



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 15504.726132/2013-94
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.374 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de abril de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ARCELORMITTAL BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA. CONTAGEM. INÍCIO. PAGAMENTO ANTECIPADO. INEXISTÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Havendo pagamento antecipado das contribuições previdenciárias e não comprovada a existência de qualquer conduta dolosa, fraudulenta ou simulada, o início da contagem do prazo decadencial ocorre na data da ocorrência do fato gerador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONDIÇÕES. INSTRUMENTO PRÉVIO. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de PLR em desconformidade com as exigências estabelecidas na legislação de regência, seja porque não estão suportados em instrumento de negociação prévio ao período de apuração do lucro/resultado a ser distribuído, seja pela carência de regras claras e objetivas quanto aos resultados/metastas a serem alcançados, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para a contribuição previdenciária.

GRATIFICAÇÃO. PAGAMENTO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores pagos sem habitualidade e sem natureza contraprestacional não devem integrar o salário de contribuição para fins de cálculo da contribuição previdenciária.

SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO.

Não podem ser avaliados em via administrativa argumentos com os quais busca-se afastar a eficácia de norma legal em vigor (Enunciado nº 2 da Súmula CARF).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por voto de qualidade, após votações sucessivas, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para (i) reconhecer a decadência do crédito tributário relativo às competências compreendidas no período de 01 a 06/2008; (ii) afastar a exigência no que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados como remuneração pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho; (iii) determinar a exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos à "gratificação por liberalidade", da "gratificação anual" e "média da gratificação anual". Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Dione Jesabel Wasilewski (Relatora), Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, que deram provimento parcial ao recurso voluntário em menor extensão, por não concordarem com a proposta vencedora de exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos às rubricas "gratificação anual" e "média da gratificação anual". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e redator designado.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 23/04/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, José Alfredo Duarte Filho, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recursos voluntários apresentados pela contribuinte (fls. 3072/3134) e responsáveis solidárias (fls. 2956/2970) em face do Acórdão nº 16-55.597, da 12ª Turma da DRJ/SP1 (fls. 2848/2927), que deu parcial provimento às impugnações formuladas ao auto de infração lavrado para constituição de créditos das contribuições previdenciárias correspondentes à parte patronal, inclusive a destinada ao financiamento de benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultantes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT.

O AI Debcad nº 37.397.352-7, no valor total de R\$ 20.650.241,95, refere-se às competências compreendidas no período de 01/2008 a 12/2008 e está composto pelos seguintes levantamentos:

A1	PARTICIP LUCRO RESULT I	Período com Multa de Mora 24%
A2	PARTICIP LUCRO RESULT II	Período com Multa de Ofício 75%
B1	VANT PESSOAL DIR NAO EMPREG I	Período com Multa de Mora 24%
C1	ATRIB ESTATUT DIR EMPREG I	Período com Multa de Mora 24%
D1	GRATIFICACOES EMPREGADOS I	Período com Multa de Mora 24%
D2	GRATIFICACOES EMPREGADOS II	Período com Multa de Ofício 75%
F1	COOPERATIVA DE TRABALHO I	Período com Multa de Mora 24%
F2	COOPERATIVA DE TRABALHO I	Período com Multa de Ofício 75%

Portanto, a base de cálculo das contribuições exigidas nesse processo está composta por pagamentos realizados a empregados a título de participações nos lucros e resultados - PLR, atribuições estatutárias e gratificações (levantamentos A1, A2, C1, D1 e D2); pagamentos de vantagem pessoal a diretor não empregado (levantamento B1) e pagamentos a cooperativas de trabalho (levantamentos F1 e F2).

Benefícios Concedidos a Empregados (levantamentos A1/A2/C1/D1/D2)

Em relação ao pagamento de gratificações e atribuições estatutárias, é informado, no relatório fiscal, que:

2.1.1.4 – Para que os benefícios concedidos pela empresa aos seus empregados, sob a forma de “gratificações” e “atribuição estatutária”, não se constituam em base de incidência de contribuições previdenciárias, urge que os mesmos sejam concedidos com observância de algumas regras, ou seja, sua concessão deve ser feita estritamente em conformidade com os textos legais retro citados.

2.1.1.4.1 – 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 Anexos XI e XII deste relatório, não se enquadrando, portanto, no disposto no inciso “V”, alínea “j” do § 9º do já citado artigo 214 do Decreto 3.048/99.

2.1.1.4.2 – Os Acordos Coletivos de Trabalho – 2008 / 2009 e 2009 / 2010, 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, 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 anual em sua cláusula vigésima oitava, cujo texto reproduzimos a seguir:

CLÁUSULA VIGÉSIMA-OITAVA - GRATIFICAÇÃO ANUAL - A Arcelormittal Monlevade concederá a todos os seus empregados uma gratificação de 62,50% (sessenta e dois vírgula cinqüenta 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*)

2.1.1.4.2.1 – 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).

2.1.1.4.3 – Dessa forma, conclui-se que a inclusão dessas verbas, de forma regular e ineventual, 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.

Em relação ao pagamento de Participação nos Lucros e Resultados de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, a fiscalização afirma que dentre os acordos apresentados nem todos trataram de PLR e os que o fizeram **não contemplaram regras claras e objetivas quanto à fixação de metas e objetivos a serem alcançados, bem como que não foram apresentados acordos prévios de 2007, base para os pagamentos de 2008.**

Intimada a apresentar os acordos firmados nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, a empresa teria apresentado apenas em relação a alguns estabelecimentos e teria também noticiado a existência de ação judicial na qual discute o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre parcelas pagas aos seus empregados com base na Cláusula Décima do Acordo Coletivo de Trabalho, firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem. A fiscalização informa que o crédito tributário que é discutido nesse processo judicial está no processo nº 15504-726.138.2013-61.

Resume-se abaixo a avaliação feita pela autoridade fiscal quanto a cada um dos acordos que foram apresentados:

CNPJ: 17.469.701/0001-77 - ACORDO COLETIVO, sem negociação de metas e indicadores, foi assinado em 30 de outubro de 2007, tendo como signatários Arcelormittal Brasil S.A. e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem, o valor concedido pela empresa em função da comparação entre o volume de vendas previsto e o realizado (fls. 918/927). Obs.: **este acordo refere-se ao resultado obtido no ano-calendário de 2007** (informação da relatora).

CNPJ: 17.469.701/0032-73 - ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 16 de outubro de 2008, tendo como signatários ARCELORMITTAL BRASIL – UNIDADE DE SABARÁ e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Sabará, estabelece um valor mínimo a ser pago de R\$ 5.100,00 e máximo de R\$ 5.495,00 (fls. 932/933).

CNPJ: 17.469.701/0034-35 – TERMO DE ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a novembro de 2008, foi assinado em 21 de novembro de 2008, tendo como signatários o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas, Material Elétrico, Siderurgia e Fundição, Montadoras de Veículos, Auto Peças, Reparação de Veículos e Acessórios de Juiz de Fora, Matias Barbosa, Rio Novo, Rio Pomba, Santos Dumont, São João Nepomuceno, Bicas e Ewbanck Da Câmara, MG, e a Arcelormittal Brasil – Unidade de Juiz de Fora (fls. 972/973).

CNPJ: 17.469.701/0038-69 – ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA, o período de apuração é janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 30 de abril de 2008, tendo como signatários A ARCELORMITTAL BRASIL S/A e a Comissão de negociação de PLR, com participação Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e de Material Elétrico de Belo Horizonte e Contagem (fls. 2600/2603).

CNPJs: 17.469.701/0043-26 e 17.469.701/0048-30 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, o período de apuração é janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 27 de novembro de 2008, tendo como signatários ARCELORMITTAL BRASIL S/A – Unidade Arcelormittal São Paulo e Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas Mecânicas e Material Elétrico de São Paulo, Mogi das Cruzes - SP (fls. 974/975).

