento da PLR. A razão é óbvia, não é possível estabelecer condições para o passado, nem tem qualquer serventia estabelecer regras ou condições para alcançar resultados já conhecidos, uma vez que, práticas desta natureza não atendem aos objetivos da lei. O inciso II do § 1º do art. 2º dispõe expressamente que os programas de metas, resultados e prazos, devem ser pactuados previamente, o que afasta qualquer dúvida sobre este ponto da matéria.

18. Assim, os acordos para pagamento imediato de PLR, como aqueles feitos para evitar ou interromper greves, são em si incompatíveis com o atendimento das regras da lei e, portanto, a natureza remuneratória dos valores pagos não está afastada.

19. Pela leitura dos dispositivos da lei, depreende-se que a PLR deve ser implementada de forma planejada, de modo que haja tempo adequado para que sejam atendidas todas as exigências da lei, não pode ser utilizada como solução de última hora ou simplesmente ser invocada para deixar de pagar as contribuições previdenciárias e outros direitos trabalhistas, fato este que constitui burla ou desvirtuamento da lei, o que não pode ser admitido nem pelo fisco, nem pelos trabalhadores e respectivos sindicatos.

[...]

Assim, não foram preenchidos todos os requisitos previstos na forma da Lei n.º 10.101/2000, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

Pelo exposto, a natureza remuneratória da parcela, ainda que denominada PLR, não é afastada, pelo que há incidência da contribuição previdenciária para o RGPS. Assim, tais verbas não aproveitam a isenção estabelecida no parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/1991, integrando a base de cálculo (salário-de-contribuição) das contribuições previdenciárias, objeto do presente lançamento.

Não merece reparos a decisão recorrida. Com efeito, compactuo com o entendimento de que o estabelecimento de regras claras e objetivas deve ocorrer antes do início do exercício a que se refere o acordo, não bastando que estas sejam fixadas antes da data do pagamento da PLR. Vale lembrar que a PLR tem como finalidade incentivar o trabalhador a aumentar a sua produtividade, sendo imprescindível, portanto, que este saiba exatamente o quanto deverá se esforçar para obter os reflexos desejados.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF corrobora esse entendimento:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PLR. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o conceito jurídico de Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social. A ausência da estipulação entre as partes trabalhadora e patronal, de metas e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria. Decorre disso, a incidência de contribuição previdenciária sobre a verba.

(Acórdão nº 9202-010.621, CSRF/2ª Turma, de 21/03/2023)

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

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.

(Acórdão nº 9202-010.514, CSRF/2ª Turma, de 22/11/2022)

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.

(Acórdão nº 9202-009.903, CSRF/2ª Turma, de 22/09/2021)

É nesse sentido também o Acórdão nº 9202-011.026 de 24/10/2023, proferido pela 2ª Turma da CSRF no processo que trata do lançamento efetuado contra esta mesma contribuinte, para o mesmo período que aqui se examina, referente às contribuições destinadas a Terceiros. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/03/2016

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.

Quanto à alegação de que houve violação ao art. 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), impõe-se observar o disposto na Súmula CARF nº 169, com efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal:

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Relevante mencionar nesse ponto que o descumprimento de apenas um dos requisitos da Lei nº 10.101/00 já é suficiente para descaracterizar a natureza isentiva de todos pagamentos de PLR envolvidos.

Cabe registrar, ainda, que a decisão de primeira instância apenas ratificou as razões apontadas pela autoridade fiscal, não se vislumbrando nenhuma alteração de critério jurídico no caso em exame, ao contrário do que afirma a interessada.

Participação nos Lucros e Resultados - Diretores

Deixo de conhecer das alegações referentes à Participação nos Lucros e Resultados de diretores contribuintes individuais em razão da desistência do Recurso Voluntário quanto a essa matéria (e-fls. 9443/9445), nos termos do art. 133 do RICARF.

Gratificações

Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal que a autoridade lançadora constituiu os créditos referentes às gratificações pagas pela empresa denominadas “Gratificação Anual” e “Média Gratificação Anual” pelas razões descritas nos itens a seguir reproduzidos (e-fls. 73/77):

14. Examinando as folhas de pagamentos fornecidas em formato digital, a fiscalização identificou rubricas pagas ou creditadas a segurados empregados que não haviam sido incluídas nas respectivas bases de cálculo previdenciárias declaradas em **GFIP**.

15. Tais rubricas transitaram pelas folhas de pagamentos através dos códigos “0146 - GRATIFICACAO ANUAL” e “0149 - MEDIAS GRATIFICACAO ANUAL”, ressaltando que esta última é um mero ajuste nos valores que transitaram pela primeira, compondo assim em conjunto a implementação do benefício na folha de pagamentos.

[...]

17. Ocorre que a legislação previdenciária, no artigo 28, da Lei nº. 8.212, de 24 de julho de 1991, publicada no DOU de 25/07/91, assim define o “salário de contribuição”:

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

I- para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo a 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;"

18. É de se verificar ainda que, em consonância com o disposto no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91, o Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de seis de maio de 1999, publicado no D.O.U. de 07 de maio de 1999, assim dispõe em seu artigo 214:

(...)

"§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

V - as importâncias recebidas a título de:

(...)

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;"
(Redação dada pelo Decreto nº3.265, de 29 de novembro de 1999).

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis."

19. Para que os benefícios concedidos pela empresa aos seus empregados, sob a forma de "gratificações" não se constituam em base de incidência de contribuições previdenciárias, sua concessão deve ser feita estritamente em conformidade com a legislação previdenciária supracitada.

20. Temos, no entanto, que a legislação previdenciária determina a não incidência apenas para os ganhos eventuais, assim entendidos os eventos aleatórios, não previstos, não ajustados previamente, fortuitos, enfim, estritamente ocasionais.

21. Da análise das folhas de pagamento, foi constatado que no período acima, a empresa pagou a seus empregados parcelas por conta de gratificação por liberalidade, gratificação anual e médias gratificação anual, de forma não eventual, conforme se verifica das planilhas dos levantamentos fiscais (detalhados mais adiante), pois são registrados pagamentos em todas as épocas do ano, não se enquadrando, portanto, no disposto no inciso "V", alínea "j" do § 9º do já citado artigo 214 do Decreto 3.048/99.

22. Na justificativa para a não tributação da gratificação em questão, a empresa informou que "*as rubricas 0146 – Gratificação Anual e 0149 – Média Gratificação Anual se referem ao reflexo da gratificação de férias conforme previsto em ACT*

em atendimento ao Art. 144 da CLT.”, remetendo assim à cláusula 28 do Acordo Coletivo de Trabalho.

23. De fato, temos que nos Acordos Coletivos de Trabalho - 2013 / 2015, celebrados, por seus respectivos representantes legais, de um lado o sindicato dos trabalhadores nas indústrias metalúrgicas, mecânicas e de material elétrico, material eletrônico, desenhos/projetos e informática de João Monlevade, Rio Piracicaba, Bela Vista de Minas E São Domingos do Prata-MG E São Gonçalo do Rio Abaixo e, de outro lado, a Arcelormittal Monlevade, por si e assistida pelo sindicato das indústrias metalúrgicas, mecânicas e de material elétrico e eletrônico de João Monlevade-MG, de forma idêntica, ajustaram o pagamento da gratificação anual e médias de gratificação, conforme reproduzido no excerto abaixo:

CLÁUSULA VIGÉSIMA-OITAVA - GRATIFICAÇÃO ANUAL - A Arcelormittal Monlevade concederá a todos os seus empregados uma gratificação de 62,50% (sessenta e dois vírgula cinquenta por cento) do salário-base-mês, a ser paga na forma e limites a seguir especificados:

I) A gratificação será paga na data do pagamento do salário do mês do início das férias, caso seu término se dê até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, e será paga na data do pagamento do salário do mês de retorno das férias, caso seu término se dê após o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao do início das referidas férias;

II) O salário-base-mês para o cálculo da referida gratificação será o do mês de início do gozo das férias, caso o retorno do empregado ao trabalho se dê até o 10º (décimo) dia do mês subsequente, e será o do mês do término das férias, caso este se dê após o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao seu início;

III) Caso as férias não sejam gozadas no transcurso do ano, a gratificação a que se refere esta cláusula será paga antecipadamente na folha de pagamento do mês de novembro, tendo como referência o salário-base deste mês;

IV) Serão computadas as faltas e adotados os mesmos critérios do cálculo do 13º salário. (grifamos)

24. Os incisos II e IV da cláusula retro reproduzida deixa evidente que a concessão deste benefício está claramente vinculada ao salário do empregado, bem como aos fatores assiduidade ou absenteísmo e, a despeito do nome convencionado entre as partes para esta verba, sua natureza é salarial, e se constitui numa verdadeira remuneração adicional, paga anualmente e de forma contumaz (para alguns empregados em mais de uma parcela no ano). Dessa forma, conclui-se que a inclusão dessas verbas, de forma regular e não eventual, no contracheque de parte de seus empregados, não condiz com o disposto no inciso “V”, alínea “j” do § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99.

25. Ressalte-se ainda que no campo estrito da supracitada legislação previdenciária de custeio, o abono pago habitualmente não integrará o conceito de remuneração apenas se estiver expressamente desvinculado do salário por força da lei previdenciária e a gratificação em questão, comprovadamente habitual, não goza desse amparo.