CNPJ: 17.469.701/0049-11 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, o período de apuração é janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 14 de novembro de 2008, para implementar o programa de participação nos lucros ou resultados da empresa (2008), tendo como signatários

ARCELORMITTAL BRASIL S/A, a Equipe de Empregados e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Piracicaba, Rio das Pedras e Saltinho (fls. 934/936).

CNPJ: 17.469.701/0053-06 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2008/2009, o período de apuração é janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 01 de outubro de 2008, tendo como signatários ARCELORMITTAL CARIACICA, e o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico e Eletrônico no Estado do Espírito Santo – SINDIMETAL-ES (fls. 976/984).

CNPJ: 17.469.701/0066-12 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO - 2008/2009, o período de apuração é janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 01 de outubro de 2008, tendo como signatários 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, 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 (fls. 985/989).

Em relação a esses estabelecimentos, destaca ainda a autoridade fiscal:

2.1.1.5.2.1 - (...) Ressalte-se, entretanto, que em relação aos estabelecimentos identificados mais adiante, deixou de atender a intimação formalizada na alínea "c" do referido Termo de Intimação para Apresentação de Esclarecimentos - TIAE nº 02, não comprovando, por estabelecimento, de maneira clara e analítica, o cumprimento dos objetivos traçados e a aferição das metas, locais e individuais, com detalhamento do cumprimento das metas estabelecidas em relação a cada indicador, com as respectivas ponderações, permitindo de forma conclusiva, avaliarmos se as condições previstas nos instrumentos de negociação foram satisfeitas, de modo a justificar os pagamentos verificados nos exercícios de 2008 e 2009. (grifou-se)

Portanto, no que diz respeito ao PLR, o lançamento foi justificado na ausência de pactuação prévia, inexistência de fixação de regras claras e objetivas e na falta de comprovação de aferição das informações pertinentes ao acordado.

Cooperativas de trabalho

Também houve lançamento relativo ao período 01/2008 a 12/2008 relativo às contribuições incidentes sobre pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho não declarados em GFIP, cuja fundamentação legal é o art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 1991. Quanto a essa matéria, não me aprofundarei no relatório porque ela se encontra prejudicada, conforme se verá na fundamentação.

Contribuintes Individuais

O levantamento B1 diz respeito à vantagem pessoal a diretor não empregado não declarado em GFIP e seria relativo à competência 04/2008. Os pagamentos seriam identificados como bônus e atribuição estatutária.

Grupo econômico

A fiscalização arrolou as seguintes empresas como componentes do grupo econômico para fins da responsabilidade solidária de que trata o art. 30, IX, da Lei nº 8.212, de 1991:

EMPRESA	CNPJ	PARTICIPAÇÃO %
TRANSPORTE DE PRODUTOS SIDERÚGICOS LTDA.	23.158.504/0001-30	99,00
ITAUNA SIDERÚRGICA LTDA.	04.005.928/0001-10	99,99
BMB BELGO MINEIRA BEKAERT ARTEFATOS DE ARAME LTDA.	18.786.988/0001-21	55,50
ARCELORMITTAL SISTEMAS S/A	25.549.361/0001-12	100
BELGO MINEIRA COMERCIAL EXPORTADORA S/A	17.633.108/0001-14	99,99
BELGO BEKAERT ARAMES LTDA	61.074.506/0001-30	55,00
ARCELORMITTAL TUBARÃO COMERCIAL S/A	27.251.974/0001-02	100,00

Foi também formalizado processo de Representação Fiscal para Fins Penais uma vez que teriam sido identificados "outros fatos que, "em tese", configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária".

As impugnações ao auto de infração foram analisadas pela 12ª Turma da DRJ/SP1, no Acórdão 16-55.597, Sessão de 25 de fevereiro de 2014, que lhes deu parcial provimento apenas para retificar o valor lançado em virtude da identificação de uma duplicidade na base de cálculo. Esta decisão tem a seguinte ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SERVIÇOS PRESTADOS POR SEGURADOS EMPREGADOS, CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS E COOPERADOS ATRAVÉS DE COOPERATIVA DE TRABALHO. 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 e contribuintes individuais a seu serviço, e quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio das cooperativas de trabalho.

ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O Relatório Fiscal e os Anexos do Auto de Infração (AI), 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.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN Lei n.º 5.172/66). O lançamento foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. “ATRIBUIÇÃO ESTATUTÁRIA”. “VANTAGEM PESSOAL DIRETOR NÃO EMPREGADO”. GRATIFICAÇÕES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica, bem como as parcelas pagas habitualmente, pela empresa, aos segurados que lhe prestam serviços, a título de gratificação.

As rubricas pagas pela empresa aos administradores, sob a denominação “Atribuição Estatutária” e “Vantagem Pessoal Diretor Não Empregado” integram o salário de contribuição, base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que não estão incluídas nas hipóteses liberadas de tributação pela legislação previdenciária.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

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

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os administradores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o

sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, que, eventualmente, poderão ser responsabilizados na esfera judicial, nas hipóteses previstas em lei e após o devido processo legal.

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.

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.

PEDIDOS DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

RETIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO.

Procedida a retificação do lançamento, sendo excluídos do presente Auto de Infração os valores lançados em duplicidade, pela fiscalização.

Pelo documento de fls. 2938, a contribuinte tomou ciência desta Decisão em 15/04/2014 e apresentou tempestivamente, em 15/05/2014, seu recurso voluntário (fls. 3072-3134). As responsáveis solidárias tiveram ciência em diferentes datas a partir de 15/04/2014 (fls. 2939-2951) e apresentaram em conjunto e tempestivamente seu recurso voluntário em 15/05/2014 (fls. 2956-2970).

A empresa fiscalizada argumenta, em seu recurso voluntário, de forma bastante sintética, que:

1. O auto de infração que deu origem a este processo é vinculado a dois outros AI nº 37.397.353-5 - cota de terceiros - e AI nº 51.041.058-8 - descumprimento de obrigação acessória, de forma que, preliminarmente, solicita que haja conexão dos feitos no âmbito da segunda instância;

2. Inexistência de sujeição passiva solidária: solicita a decretação da nulidade dos termos de sujeição passiva lavrados, pois não haveria previsão no CTN de pessoas solidariamente obrigadas que não possuam qualquer relação com a prática do fato imponible que ensejou a cobrança do tributo;

3. Não há justificativa para a atribuição de responsabilidade às pessoas arroladas no relatório de vínculos;

4. A Representação Fiscal para Fins Penais é nula em virtude da ausência de conduta típica;
5. Deve ser deferida a prova pericial requerida para demonstrar o enquadramento dos pagamentos realizados nos termos da legislação;
6. A autuação é nula porque os lançamentos relativos a períodos anteriores a novembro de 2008 deveriam ter sido alocados na autuação lavrada com exigibilidade suspensa, e os de novembro e dezembro de 2008 foram lançados em duplicidade com o lançamento constante do AI 37.397.354-3;
7. A autuação é nula em relação às gratificações, vantagem pessoal e atribuição estatutária porque a fiscalização não explicitou os motivos da autuação;
8. O período anterior a julho de 2008 já foi atingido pela decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, posto que houve pagamento do tributo, embora inferior ao que o Fisco entende devido (cópia das GPS referentes ao período que teria decaído - doc. 2);
9. O pagamento de PLR não pode sofrer incidência porque foi excluído da remuneração por comando constitucional autoaplicável, que não pode ser restringido pela Lei nº 10.101, de 2000;
10. O comandos da Lei nº 10.101, de 2000, são indutivos, mas não obrigatórios;
11. Pelo comandos da Lei nº 10.101, de 2000, basta que haja negociação coletiva e que dela resultem regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação dos valores negociados;
12. Em relação ao acordo firmado em 30/10/2007 relativo à sede (pagamentos de janeiro a maio de 2008), não há obrigatoriedade de que do acordo conste metas, indicadores e índices de produtividade e, não obstante isso, foi demonstrado que esses elementos estão no plano de gestão adotado para os empregados não operacionais;
13. A alegação da fiscalização de que o plano de metas, resultados e prazos não foi pactuado previamente ao início do exercício, argumento que alcançaria o ACT2008 da sede e todos os ACTs das outras unidades, consiste em requisito que não tem respaldo na lei;
14. As glosas realizadas relativas a abril de 2008 a título de vantagens pessoais a diretores e pagamentos a título de atribuição estatutária aos diretores empregados da sede da empresa não contém qualquer motivação;
15. Os pagamentos de PLR a diretores, empregados ou não, têm como parâmetro de cálculo o programa de gestão (baseado na Lei nº 10.101, de 2000) e como limite a Lei nº 6.404, de 1976, portanto estão baseados em lei;
16. A fiscalização pleiteou contribuições incidentes sobre gratificações pagas pela recorrente a seus empregados, mas não fundamentou essa exigência;
17. O ACT firmado pela ArcelorMittal João Monlevade foi mencionado pela fiscalização, contudo há pagamentos efetuados por outras filiais e pela sede, isso prejudicaria seu direito de defesa, já que não consegue demonstrar que os abonos são legais se não ficar evidenciado o motivo da sua glosa;