26. E corroborando com as conclusões acima, verificou-se ainda que essa gratificação habitual era considerada corporativamente perante administradores e empregados como parcela integrante do salário e assim era referenciada em outros documentos corporativos como o programa de participação de lucros e resultados abaixo, onde, ao que se depreende, a gratificação compunha uma espécie de “14º. Salário” informal, que, inclusive, em alguns casos, compunha a base de cálculo para outros benefícios salariais, como a participação em lucros e resultados:

[...]

27. E a habitualidade do benefício ainda pode ser verificada pela presença em 4 exercícios, de 2014 a 2017, conforme previsto nos acordos coletivos bienais apresentados pelo contribuintes.

28. Nesse contexto, comprovada a natureza remuneratória da gratificação em questão, a fiscalização constituiu os créditos devidos com base nos valores das rubricas transitadas pela folha de pagamentos.

Observa-se da leitura dos excertos acima transcritos que a contribuinte afirma, desde o procedimento fiscal, que as gratificações em discussão consistem em abono de férias previsto no art. 144 da CLT. Por sua vez, a autoridade lançadora concluiu que as referidas verbas eram pagas de maneira habitual e não estavam desvinculadas dos salários dos empregados, motivo pelo qual não se enquadravam na hipótese de não incidência prevista no art. 28, §9º, “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91.

Entendo que assiste razão à interessada nesse ponto.

De acordo com o art. 144 da CLT, o abono de férias concedido em virtude de convenção ou acordo coletivo não integra a remuneração do empregado para os efeitos da legislação do trabalho, desde que não excedente de vinte dias de seu salário.

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

Já o art. 28, §9º, “e”, item 6, da Lei 8.212/91 exclui do salário de contribuição os valores recebidos a título de abono de férias na forma do art. 144 da CLT sem impor nenhuma outra exigência para essa isenção.

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer

pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

[...]

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

[...]

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

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

Ou seja, se o adicional de férias estiver em conformidade com o disposto no art. 144 da CLT, não há incidência de contribuição previdenciária independentemente da eventualidade do pagamento ou da desvinculação do salário do empregado.

Relevante ressaltar que, no caso em tela, a autoridade fiscal reconhece que as gratificações estão previstas em Acordo Coletivo (itens 16 e 23 do Termo de Verificação Fiscal) e não indica que os pagamentos tenham excedido vinte dias de salário dos empregados, não havendo razão para que não seja acatada a natureza de abono de férias das referidas verbas.

Em vista do exposto, devem ser excluídas do presente lançamento as contribuições incidentes sobre as gratificações denominadas “Gratificação Anual” e “Média Gratificação Anual”.

Empregados Expatriados

No que concerne às contribuições incidentes sobre as remunerações devidas a segurados expatriados não declaradas em GFIP, impende reproduzir alguns trechos do Termo de Verificação Fiscal que explicam detalhadamente a análise feita pela autoridade autuante e a motivação para o lançamento por ela efetuado (e-fls. 91/101):

98. Analisando as situações funcionais declaradas pelo contribuinte nas GFIPs do período, a fiscalização encontrou diversos segurados empregados declarados na Categoria 3 – Trabalhador Não vinculado ao RGPS, com direito ao FGTS.

99. Tais segurados não tiveram suas remunerações declaradas em GFIP para fins de contribuição previdenciária, tampouco constavam nas remunerações declaradas na DIRF. Figuravam apenas na GFIP para fins de recolhimento do seu FGTS.

[...]

101. Em reunião realizada em 14/02/2019 com a representante do contribuinte, foi informado que tais empregados estavam registrados na GFIP com o código de recolhimento 3 porque se encontravam (ou ainda se encontram) fora do país

prestando serviços para empresas sediadas no exterior, na condição de expatriados, que o recolhimento do FGTS desses segurados eram uma “liberalidade” da empresa, e, ainda que os respectivos contratos de trabalhos se encontravam “suspensos”.

102. Informou-se ainda que estes segurados foram preliminarmente contratados como empregados pela ARCELORMITTAL, mas que, posteriormente, por “interesse pessoal em obter experiência internacional”, foram contratados por empresas sediadas fora do país para a prestação de serviços no exterior. Argumenta que estes empregados, quando contratados pelas empresas no exterior, perdem sua residência fiscal, apresentaram à Receita Federal declaração de saída definitiva do país e que estes se deslocaram para tais países por período combinado com a empresa estrangeira, sem vinculação com o trabalho anteriormente exercido na ARCELORMITTAL, percebendo salários diretamente da empresa estrangeira que os contratou, contudo, apenas para fins operacionais, o contrato de trabalho desse empregado permaneceria suspenso, sem remuneração no Brasil, por período indeterminado, no intuito de facilitar os trâmites burocráticos em caso de eventual retorno.

[...]

104. Analisando as respostas enviadas pelo contribuinte, temos que todas as empresas contratantes no exterior são empresas integrantes do conglomerado internacional ARCELORMITTAL.

[...]

106. Informou ainda a ARCELORMITTAL sobre sua relação com as empresas de destino dos segurados expatriados que “todas as empresas são controladas direta ou indiretamente pela ArcelorMittal que é a acionista controladora final de todas as empresas do mundo”.

Da Legislação Aplicável

107. Ocorre que o expatriamento de trabalhadores é estritamente regrado no ordenamento jurídico brasileiro, em especial pela Lei 7.064/1982 que regula as normas de aplicação ao trabalho no exterior, garantindo proteção ao trabalhador pelo trabalho prestado fora do País, assegurando os direitos alcançados pela legislação brasileira, em especial a proteção previdenciária, bem como as obrigações da empresa brasileira em relação ao seu trabalhador expatriado.

[...]

109. Analisando a Lei 7.064/1982, vemos que o seu capítulo II trata dos casos de transferência de segurados, e, em seu capítulo III, da contratação no Brasil por empresa estrangeira. A distinção entre uma e outra situação é muitíssimo relevante, senão vejamos:

110. No primeiro caso (hipótese de transferência – capítulo II, da Lei 7.064/82), o vínculo de emprego continua estabelecido com a empresa brasileira, ocorrendo

apenas transferência da localidade da prestação do serviço, permanecendo o trabalhador transferido vinculado à Previdência Social Brasileira.

111. No segundo caso (hipótese de contratação de trabalhador no Brasil pela empresa estrangeira - capítulo III, da Lei 7.064/82), a relação jurídica de trabalho se estabelece unicamente com a empresa estrangeira, pois é ela quem contrata, no Brasil, o empregado através de um novo contrato. Neste caso, aplicar-se-á a legislação previdenciária e trabalhista do País contratante, isto é, do país da prestação dos serviços.

[...]

114. Tal observação sobre o capítulo III consta aqui apenas para melhor entendimento da Lei 7.064/82 porque todos os segurados expatriados da ARCELORMITTAL enquadram-se na primeira situação apresentada (segurados transferidos, capítulo II da Lei 7.064/82), conforme veremos a seguir.

115. O art. 2º da Lei 7.064/82 distingue três hipóteses **em que considera transferido o empregado**, quais sejam:

*I - empregado removido para o exterior, **cujo contrato estava sendo executado no território brasileiro**;*

II - empregado cedido à empresa sediada no estrangeiro, para trabalhar no exterior, desde que mantido o vínculo trabalhista com o empregador brasileiro;

III - empregado contratado por empresa sediada no Brasil para trabalhar a seu serviço no exterior.

116. O inciso I corresponde à hipótese em que o contrato do empregado removido para o exterior estava sendo executado no território brasileiro por ocasião de seu deslocamento. Neste ponto, a Lei visa combater artifícios no sentido de encobrir a transferência do empregado, evitando qualquer tentativa camuflar o processo de transferência do funcionário e sugerir a desvinculação entre o trabalhador e a empresa brasileira seja através de uma “rescisão” do contrato de trabalho dos trabalhadores transferidos ou, ainda, de uma pretensa “suspensão” do mesmo.

117. O inciso II ocorre quando o empregador brasileiro mantém o vínculo de emprego com o funcionário deslocado para trabalhar no exterior. Assim como na hipótese do inciso I, neste caso o empregado igualmente já trabalha para a empresa que o desloca para o exterior. A diferença é que no inciso I a empresa rescinde o contrato de trabalho e no inciso II este vínculo formal é mantido.

118. Por fim, o inciso III ocorre na hipótese de uma nova contratação, ou seja, no caso de admissão de um novo trabalhador para trabalhar a seu serviço no exterior (em subsidiárias, escritórios, sucursais, filiais), ao contrário dos incisos I e II, os quais se reportam ao trabalhador já pertencente ao quadro funcional do empregador brasileiro. Aqui é bom ressaltar que a contratação de que estamos tratando refere-se à contratação efetiva, considerando-se o contratante de fato, e

não à mera formalização de um contrato de trabalho no exterior com a subsidiária.

119. Analisando em conjunto os três incisos acima abordados, percebe-se facilmente que a intenção do legislador é a de **definir como transferência todo e qualquer o procedimento realizado pela empresa brasileira no sentido de deslocar o trabalhador para laborar no exterior.**

120. Assim, temos que a Lei 7.064/82, através de seu artigo 2º, buscou cercar todas as possibilidades de remoção do trabalhador para o estrangeiro, **atribuindo-lhes sempre a natureza jurídica de transferência.**

121. E uma vez capitulados na situação de “transferidos”, a Lei 7.064/82 assegura plenamente a proteção previdenciária para estes trabalhadores, pois o parágrafo único do artigo 3º da referida Lei é claro ao prever a aplicação da legislação brasileira sobre Previdência Social, FGTS e PIS/PASEP aos casos de transferências de empregados para prestarem serviços no exterior.