18. A fiscalização glosou três tipos distintos de gratificações: por liberalidade, anual e média da gratificação anual. A primeira é pagamento isolado, sem qualquer vinculação obrigatória e feito de maneira eventual, estando portanto ao amparo do art. 28, § 9º, e, 7º, da Lei nº 8.212, de 1991;

19. A gratificação anual é um abono pago com base em ACT e não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias;

20. A média da gratificação anual é mero ajuste da anterior;

21. As exigências relativas aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho devem ser anuladas porque não especificam a base de incidência e porque padecem de inconstitucionalidade, conclusão a que chegou o próprio STF em julgamento submetido à sistemática do art. 543-B do CPC/1973;

As empresas componentes do grupo econômico, às quais foi atribuída responsabilidade solidária, também apresentaram tempestivamente em 15/05/2014 recurso voluntário, no qual se alega:

1. A nulidade da intimação feita às empresas solidárias, uma vez que a notificação da decisão de primeira instância só foi realizada em relação a cinco delas;

2. A atribuição de responsabilidade solidária não poderia se dar através de norma ordinária como a Lei nº 8.212, de 1991, sendo necessária a edição de lei complementar para tanto;

3. Não existe relação jurídica entre o fato gerador da obrigação tributária e as empresas enquadradas como solidariamente obrigadas, por isso não há interesse comum exigido pelo CTN;

4. A autuação já foi realizada em relação à Empresa Líder do suposto grupo econômico, que é a real detentora de capacidade econômica.

Após a apresentação dos recursos, a empresa autuada voltou a peticionar para informar que uma das empresas listadas como co-responsáveis, a Arcelormittal Tubarão Comercial S.A. foi extinta por incorporação à Arcelormittal Brasil S.A.

É o que havia para ser relatado.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Os recursos apresentados preenchem os requisitos de admissibilidade e deles conheço.

Preliminares

Decadência

O lançamento diz respeito às competências 01 a 12 de 2008 e dele tomou ciência o sujeito passivo em 02/07/2013 (fls. 3).

Nesse caso, deve ser considerado inicialmente que o STF, através do enunciado nº 8 da Súmula Vinculante, considerou inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 1977, e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. Como consequência, foi afastado o prazo decenal para constituição dos créditos previdenciários e para terceiros, passando a matéria a ser regida pelos arts. 173, I, e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Com respeito à forma de contagem de prazos relativos às contribuições sociais previdenciárias e às contribuições para terceiros, o Ministro da Fazenda aprovou, em 18 de agosto de 2008, o Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, que estabelece orientações a serem observadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em face da edição da Súmula Vinculante nº 8, nos seguintes termos:

49. (...)

a) A Súmula Vinculante nº 8 não admite leitura que suscite interpretação restritiva, no sentido de não se aplicar - efetivamente - o prazo de decadência previsto no Código Tributário Nacional; é o regime de prazos do CTN que deve prevalecer, em desfavor de quaisquer outras orientações normativas, a exemplo das regras fulminadas;

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

f) para fins de cômputo do prazo de decadência, todas as vezes que comprovadas as hipóteses de dolo, fraude e simulação deve-se aplicar o modelo do inciso I, do art. 173, do CTN;

(...)

Portanto, dois fatores são fundamentais para determinar a regra a ser aplicada: a existência de pagamento antecipado e a comprovação de hipóteses de dolo, fraude e simulação.

Na hipótese em análise, embora o relatório fiscal faça menção a "outros fatos que, "em tese", configuram crimes contra a Seguridade Social e contra a ordem tributária", o que teria justificado a formalização de representação fiscal para fins penais, esses fatos não foram relatados nesse processo e, por isso, não podem ser usados para fins de aplicação de um prazo desfavorável ao contribuinte.

Deve-se registrar, ainda, que a multa de ofício foi lançada no percentual de 75%.

Diante disso, havendo pagamento das contribuições previdenciárias relativas a esses períodos, ainda que parcial, a regra a ser aplicada será a do art. 150, § 4º do CTN. Nesse sentido, é de se destacar o enunciado nº 99 da Súmula do Carf:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Tendo isso em vista, e considerando a data em que houve ciência do auto de infração (02/07/2013), as competências compreendidas no período de 01 a 06 de 2008 poderiam estar fulminadas pela decadência caso tenham ocorrido pagamento de contribuição previdenciária relativa a elas.

Considerando apenas esse período, vê-se que o lançamento compreende:

- estabelecimento 17.469.701/0001-77: competências de 01 a 06/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0032-73: competências 05 e 06/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0034-35: competências 05 e 06/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0038-69: competências 05 e 06/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0043-26: competência 05/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0048-30: competência 05/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0049-11: competências 01, 02 e 05/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0053-06: competências 02, 04 e 05/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0066-12: competências de 01 a 06/2008.

Às fls. 3231-3255 a recorrente juntou os comprovantes de GPS. Comparando os documentos juntados com os fatos geradores acima, vê-se que ela conseguiu demonstrar ter recolhido a contribuição previdenciária em relação à grande maioria das competências.

O que a recorrente não logrou comprovar foram os seguintes recolhimentos:

- estabelecimento 17.469.701/0032-73: competência 06/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0053-06: competência 02/2008;
- estabelecimento 17.469.701/0066-12: competência 03/2008.

Ocorre, entretanto, que, analisando-se o anexo IV do auto de infração, há registro de pagamentos: para o estabelecimento 17.469.701/0053-06, competência 02/2008, na página 39; para o estabelecimento 17.469.701/0066-12, competência 03/2008, na página 40; para o estabelecimento 17.469.701/0032-73, competência 06/2008, na página 44.

A despeito do esforço empreendido nos parágrafos anteriores, é oportuno destacar que entendo caber à fiscalização alegar ausência de pagamento nas competências lançadas, de modo a justificar a aplicação da regra do art. 173, I, do CTN, fato de que não há registro nesse processo.

Em conclusão, quanto à decadência, dou provimento ao recurso voluntário para excluir do lançamento os créditos tributários relativos às competências 01 a 06/2008, que já se encontravam fulminados pela decadência.

Com isso, resta prejudicada a análise do tema "vantagem pessoal diretor não empregado", que se restringia à competência já atingida pela decadência.

Conexão

De acordo com a recorrente, o auto de infração que deu origem a este processo é vinculado a dois outros: AI nº 37.397.353-5 - cota de terceiros - e AI nº 51.041.058-8 - descumprimento de obrigação acessória, de forma que, preliminarmente, solicita que haja conexão dos feitos no âmbito da segunda instância.

O AI nº 37.397.353-5 deu origem ao processo 15504.726134/2013-83 e o AI nº 51.041.058-8 deu origem ao processo 15504.726135/2013-28, ambos foram distribuídos a esta Relatora por conexão e serão julgados na mesma oportunidade em que o processo em análise.

Sujeição passiva solidária

Alega a recorrente a inexistência de sujeição passiva solidária das empresas que compõem o grupo econômico e a ausência de justificativa para a atribuição de responsabilidade às pessoas arroladas no relatório de vínculos.