“PARÁGRAFO ÚNICO. Respeitadas as disposições especiais desta Lei, aplicar-se-á a legislação brasileira sobre Previdência Social, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e Programa de Integração do Tempo de Serviço (PIS/PASEP).”

122. E o artigo 9º, também situado no capítulo II, é ainda mais preciso quanto à vinculação obrigatória dos empregados transferidos para o exterior ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS:

“Art. 9º O período de duração da transferência será computado no tempo de serviço do empregado para TODOS os efeitos da legislação brasileira, ainda que a lei local de prestação do serviço considere essa prestação como resultante de um contrato autônomo e determine a liquidação dos direitos oriundos da respectiva cessação.”

[...]

126. Muito bem, nesse ponto deixaremos de analisar aqui os demais dispositivos da Lei 7.064/82, uma vez que todas as situações encontradas nas expatriações da ARCELORMITTAL correspondem às hipóteses capituladas nos dispositivos supracitados, **pois todos os segurados expatriados já eram empregados da ARCELORMITTAL à época de suas expatriações e apenas foram transferidos, restando, portanto, afastadas as demais hipóteses, aplicáveis apenas a contratos novos.**

[...]

134. Comprovada a existência de segurados vinculados obrigatoriamente ao RGPS que tiveram suas remunerações omitidas da GFIP durante o período de expatriação, conforme explanado até aqui, temos que analisar a conduta do contribuinte no sentido de “ajeitar” a situação para que seus empregados não perdessem o vínculo com o RGPS, apesar das remunerações não estarem sendo declaradas e as contribuições patronais não estarem sendo recolhidas.

135. Primeiramente, temos que considerar a questão da “suspensão” dos contratos de trabalho dos expatriados. Tal conduta não encontra guarida na

legislação trabalhista já que os fatos que acarretam a suspensão são exaustivos e não contemplam a transferência do trabalhador para prestar serviços no exterior, pois não se configura nenhuma das hipóteses de suspensão ou interrupção de tratam os arts. 471 a 476-A da CLT, Decreto-Lei nº 5.452 de 1º de maio de 1943, nas quais o vínculo de emprego se mantém.

136. Assim, a conduta de suspender os contratos de trabalho dos empregados expatriados não tem base legal na legislação trabalhista, seja ela geral, pelas normas emanadas pela CLT, seja pela norma específica, Lei 7.064/82, que em momento algum apresenta qualquer indicação da aplicação da suspensão de contrato nos casos de expatriação, muito antes pelo contrário, garante ao trabalhador a manutenção do vínculo, do regime previdenciário e também das normas individuais e de tutela do trabalho que lhe sejam mais favoráveis do que aquelas vigentes no país de prestação de serviços.

137. A fiscalização também verificou que a ARCELORMITTAL efetuou recolhimentos em GPS no NIT dos segurados como se prestadores de serviços autônomos fossem, possivelmente para que estes não perdessem a qualidade segurado perante o RGPS. [...]

138. Através deste artifício, a ARCELORMITTAL transforma o vínculo obrigatório do seu segurado empregado para o enquadramento como contribuinte individual, recolhendo a contribuição previdenciária neste enquadramento com fins de mantê-lo vinculado ao RGPS, contando tempo de serviço para fins de concessão dos benefícios previdenciários e para que não haja perda da qualidade de segurado.

139. Não por acaso, o valor dos “serviços” prestados por estes “autônomos” era sempre o mesmo, o limite superior da tabela do INSS da época, conforme se depreende dos valores apropriados na conta contábil acima, bastando dividir pela alíquota patronal de 20% e comparar com as tabelas do INSS no período fiscalizado. Evidente que tal procedimento visava apenas garantir o amparo do RGPS em seu valor máximo para os segurados expatriados.

[...]

141. Temos ainda que considerar a questão do recolhimento do FGTS dos segurados expatriados, segundo afirmou a companhia, por uma questão de “liberalidade” da companhia.

142. Ora, agindo desta forma a ARCELORMITTAL eximiu-se de parcela das contribuições patronais sobre as remunerações dos seus segurados expatriados e, ao mesmo tempo, garantiu os direitos dos seus empregados expatriados junto ao RGPS e FGTS quando do seu retorno, que, ao que tudo indica, estava mais do que previsto pela companhia.

143. Constata-se assim uma simulação na qual o vínculo empregatício dos segurados expatriados foi disfarçado como uma prestação de contribuintes individuais, que, conforme se depreende contexto acima, nunca existiu. **Tal**

conduta motivou um agravamento da multa aplicada para os valores lançados e vinculados aos segurados expatriados, conforme explanado no capítulo VI do presente Termo.

Do Lançamento das Contribuições Previdenciárias

144. Temos, portanto, um quadro de segurados expatriados que, conforme explanado anteriormente, foram transferidos para subsidiárias da ARCELORMITTAL situadas em países não amparados por acordos ou tratados internacionais de previdência social com o Brasil.

145. Para estes, por todo o exposto, a fiscalização constituiu os créditos devidos com base nos valores dos valores remuneratórios vinculados ao FGTS declarados em GFIP, ou ainda, com base nos valores remuneratórios informados pela ARCELORMITTAL, pois as declarações em GFIP contendo remunerações vinculadas ao FGTS não ocorreram em todo o período sob ação fiscal, considerando tais remunerações - como evidenciam inequivocamente os fatos – como remunerações devidas ao segurado empregado vinculado ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS.

[...]

147. Observação: a Contribuição para Outras Entidades ou Fundos (Terceiros) não incide sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao brasileiro contratado no Brasil para prestar serviços no exterior, ou para lá transferido, conforme estabelece o § 3º, do art. 109-A, da Instrução Normativa - IN RFB 971/2009, combinado com o art. 11 da Lei nº 7.064/1982.

[...]

150. Intimada a apresentar em moeda nacional os valores percebidos pelos segurados expatriados no exterior, a ARCELORMITTAL não apresentou o demonstrativo, alegando não possuir controle sobre os pagamentos efetuados pelas sucursais do grupo no exterior.

151. Nesse contexto, a fiscalização **afериu** os valores com base nas remunerações declaradas ao FGTS nas GFIPs do período. Ocorre que nem sempre a ARCELORMITTAL declarou o FGTS dos trabalhadores expatriados em GFIP. Para estes casos, a fiscalização considerou a base do FGTS informada pelo próprio contribuinte em correspondência dirigida à fiscalização.

152. A previsão legal para o procedimento de aferição para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias está contida na Lei nº. 8.212, de 24/07/1991, art. 33 § 3º e Art. 233, Parágrafo Único do Decreto nº. 3.048, de 06/05/1999:

“Lei nº. 8.212 de 24/07/1991 com redação pela Lei nº 11.941 de, de 2009:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário”.

Art. 233, Parágrafo Único do Decreto Nº 3.048 de 06/05/1999 “Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou ainda, que omita informação verdadeira”.

[...]

156. Exclusivamente para os levantamentos vinculados ao fato gerador “REMUNERAÇÕES DEVIDAS A SEGURADOS EXPATRIADOS NÃO DECLARADAS EM GFIP – CONTRATOS DE TRABALHO SUSPENSOS”, houve qualificação da multa de ofício aplicada, nos termos do § 2º e caput do artigo 68 da Lei nº 4.502/1964, uma vez que a conduta do contribuinte se enquadra nas hipóteses definidas pelos artigos 71, 72 e 73 da mesma Lei, conduta essa descrita detalhadamente nos itens de 133 a 142.

157. Diante do exposto, para os valores lançados no levantamentos “G”, a multa de ofício no percentual de 75% a ser aplicada, por previsão do parágrafo primeiro do artigo 44 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pela Lei 11.488/2007, será duplicada pela ocorrência de fatos que se subsumem ao previsto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei no 4.502/1964, totalizando a alíquota de 150%.

O julgamento de primeira instância ratificou as razões da fiscalização, sendo este também o meu entendimento sobre o caso. Relevante destacar os seguintes excertos do voto condutor (9074/9079):

Nos casos de transferência de trabalhadores para o exterior, hipótese em que o trabalhador mantém o vínculo de emprego com a empresa empregadora no Brasil, a legislação brasileira, desde a edição da Lei nº 7.064/1982, tratou de amparar aqueles que são deslocados para outros países por seus empregadores para lá desenvolverem suas atividades profissionais (capítulo II, da citada Lei), garantindo-lhes a permanência no regime previdenciário brasileiro.

Ressalte-se que em qualquer caso de transferência do trabalhador para outro país, independentemente de em qual inciso do artigo 2º da Lei nº 7.064/1982 se enquadre o procedimento, as regras aplicáveis serão invariavelmente as mesmas, quais sejam, as inseridas no capítulo II da referida Lei.

O parágrafo único do artigo 3º, inserto no capítulo II, da referida Lei é claro ao prever a aplicação da legislação brasileira sobre Previdência Social, FGTS e PIS/PASEP aos casos de transferências de empregados para prestarem serviços no exterior.

PARÁGRAFO ÚNICO. Respeitadas as disposições especiais desta Lei, aplicar-se-á a legislação brasileira sobre Previdência Social, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e Programa de Integração do Tempo de Serviço (PIS/PASEP).