Quanto à primeira matéria, sujeição passiva solidária, está a defender em nome próprio direito alheio, para o que não está legitimada. A despeito disso, os argumentos de defesa relativos a essa matéria serão tratados mais adiante, quando se tratar das impugnações apresentadas por quem tem legitimidade e interesse para tanto: as responsáveis solidárias.

No que tange ao arrolamento dos diretores e contadores no Relatório de Vínculos do Auto de Infração, cumpre mencionar que este relatório não tem como escopo incluir as pessoas nele identificadas no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim relacionar as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período de atuação correspondente.

Não há, nesse momento, que se falar, em co-responsabilidade dos diretores e contadores pelo crédito constituído por meio deste AI.

Representação Fiscal para Fins Penais

Quanto a essa matéria, cumpre registrar que o relatório fiscal afirma que a representação tem por objeto fatos estranhos a este processo. Além disso, incide, na espécie, o seguinte enunciado com caráter vinculante:

***Súmula CARF nº 28 (VINCULANTE):** O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.*

Prova pericial

Cabe ao julgador avaliar a necessidade de prova pericial, o que não se verifica nesse processo, em que a recorrente procura suprir, através desse mecanismo, sua incapacidade em demonstrar os fatos que alega. Rejeito, portanto, o pedido de realização de perícia, por entender que o processo encontra-se suficientemente instruído.

Nulidades

Quanto às alegações de nulidade, a primeira diz respeito à suposta ausência de fundamentação do auto de infração no que diz respeito às gratificações. Em uma análise perfunctória, entendo que o auto contém fundamentação suficiente quanto a essa matéria, uma vez que a autoridade fiscal logrou demonstrar a existência de pagamentos realizados pela empresa para os seus empregados em decorrência do contrato de trabalho e que a fiscalizada não teria, na visão da fiscalização, demonstrado que esses pagamentos correspondem a verbas excluídas do salário-de-contribuição.

Assim, da maneira como vejo a distribuição do ônus probatório, entendo que cabe à fiscalização demonstrar a existência de pagamentos vinculados à relação de trabalho e à empresa demonstrar que esses pagamentos preenchem os requisitos legais para que sejam excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

É claro que, como garantida ao contraditório e à ampla defesa, também incumbe à fiscalização valorar as alegações e documentos apresentados pela fiscalizada e justificar quando são desconsiderados na autuação, mas esse esforço deve ser proporcional às informações prestadas e documentos fornecidos. Alegações genéricas são refutadas de forma também genérica, alegações específicas devem ser tratadas com o mesmo grau de profundidade.

Analisando-se os esclarecimentos que foram prestados pela empresa (fls. 1221/1245), penso que não há desproporção entre eles e os fundamentos adotados pelo auto de infração.

As duplicidades apontadas em relação à competência 12/2008 foram corrigidas pela decisão da DRJ e não são suficientes para macular o auto de infração.

No que diz respeito às rescisões juntadas como doc. 7 da impugnação, vejo que apenas duas delas se referem ao segundo semestre de 2008 (Rubens Pereira de Araújo e

Vilma Menezes Furutami), período cuja decadência não foi reconhecida. Em relação a esses pagamentos, caberia à recorrente demonstrar que os valores lançados estavam com a exigibilidade suspensa, através dos demonstrativos de cálculo que evidenciassem sua vinculação com a matéria em discussão no processo judicial. Entretanto, não se desincumbiu desse ônus.

Por isso, não identifico elementos no processo que me permitam afirmar que há suspensão da exigibilidade em relação à contribuição previdenciária lançada sobre ambos os pagamentos de PLR.

Rejeito as alegações de nulidade.

Mérito

Participação nos lucros e resultados

Para avaliar se os pagamentos realizados a título de participação nos lucros e resultados preenchem os requisitos legais para que sejam considerados como PLR nos termos prescritos pela Lei nº 10.101, de 2000, e, por isso, possam ser excluídos do conceito de salário-de-contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010*, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**” (*grifos originais*)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (*grifos originais*)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***

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

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.

Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

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

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

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

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

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

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

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

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

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

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

Com as premissas estabelecidas no texto transcrito, resta evidenciado que estão superados os argumentos da empresa autuada quando afirma que a regra constitucional é auto-aplicável e que os comandos da Lei nº 10.101, de 2000, não teriam natureza cogente.

Registre-se ainda que, a partir da idéia de que a regra constitucional estabelece uma isenção e que o direito à fruição desse benefício fiscal estaria condicionado ao atendimento de todos os critérios estabelecidos em lei, basta que o programa de PLR tenha deixado de atender a um desses critérios para que os pagamentos feitos ao seu amparo sejam considerados como parcelas sujeitas à incidência previdenciária.

Isto posto, controverte-se no processo em questão se foram atendidas as exigências legais quanto: à existência de negociação prévia sobre a participação; a existência de regras claras e objetivas, tal como estabelecido pela legislação de regência. Além disso, argumenta a fiscalização que a empresa não logrou demonstrar como chegou aos valores efetivamente pagos aos trabalhadores, de modo a evidenciar sua vinculação com metas e critérios pré-estabelecidos.

Existência de negociação prévia sobre a participação

Quanto a essa matéria, há divergência na jurisprudência deste Conselho a respeito da necessidade ou não do ajuste ser prévio ao período de obtenção do lucro a ser distribuído, havendo quem defenda que basta ser anterior ao pagamento. Contudo, filio-me à corrente que entende que a conclusão do acordo deve anteceder ao período de referência, pois essa é uma decorrência lógica da finalidade para a qual o benefício é instituído.

O benefício fiscal, nesse caso, é instrumento para estimular as empresas a adotarem programas de participação nos lucros e resultados, e estes, por sua vez, visam promover a integração entre capital e trabalho, estabelecendo estímulos ao trabalhador através das metas a serem alcançadas e da premiação delas decorrentes.

Nesse aspecto, não me sensibilizam argumentos quanto à inexistência de expressa previsão legal estabelecendo prazo para que o acordo seja firmado, pois as leis contêm certa racionalidade em sua elaboração e exigem a mesma racionalidade em sua interpretação e aplicação. Ou seja, a lei não precisa estabelecer textualmente aquilo que decorre naturalmente do bom senso e da função social dos institutos regulados. Nesse diapasão, o

estabelecimento de metas e critérios claros para a obtenção e aferição do direito, e que funcionem como estímulo à produtividade, só fazem sentido se estabelecidos previamente. O que constitui também uma garantia para o trabalhador.

Esse entendimento encontra eco na jurisprudência desse colegiado, do que serve como exemplo a seguinte manifestação da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no voto condutor do Acórdão nº 2401-003.492 da 4ª Câmara/1ª TO, sessão de 15 de abril de 2014:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto, que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto suas faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???

No mesmo sentido, extrai-se do voto do relator do Acórdão nº 9202-004.347 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

*Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.*

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.

No processo em questão, segundo alega a fiscalização, os acordos que justificariam o pagamento de PLR teriam sido assinados nas seguintes datas:

CNPJ: 17.469.701/0001-77 - ACORDO COLETIVO, relativo ao período de apuração janeiro a dezembro de 2007, foi assinado em 30 de outubro de 2007.

CNPJ: 17.469.701/0032-73 - ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 16 de outubro de 2008.

CNPJ: 17.469.701/0034-35 – TERMO DE ACORDO COLETIVO, tendo como período de apuração janeiro a novembro de 2008, foi assinado em 21 de novembro de 2008.

CNPJ: 17.469.701/0038-69 – ACORDO DE PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 30 de abril de 2008.

CNPJ's: 17.469.701/0043-26 e 17.469.701/0048-30 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 27 de novembro de 2008.

CNPJ: 17.469.701/0049-11 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 14 de novembro de 2008.

CNPJ: 17.469.701/0053-06 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO 2008/2009, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 01 de outubro de 2008.