O artigo 9º, também situado no capítulo II, é ainda mais preciso quanto à vinculação obrigatória dos empregados transferidos para o exterior ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS:

Art. 9º O período de duração da transferência será computado no tempo de serviço do empregado para TODOS os efeitos da legislação brasileira, ainda que a lei local de prestação do serviço considere essa prestação como resultante de um contrato autônomo e determine a liquidação dos direitos oriundos da respectiva cessação. (sublinhou-se)

Se o período de duração da transferência é computado no tempo de serviço do empregado para todos os efeitos da legislação brasileira, é porque, então, este trabalhador está incontestavelmente e obrigatoriamente vinculado à Previdência Social brasileira, fazendo parte, portanto, do rol de seus segurados obrigatórios.

A consequência disso é incontestável: o dever de financiamento da Previdência Social destes trabalhadores. E este financiamento, obviamente, deve ser concretizado nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, isto é, nos termos da Lei nº 8.212/1991. Isto porque, não existe nenhuma previsão em nosso ordenamento jurídico de custeio diferenciado para esses casos.

Finalmente, o artigo 11, do capítulo II da Lei nº 7.064/1982, eliminando quaisquer dúvidas acerca da obrigatoriedade de custeio da Previdência Social em relação aos trabalhadores transferidos, exclui do rol das contribuições devidas apenas as contribuições destinadas a outras entidades e fundos, denominados Terceiros (SESI, SENAI, Salário-Educação, SESC, SENAC e INCRA).

Art. 11. Durante a prestação de serviços no exterior não serão devidas, em relação aos empregados transferidos, as contribuições referentes a Salário-Educação, Serviço Social da Indústria, Serviço Social do Comércio, Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial e Instituto Nacional de Colonização e de Reforma Agrária.

Em resumo, do que foi visto anteriormente, pode-se concluir que a Lei nº 7.064/1982, em seu capítulo II, ao disciplinar as transferências de empregados para o exterior, determina a aplicação da legislação previdenciária brasileira aos trabalhadores transferidos, vinculando-os ao Regime Geral de Previdência Social – RGPS, excluindo da contribuição pela empresa apenas os valores destinados a Outras Entidades e Fundos, comumente chamados de Terceiros, quais sejam: SESI, SENAI, Salário-Educação, SESC, SENAC e INCRA.

É importante esclarecer, no tocante à legislação que rege o trabalho do expatriado, que as Leis nº 7.064/1982 e 8.212/1991 não se excluem, mas pelo contrário, se complementam, na medida em que esta última deu maior abrangência à proteção previdenciária do trabalhador expatriado.

[...]

Comungo do entendimento da fiscalização que a expatriação dos empregados enseja a aplicação da Lei nº 7.064/1982, no caso, subsume-se ao Capítulo II – Da Transferência.

Veja-se que, no artigo 2º do indigitado capítulo, a Lei nº 7.064/1982 conceitua o fenômeno da transferência:

Art. 2º - Para os efeitos desta Lei, considera-se transferido:

I - o empregado removido para o exterior, cujo contrato estava sendo executado no território brasileiro;

II - o empregado cedido à empresa sediada no estrangeiro, para trabalhar no exterior, desde que mantido o vínculo trabalhista com o empregador brasileiro;

III - o empregado contratado por empresa sediada no Brasil para trabalhar a seu serviço no exterior.

No caso dos autos, como já deixei sedimentado que os segurados estavam, ao tempo da celebração do contrato de trabalho internacional, com vínculo de emprego ativo e, portanto, contrato em vigor com as unidades da ArcelorMittal brasileiras, mantendo-se o vínculo de emprego enquanto perdurasse a prestação de serviço no exterior, tanto assim que é esperado que o segurado volte no mesmo cargo de antes da sua partida, ou outro equivalente. Restou configurada a situação do inciso II do artigo 2º.

[...]

Dessa forma, com base nos fundamentos acima alinhavados, entendo que devem ser mantidas as condições de segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social – RGPS, nos moldes da Lei nº 8.212/1991, em relação aos trabalhadores expatriados para países não amparados por acordos ou tratados internacionais de previdência social com o Brasil. Também, entendo que não há mácula no procedimento fiscal, não havendo espaço para a discussão de nulidade em face da não ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, estando plenamente vinculada a atividade do lançamento no caso dos autos, com supedâneo no artigo 142 do CTN.

[...]

Nesse sentido, entendo inequívoca a subsunção dos fatos às hipóteses de incidência indicadas na autuação. É flagrante que a autuada realizou, ao longo dos períodos examinados, diversas irregularidades que, isoladamente ou em conjunto, configuram os tipos normativos de sonegação, fraude e conluio previstos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, cujo procedimento adotado teve por foco reduzir as contribuições incidentes sobre a sua folha de pagamento. O *modus operandi* da empresa deixa evidente que o procedimento não contemplou simples engano. Vejamos.