CNPJ: 17.469.701/0066-12 - ACORDO COLETIVO DE TRABALHO - 2008/2009, tendo como período de apuração janeiro a outubro de 2008, foi assinado em 01 de outubro de 2008.

Neste caso, tem-se que os acordos foram, em regra, firmados no encerramento do período a que se referiam ou mesmo após o seu encerramento. Com isso nenhum deles atende à exigência de que sejam prévios ao período de apuração dos lucros ou resultados, o que já é suficiente para descaracterizar os pagamentos feitos com base neles como PLR nos termos da Lei nº 10.101, de 2000.

Em tempo, considerando-se os precedentes desta 1ª Turma Ordinária, registro que os acordos apresentados fazem referência a "metas e indicadores de resultados negociados", como critério para pagamento de PLR.

Regras claras e objetivas

A partir da conclusão apresentada no tópico anterior, entendo prejudicada a análise quanto à existência ou não de regras claras e objetivas, uma vez que essas, mesmo que estabelecidas, teriam sido a destempo, hipótese em que serviriam apenas para convalidar o pagamento que pretendia realizar a interessada, sem cumprir, contudo, a finalidade visada pela norma de regência.

A despeito disso, serão feitas algumas considerações sobre a matéria, e a primeira tem por objetivo refutar a alegação da recorrente de que a fiscalização utilizou o fundamento da inexistência de metas e indicadores apenas em relação ao acordo coletivo de 30/10/2007.

Essa alegação é afastada pelo seguinte trecho do relatório fiscal:

2.1.1.5.2 - Em atendimento ao Termo de Início e Procedimento Fiscal relativamente ao item, Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados PLR, foram apresentados alguns Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho que, ao tratarem da

Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados (nem todos os instrumentos abordaram o assunto), não contemplaram regras claras e objetivas quanto a fixação de metas e objetivos a serem alcançados, inclusive a forma e mecanismo de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, de forma a respaldar os pagamentos efetuados pela empresa a este título, com efeitos financeiros nos exercícios de 2008 e 2009, ressalte-se ainda que não foram apresentados instrumentos de negociação da participação dos empregados, firmados previamente no exercício de 2007, de modo a justificar os pagamentos efetuados, principalmente, no início do exercício de 2008. (fl. 34)

Em relação às alegações específicas quanto aos pagamentos realizados para funcionários de nível superior e gerentes vinculados ao CNPJ 17.469.701/0001-77, que teriam por base o que a recorrente chama de "Plano de Gestão, negociado de forma espontânea e em apartado, mas ratificado pelo parágrafo nono do Acordo Coletivo de Trabalho", registro que essa questão foi submetida ao judiciário e o lançamento relativo a essas parcelas consta de processo próprio, por isso, não vejo sentido em enfrentar aqui essa questão.

A despeito disso, registro meu entendimento de que apenas os programas implantados através de uma das duas modalidades descritas na lei justificam o pagamento de PLR ao seu amparo. Não há nada na legislação de regência que permita concluir que a empresa, empregados e sindicato possam livremente dispor quanto a esses mecanismos. Portanto, se essa matéria estivesse submetida ao meu crivo, planos próprios que não observaram o rito legal não seriam considerados aptos para justificar pagamentos de PLR.

Afirma ainda a recorrente, como base em precedentes deste Conselho, que "não há na lei a expressa determinação de que do ACT conste obrigatoriamente metas, indicadores e índices de lucratividade e produtividade, tratando-se de norma facultativa".

Mais uma vez não posso concordar com os argumentos de defesa.

Voltando ao texto legal, tem-se que:

Art. 2º (...)

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

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

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

Resta claro do texto legal que o instrumento de negociação deve conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos do trabalhador e também quanto a mecanismos de aferição para verificação do seu cumprimento. Logo, é inexorável que o instrumento deve conter critérios e condições de pagamento, cuja observância sejam passíveis de aferição.

Os incisos são, com efeito, exemplificativos, mas deles pode ser extraída a racionalidade que orienta a regra.

O fato de que não sejam obrigatórios esses critérios e condições, não quer dizer que o PLR pode ser fixado sem qualquer critério ou condição. Ou ainda que seja fixado com critérios e condições sem qualquer pertinência lógica com os exemplos fornecidos pela lei, de onde resulta clara a intenção de que o modelo escolhido seja uma expressão do resultado obtido a partir do esforço adicional empreendido pelos empregados.

Isto posto, tomando-se como exemplo o Acordo coletivo que se encontra à fls. 918/919, tem-se que "em decorrência dos resultados alcançados, a ArcelorMittal Brasil concederá a todos os empregados operacionais no mês de novembro de 2007 a Participação nos Lucros e Resultados no valor de..."

A partir desse texto pergunta-se: foi efetivamente estabelecido um critério para pagamento de PLR? Qual era o resultado esperado e qual foi o obtido segundo o critério estabelecido? Como aferir a correção do cálculo realizado a partir dessa previsão?

A resposta é que não se estabeleceu qualquer critério e a referência a resultados obtidos não passe de retórica, sem qualquer efeito prático.

No acordo de fls. 928 e ss, vê-se que foi estabelecido em valor mínimo de R\$ 5.100,00 e um valor máximo de R\$ 5.495,00. Se o desempenho da empresa ficar abaixo de determinado patamar, será pago o valor mínimo, se acima, o valor máximo. Parece-me que há neste acordo regras para pagamento do PLR, mas só no que diz respeito à diferença entre valor mínimo e máximo, porque o mínimo será pago em qualquer circunstância.

Algo semelhante ocorre com o acordo de fls. 934 e ss., em que o valor mínimo será pago caso seja atingido percentual inferior a 100% (cem por cento) da meta e o máximo caso esse percentual seja superior. Ou seja, em qualquer hipótese, o mínimo será pago, o que evidencia que não há sobre ele qualquer àlea ou eventualidade.

Quando o pagamento não está sujeito a qualquer variável que não a passagem do tempo e a continuidade da relação de emprego, não há critério efetivamente fixado. Ou seja, as regras claras e objetivas exigidas pela norma de regência não existem como afirmou a fiscalização.

Com base nisso, nego provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à inclusão, na base de cálculo das contribuições previdenciárias, dos pagamentos feitos a título de PLR nos períodos em que não reconhecida a decadência.

Pagamento de gratificações

A fiscalização identificou o pagamento de três modalidades de gratificação: por liberalidade, gratificação anual e médias gratificação anual. Entende que esses valores são pagos de forma não eventual, o que impediria seu enquadramento no inciso V, alínea J, do § 9º do art 214 do Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 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;

A adequada interpretação do alcance desse dispositivo foi dada no voto condutor do Acórdão 2401-004.107 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária desta 2ª Sessão do CARF, de relatoria do Conselheiro André Luís Mársico Lombardi:

Superada esta questão, é preciso definir o que seriam “ganhos eventuais” e o que seriam “abonos expressamente desvinculados do salário”.

*Do ponto de vista do Direito do Trabalho, dispõe o § 1º do art. 457 da CLT que **integram “o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”.** Quanto às utilidades, assim como a legislação previdenciária, depreende-se do art. 458 da CLT que a regra é que ostentem natureza salarial, para todos os efeitos legais, as “prestações in natura que a empresa, por força do contrato ou do costume, **fornecer habitualmente ao empregado**” exceção seja feita à educação, assistência médica, hospitalar e odontológica, seguros de vida e de acidentes pessoais, previdência privada e vale-cultura, nos termos do § 2º do mesmo artigo. Atente-se que há abertura para que os **ganhos eventuais, mesmo em pecúnia, não integrem o salário (fins trabalhistas) se não forem previamente ajustados (liberalidade) e, ao mesmo tempo, se caracterizarem pela não habitualidade (em caso contrário, será considerado ajuste “tácito”, nos termos do art. 442 da CLT).** Nessas hipóteses, **poderão ser enquadrados como gratificações não ajustadas, que não se enquadram como salário a teor do dispositivo mencionado, que se refere a “gratificações ajustadas”.***

Portanto, na hipótese de pagamento em pecúnia, a não habitualidade e a eventualidade são critérios válidos para se identificar uma gratificação não ajustada, o que afastaria a natureza salarial. Para as utilidades, mostra-se determinante a habitualidade, tanto sob a perspectiva trabalhista, como sob a perspectiva previdenciária, sendo de somenos importância a questão do ajuste prévio ou tácito (eventualidade), embora este possa ser um meio para se comprovar a habitualidade.

Tal regra, é bom que se esclareça, será válida desde que a verba não se enquadre nas exclusões legais referidas e que sirva como retribuição pelo trabalho e não como instrumento para o trabalho (requisito da onerosidade ou comutatividade – lembrando sempre que o sinalagma é no conjunto e não prestação por prestação – vide Súmula 367 do TST sobre utilidades “in natura” para a realização do trabalho).

É de se ressaltar ainda que, para fins trabalhistas, não há um dispositivo legal que delimite o que se possa entender, em termos gerais, como habitualidade ou eventualidade, tanto para pagamentos em pecúnia como em utilidades. A dificuldade é ainda maior quando se verifica que tais critérios (habitualidade e eventualidade) são utilizados na seara trabalhista não apenas para a apuração da natureza salarial da verba, mas também para a verificação de sua incorporação ao salário-base (investigação sobre os respectivos reflexos, como DSR, adicionais, etc.) ou de sua incorporação ao contrato de trabalho (direito adquirido à prestação).

Na legislação de custeio previdenciário o quadro normativo é outro, mas há uma aproximação muito grande. A primeira questão de interesse é notar que, tanto no art. 28, I, como no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, a expressão “ganhos habituais” vem acompanhada do complemento “sob a forma de utilidades”. Isto parece ocorrer porque os pagamentos, em regra, sempre serão integrantes do conceito de remuneração, ainda que não habituais (“total das remunerações”). Portanto, a princípio, até pelo que se afirmou de início quanto à amplitude conceitual e normativa da remuneração, todo pagamento que remunere, ou seja, que não constitua reposição patrimonial, mas acréscimo, é base de incidência de contribuições previdenciárias. Todavia, é hora de retornar à análise da hipótese isentiva contida no art. 28, § 9º, e, item 7.

Neste dispositivo, particularmente, não há o complemento “sob a forma de utilidades” (como no art. 28, I, e no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91), pelo que se conclui que o ganho eventual pode ser em pecúnia ou em utilidade, pois onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus), ou ainda, “as coisas expressas prejudicam; não assim as não expressas” (expressa nocent, non expressa non nocent – Lei 195 – Regras de Justiniano in França. Rubens Limongi. Brocardos jurídicos: As regras de Justiniano. 3ª ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977, p. 135).

*Portanto, a despeito de os “ganhos eventuais” remunerarem segurados (lembre-se, novamente, que o contrato de trabalho é sinalagmático no todo e não prestação por prestação), estão cobertos pela hipótese isentiva contida no art. 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91. Ocorre que, assim como no Direito do Trabalho, a análise da legislação leva ao mesmo dilema: **definir o que é eventual e o que é habitual**. Isso porque, em nossa compreensão, o que faz com que determinada verba não sofra incidência de contribuição previdenciária é o seu ganho ser eventual, no sentido de ser aleatório, de não ter sido previamente ajustado, de ser inesperado, não alcançando, portanto, situações em que os pagamentos foram pactuados, combinados, prometidos, quando, em verdade, a natureza dos pagamentos é de prêmio ou de gratificação e não da isenção contida no artigo 28, § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212/91.*

Eventual, portanto, é aquilo que é acidental, aleatório, inesperado, imprevisto, ocasional, contingente, fortuito e casual, enquanto que habitual é o que é costumeiro, cotidiano, repetido,

usual, consuetudinário, regular, constante, costumado, frequente e rotineiro. Como se vê, um não é antônimo do outro.

Assim, o ganho fortuito não sofre incidência de contribuição previdenciária. Sobre as utilidades, ainda que o recebimento não seja fortuito, se o recebimento não for regular, também não haverá incidência.

Quanto ao fato de o pagamento ou de a utilidade estar prevista em acordo ou convenção coletiva, é de se ressaltar que, no Direito do Trabalho, especialmente diante do disposto no art. 7º, XXVI, da CF, que dá sustentação ao quanto disposto em acordos e convenções coletivas, a jurisprudência reconhece ampla liberdade das partes para deliberarem sobre a natureza jurídica das verbas, seja para integrar ao salário, seja para afastar a natureza salarial, principalmente quando tal é feito em prol dos trabalhadores (hierarquia dinâmica das fontes do Direito do Trabalho – ora vale a lei, ora vale o que convencionado por Acordo ou Convenção Coletiva). Assim foi concebido o Direito do Trabalho para que fosse possível incentivar ou ao menos não desestimular a concessão de certas benesses aos trabalhadores, sem embargo de que, no silêncio das normas coletivas, a verba ou utilidade integre o salário pelo critério da habitualidade, conjugado com o parâmetro da liberalidade.

*No Direito Previdenciário a lógica é distinta. Tratando-se de Direito Público e, em matéria de custeio previdenciário, de tributo e, não há praticamente nenhuma liberdade para as partes pactuarem natureza da verba, salvo quando expressamente autorizado por lei e, ainda assim, desde que atendidos todos os requisitos para o gozo daquilo que chamamos de isenção (vide Lei nº 10.101/00 – participação nos lucros). Nesse sentido, pode-se concluir, com segurança, que **não há correlação necessária entre o que se estipula no campo trabalhista e o que vale para fins previdenciários.***

***Quanto aos abonos, no Direito do Trabalho a regra é a sua integração ao salário,** pois, como visto, dispõe o § 1º do art. 457 da CLT que integram “o salário não só a importância fixa estipulada, com o também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador”. Claro que a lei poderá excepcionar esta regra, como o fez no art. 144 da CLT, e inclusive aceita-se que o acordo e convenção coletiva o façam, pelas mesmas razões expostas quanto aos ganhos eventuais (vide OJSDII346).*

*Na **legislação previdenciária não integrará** o conceito de remuneração se, como visto, **estiver expressamente desvinculado do salário.** Mas o que seria “expressamente desvinculado do salário”? Entendemos que a desvinculação **somente pode decorrer de lei,** pois, do contrário, poderiam as próprias partes estabelecer a natureza dos abonos, o que afronta o **princípio da estrita legalidade** e, portanto toda a lógica vigente no custeio previdenciário. Esta interpretação é*

consentânea ao disposto no art. 214, § 9º, V, j, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Ainda que o dispositivo legal não tendo especifique se a desvinculação deva ser por lei ou pelas partes, a conclusão é extraída do ordenamento, pois a principiologia em matéria de custeio previdenciário é calcada na reserva de lei, mormente para o estabelecimento de isenção (art. 176 do CTN), nunca permitindo às próprias partes convencionarem tal benesse. Com efeito, as partes, quando muito, cumprem os requisitos da lei para o gozo de isenção, mas, no Direito Previdenciário e no Direito Tributário, jamais, definem a natureza jurídica da verba por condição potestativa, ainda que por intermédio de Acordo ou Convenção Coletiva. Se aqui vale invocar o art. 7º, XXVI, da CF, como sói ocorrer no Direito do Trabalho, em qualquer outra situação do Direito Previdenciário será lícito às partes convencionar a natureza jurídica das verbas.

É verdade que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir (ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus). Mas aqui a situação é diferente. Trata-se de distinguir em razão da inexorável presença do princípio da reserva de lei (Direito Tributário). Portanto, não estamos entrando em contradição ao afirmarmos que o silêncio da lei deve ser interpretado no sentido de que a desvinculação somente pode decorrer de lei. Como se sabe, o princípio tem função normativa, razão pela qual cabe a sua invocação sempre que for apto a complementar o texto legal.

Como visto, diante da principiologia e das próprias regras jurídicas aludidas, o Direito do Trabalho efetivamente permite que, em negociação coletiva, as partes estipulem a natureza das verbas. Ocorre que no Direito Previdenciário o quadro normativo é outro, razão pela qual somente a lei pode desvincular o abono.