No curso dos procedimentos fiscais, a Fiscalização apurou que as empresas contratantes no exterior são empresas integrantes do conglomerado internacional ArcelorMittal.

Com a suspensão dos contratos de trabalho, a remuneração devida ao empregado expatriado passou a ser paga no exterior sob o véu de haver uma nova relação entre a empresa no exterior e o empregado expatriado.

Para alcançar o objetivo ilícito foram utilizados artifícios de falsa declaração de suspensão dos contratos de trabalho no Brasil dos trabalhadores empregados expatriados. Veja-se que a relação trabalhista dos empregados não foi rompida, os contratos trabalhistas firmados e vigentes com empregados contratados no Brasil, que apesar de transferidos mantêm seus vínculos empregatícios no Brasil e mantêm suas contribuições à Previdência Social.

A fiscalização constatou que a ArcelorMittal incorre em omissão de declaração da remuneração paga aos segurados empregados transferidos para trabalhar no exterior através da conduta ilícita de suspensão do contrato de trabalho, informando na Guia de Recolhimento do FGTS código específico de suspensão de contrato de trabalho, quando na verdade seu empregado foi transferido para prestar serviço no exterior a seu mando na condição de empregado expatriado, deixando de recolher as contribuições previdenciárias a cargo da empresa sobre o total da remuneração paga ao segurado empregado.

Apurou a Fiscalização que, para implementar a fraude tributária, a ArcelorMittal aplica instituto da suspensão do contrato de trabalho de forma ilícita, uma vez que a expatriação não se encontra no rol das hipóteses de suspensão do contrato de trabalho previstas na Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, já que é exaustivo. Não sendo forma de suspensão, faz a empresa declaração falsa na GFIP informando o código 3 – Trabalhador Não vinculado ao RGPS, com direito ao FGTS para que o sistema SEFIP (que gera a GFIP) calcule o FGTS e não calcule a contribuição previdenciária. Dessa forma, a ArcelorMittal continua recolhendo o FGTS de tais trabalhadores, todavia, deixa de recolher as Contribuições Previdenciárias incidentes sobre suas remunerações.

A fiscalização constatou que, mesmo utilizando o instituto da suspensão, atribuindo à empresa estrangeira ligada à ArcelorMittal a responsabilidade pelo pagamento de toda a remuneração ao empregado e dos benefícios indiretos, o empregado foi mantido vinculado ao Regime Geral de Previdência Social através de recolhimentos feitos pela ArcelorMittal como se fossem vinculados ao RGPS com a qualificação de contribuintes individuais, demonstrando que o vínculo com regime previdenciário brasileiro continuou mantido através de ato simulado, já que o mesmo não é um contribuinte individual em relação à ArcelorMittal, mas, sim, um segurado empregado.

Com base no exposto, entendo, com supedâneo no disposto no art. 1676 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), que os efeitos dos atos simulados devem ser desconsiderados para fins fiscais, devendo a tributação repousar sobre os fatos geradores reais.

Desse modo, o procedimento em questão, adstrito ao princípio da legalidade, obedeceu ao ordenamento das normas legais de regência, devendo ser mantida a multa qualificada.

Apesar da improcedência dos argumentos da recorrente quanto à multa qualificada, tendo em vista o disposto no art. 106, II, “c”, do CTN, esta deve ser reduzida ao percentual de 100% nos termos do art. 44, §1º, VI, da Lei nº 9.430/96 com redação dada pela Lei nº 14.689/23:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; [...]

Contribuições Não Descontadas Pela Empresa

Equivoca-se a recorrente ao entender que não pode ser responsabilizada pelo recolhimento das contribuições de segurados empregados que não foram descontadas de suas respectivas remunerações. De acordo com o art. 30, I, “a” e “b”, da Lei nº 8.212/91 e o art. 216, I, “a” e “b”, do RPS, a empresa é obrigada a arrecadar e recolher a contribuição dos segurados empregados a seu serviço, ao contrário do aduz em sua defesa.

Também não assiste razão à interessada quanto à inexistência dos fatos geradores correspondentes, haja vista que as contribuições incidentes sobre a PLR de empregados e sobre os valores pagos a expatriados foram integralmente mantidas no presente julgamento.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria estranha à lide (desistência), e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer a decadência da competência 03/2014 referente ao valor de R\$ 6.998,53 (sem qualificação da multa), excluir as contribuições incidentes sobre as gratificações denominadas “Gratificação Anual” e “Média Gratificação Anual” e aplicar a retroação da multa da Lei nº 9.430/96, art. 44, § 1º, VI, incluído pela Lei nº 14.689/23, reduzindo-a ao percentual de 100%.

(documento assinado digitalmente)

Mônica Renata Mello Ferreira Stoll

ACÓRDÃO 2401-011.806 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15504.721068/2019-41

DOCUMENTO VALIDADO