Em resumo, concluímos até aqui que: os ganhos eventuais podem ser em pecúnia ou em utilidades e não sofrem incidência de contribuição previdenciária e que as utilidades não habituais também não sofrem a referida incidência. Quanto aos abonos, somente deixam de sofrer incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário.

Ocorre que os abonos podem constituir ganhos eventuais.

Portanto, podemos concluir que os abonos não sofrem incidência de contribuição previdenciária se legalmente desvinculados do salário ou se constituírem ganhos eventuais.

É verdade que, originalmente, o abono, representava – e por vezes ainda representa um adiantamento ou uma substituição de reajuste pela defasagem salarial, a fim de amenizar a defasagem salarial (normalmente, habituais) ou substituir reajuste de salários inadimplidos no tempo devido (normalmente, eventuais), mas nem sempre isto ocorre, bastando citar o “abono assiduidade” ou o “abono de férias” que por vezes são encontrados como formas de remuneração.

*Em qualquer dessas hipóteses, tais ganhos podem ocorrer com constância ou eventualmente. Assim, haverá abonos previstos, repetidamente, em Acordos ou Convenções Coletivas de Trabalho, pagos ano a ano, de forma habitual e que, por tal razão, não poderão ser enquadrados no conceito de “ganhos eventuais”, mas, para tanto, **deve a autoridade fiscal demonstrar a habitualidade dos pagamentos**. Para estes, concluiríamos pela natureza de verba remuneratória, ainda que previstos em Acordos em Convenções Coletivas.*

Deve-se atentar ainda que é lição elementar de Direito que a natureza jurídica dos atos praticados, dos fatos ocorridos ou das relações jurídicas que se estabelecem decorrem da forma como efetivamente se mostram na realidade, não podendo ser feito o seu enquadramento legal tomando por base o nomen iuris atribuído pelas partes ou por terceiros. Aqui podemos citar o princípio da verdade material ou o princípio da primazia da realidade, que vão no sentido da ideia que se propõe.

Portanto, desde que constituam verdadeiros ganhos eventuais, as verbas podem ser denominadas de bônus, gratificação, prêmio, bonificação, abono, que sempre serão ganhos eventuais. E o contrário é verdadeiro, pode ser denominada de prêmio, por exemplo, que é verba tributável, a rigor, que se restar demonstrado o caráter absolutamente eventual, não haverá incidência de contribuição previdenciária pela regra isentiva exaustivamente invocada. É verdade que a eventualidade (ocorrência da isenção) deve ser demonstrada pelo contribuinte, mas, para isto, é preciso que a autoridade fiscal lhe exija a comprovação.

Dentre as gratificações pagas, a denominada "por liberalidade" não teria qualquer previsão em acordo ou convenção coletiva e, de acordo com o que alega a recorrente, seria paga uma vez por ano por empregado, o que evidenciaria seu caráter eventual.

Analisando-se o anexo XII deste processo (fls. 312/316), vê-se que essa gratificação é paga apenas a alguns empregados e em valores variáveis e, como afirmou a consulente, há o registro de um pagamento por ano. Isso não é suficiente para atestar a eventualidade do pagamento, contudo, o anexo III do Processo 15504.726133/2013-39 (fls. 40 e ss.) contém a mesma planilha, mas também com os pagamento realizados no ano-calendário 2009. Comparando-se os beneficiários dos pagamentos nos dois anos, vê-se que não há identidade entre eles, o que, a meu ver, é suficiente para confirmar as alegações de defesa, no sentido de que o pagamento é eventual.

Por essa razão, dou provimento ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos à gratificação por liberalidade.

Continuando na análise das gratificações pagas, é preciso ressaltar que em face de interpretação dada ao dispositivo legal em análise pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ em reiteradas decisões, o Parecer PGFN nº 2114, de 2011, veio a estabelecer que:

"o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não sofre a incidência de contribuição previdenciária."

Quanto aos efeitos desse parecer, o voto anteriormente citado, faz a seguinte análise:

A despeito de discordamos das premissas contidas nas decisões que deram origem ao Ato Declaratório nº 16/2011, em atenção ao princípio da eficiência da Administração Pública, poderíamos cogitar de sua aplicação. Todavia, diferentemente do que defende a recorrente, as situações não são coincidentes. O Ato Declaratório somente teria ensejo se o “abono único”, cumulativamente:

(i) fosse pago de maneira não habitual: o que não ocorre em nenhuma das situações, como visto;

(ii) fosse desvinculado do salário, no sentido de não representar um percentual deste (pagamento em valor único para todos os empregados, por exemplo): do que consta dos autos, tanto a “gratificação contingente” como a “compensação financeira” correspondem a percentuais da remuneração, sendo que não se sabe ao certo a origem regulamentar do “abono gerencial” (Acordo, Convenção, Regulamento, Contrato de Trabalho de Trabalho, etc.) e, conseqüentemente, não se tem certeza quanto à forma exata do pagamento; e

(iii) estivesse previsto em norma coletiva: como afirmado acima, não se encontrou no Acordo Coletivo a previsão do “abono gerencial.

A partir desses parâmetros, a recorrente alega que as gratificações "anual" e "média de gratificação anual" teriam por base o Acordo Coletivo de Trabalho firmado pela filial CNPJ 17.469.701/0066-12, na seguinte cláusula:

CLÁUSULA VIGÉSIMA-OITAVA - GRATIFICAÇÃO ANUAL - A Arcelormittal Monlevade concederá a todos os seus empregados uma gratificação de 62,50% (sessenta e dois vírgula cinqüenta 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.

Conforme se verifica de seu próprio texto, a gratificação em questão corresponde a um percentual do salário do empregado e não tem natureza eventual, considerando o significado que foi dado a esse termo no texto acima copiado.

Por outro lado, considerando que o pagamento é atribuído diretamente em função de uma atitude valorada positivamente pelo empregador (faltas), é um prêmio:

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa. (Curso do Direito do Trabalho. Maurício Godinho Delgado. - 7ª ed. - São Paulo: LTR, 2008, p. 750)

Quanto a essas gratificações, e analisando-se os termos do acordo acima mencionado, o relatório fiscal afirma:

2.1.1.4.2.1 – 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).

2.1.1.4.3 – Dessa forma, conclui-se que a inclusão dessas verbas, de forma regular e ineventual, 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.

Por essa razão, entendo infundadas as alegações preliminares da recorrente, quando procura defender a nulidade do lançamento, por ausência de fundamentação para a glosa realizada. Por outro lado, os anexos juntados ao processo pela própria autoridade fiscal já seriam suficientes para demonstrar a improcedência da alegação fiscal de que a gratificação por liberalidade é paga de forma não eventual.

Com base no exposto, em relação às gratificações, dou parcial provimento ao apelo para excluir da base de cálculo as gratificações por liberalidade.

Pagamentos a cooperativas

O fundamento legal do auto de infração no que diz respeito aos pagamentos realizados à cooperativas é o art. 22, IV da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que tem a seguinte redação:

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

(...)

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são

prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

(...)

Conforme foi noticiado pela recorrente, esse dispositivo teve sua constitucionalidade questionada perante o Supremo Tribunal Federal - STF, no RE 595.838, tendo sido reconhecida sua repercussão geral, o que o submeteu a julgamento na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 1973).

Julgando o mérito, o STF declarou a inconstitucionalidade da norma impugnada, em acórdão cuja ementa tem a seguinte redação:

EMENTA Recurso extraordinário. Tributário. Contribuição Previdenciária. Artigo 22, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Sujeição passiva. Empresas tomadoras de serviços. Prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de Trabalho. Base de cálculo. Valor Bruto da nota fiscal ou fatura. Tributação do faturamento. Bis in idem. Nova fonte de custeio. Artigo 195, § 4º, CF. 1. O fato gerador que origina a obrigação de recolher a contribuição previdenciária, na forma do art. 22, inciso IV da Lei nº 8.212/91, na redação da Lei 9.876/99, não se origina nas remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas na relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e a do contratante de seus serviços. 2. A empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária, logo, típico “contribuinte” da contribuição. 3. Os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados. 4. O art. 22, IV da Lei nº 8.212/91, com a redação da Lei nº 9.876/99, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a norma do art. 195, inciso I, a, da Constituição, descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados, tributando o faturamento da cooperativa, com evidente bis in idem. Representa, assim, nova fonte de custeio, a qual somente poderia ser instituída por lei complementar, com base no art. 195, § 4º - com a remissão feita ao art. 154, I, da Constituição. 5. Recurso extraordinário provido para declarar a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

A União interpôs Embargos de Declaração em face dessa decisão, buscando a modulação dos seus efeitos. Esses embargos, entretanto, foram rejeitados, conforme evidencia a ementa do acórdão:

Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. Lei aplicável em razão de efeito repristinatório. Infraconstitucional.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema, a qual somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. É de índole infraconstitucional a controvérsia a respeito da legislação aplicável resultante do efeito repristinatório da declaração de inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99.

Tendo isso em vista, e considerando a previsão contida no § 2º do art. 62 do Regimento Interno deste Conselho, pelo qual as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento administrativo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito ao lançamento efetuado com base nos pagamentos efetuadas às cooperativas de trabalho como remuneração pelos serviços prestados por seus cooperados.

Recurso das Responsáveis Solidárias

Em seu recurso voluntário (fls. 2956/2970), as responsáveis solidárias alegam, em sede preliminar, nulidade por ausência de intimação da decisão recorrida em relação às empresas Transporte de Produtos Siderúrgicos Ltda. e Itaúna Siderúrgica Ltda. Quanto a esse argumento, registro que há AR juntado ao processo em relação a esta última (fls. 2952/2953), com data de entrega 23/04/2014, e ciência eletrônica por decurso do prazo em relação à primeira, com data de ciência em 30/04/2014 (fls. 2949), o que afasta a alegada nulidade.

Em relação ao mérito, a fiscalização afirma a existência de grupo econômico tendo em vista o grau de participação societária verificada.

As recorrentes não contestam a existência desse grupo, na verdade, chegam a afirmá-lo ao defender que quem detém o controle sobre as empresas arroladas como solidárias é a empresa autuada (fl. 2968).

Os argumentos de defesa são centrados na impossibilidade de que responsabilidade tributária seja tratada por norma que não tenha a envergadura de Lei Complementar.

Aduz-se que a responsabilidade só pode ser atribuída para as pessoas que tenham interesse comum na ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação (art. 124, I, do CTN) ou que tenham vinculação direta com esse fato (art. 128 do CTN).

Com essa linha de argumentação, vê-se que as responsáveis solidárias procuram negar validade a texto de lei que se encontra em vigor e produzindo todos os seus

efeitos (artigo 30, IX da Lei nº 8.212, de 1991), o que equivale à declaração de sua inconstitucionalidade. A análise dessa linha de argumentação é vedada aos componentes desse colegiado, conforme evidencia o seguinte enunciado da Súmula CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Pelas razões acima, nego provimento ao recurso voluntário apresentado pelas responsáveis solidárias.

Conclusão:

Com base no exposto, voto por conhecer dos recursos apresentados para negar provimento ao apelo das responsáveis solidárias e dar parcial provimento ao recurso da contribuinte, para reconhecer a decadência das competências compreendidas no período de 01 a 06/2008; afastar a exigência no que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados como remuneração pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho e determinar a exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos à gratificação por liberalidade.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Redator designado.

Em que pesem o brilhantismo e a logicidade jurídica do voto da ilustre Relatora, ousou, com a devida permissão, dele discordar em parte.

Minha divergência se instaura somente quanto à incidência das contribuições sociais sobre os valores pagos a título de 'gratificação anual' e 'média da gratificação anual'. Explico.

Consta do voto:

"Continuando na análise das gratificações pagas, é preciso ressaltar que, em face de interpretação dada ao dispositivo legal em análise pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ em reiteradas decisões, o Parecer PGFN nº 2114, de 2011, veio a estabelecer que:

"o abono previsto em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo desvinculado do salário e pago sem habitualidade, não sofre a incidência de contribuição previdenciária."

Quanto aos efeitos desse parecer, o voto anteriormente citado, faz a seguinte análise:

A despeito de discordamos das premissas contidas nas decisões que deram origem ao Ato Declaratório nº 16/2011, em atenção ao princípio da eficiência da Administração Pública, poderíamos cogitar de sua aplicação. Todavia, diferentemente do que defende a recorrente, as situações não são coincidentes. O Ato Declaratório somente teria ensejo se o "abono único", cumulativamente:

(i) fosse pago de maneira não habitual: o que não ocorre em nenhuma das situações, como visto; (ii) fosse desvinculado do salário, no sentido de não representar um percentual deste (pagamento em valor único para todos os empregados, por exemplo): do que consta dos autos, tanto a "gratificação contingente" como a "compensação financeira" correspondem a percentuais da remuneração, sendo que não se sabe ao certo a origem regulamentar do "abono gerencial" (Acordo, Convenção, Regulamento, Contrato de Trabalho de Trabalho, etc.) e, conseqüentemente, não se tem certeza quanto à forma exata do pagamento; e (iii) estivesse previsto em norma coletiva: como afirmado acima, não se encontrou no Acordo Coletivo a previsão do "abono gerencial."

A partir desses parâmetros, a recorrente alega que as gratificações "anual" e "média de gratificação anual" teriam por base o Acordo Coletivo de Trabalho firmado pela filial CNPJ 17.469.701/0066-12, na seguinte cláusula:

CLÁUSULA VIGÉSIMA-OITAVA - GRATIFICAÇÃO ANUAL - A Arcelormittal Monlevade concederá a todos os seus empregados uma gratificação de 62,50% (sessenta e dois vírgula cinqüenta 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.

Conforme se verifica de seu próprio texto, a gratificação em questão corresponde a um percentual do salário do empregado e não tem natureza eventual, considerando-se o significado que foi dado a esse termo no texto acima copiado.

Por outro lado, tendo em vista que o pagamento é atribuído diretamente em função de uma atitude valorada positivamente pelo empregador (faltas), é um prêmio:

Os prêmios consistem em parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa. (Curso do Direito do Trabalho. Maurício Godinho Delgado. - 7ª ed. - São Paulo: LTR, 2008, p. 750)

Quanto a essas gratificações, e analisando-se os termos do acordo acima mencionado, o relatório fiscal afirma:

2.1.1.4.2.1 – 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).

2.1.1.4.3 – Dessa forma, conclui-se que a inclusão dessas verbas, de forma regular e ineventual, 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.

Por essa razão, entendendo infundadas as alegações preliminares da recorrente quando procura defender a nulidade do lançamento, por ausência de fundamentação para a glosa realizada em relação às gratificações. Por outro lado, os anexos juntados ao processo pela própria autoridade fiscal já seriam suficientes para demonstrar a improcedência da alegação fiscal, de que a gratificação por liberalidade é paga de forma não eventual. (sublinhados e negritos não constam do voto)

A leitura do excerto do voto, nos permite deduzir que o motivo da Relatora em negar provimento ao voluntário, nessa parte, decorre da habitualidade do pagamento e da vinculação deste ao salário dos empregados.

Esse é o cerne da minha divergência. Antes de explicitá-la, creio serem necessárias algumas considerações teóricas sobre a remuneração.

Academicamente já nos pronunciamos sobre o tema no livro *Tributação da Saúde (Contribuições Previdenciárias das Empresas da Área da Saúde "in" HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde. Ed. Atai, 2013)*

"Tal forma de contratação recebe, no Brasil, forte influência das chamadas "fontes heterônomas" do Direito do Trabalho, ou seja, das leis trabalhistas. Além dessas, a relação de emprego também é regida pelas fontes autônomas, as fontes emanadas da vontade das partes, as oriundas dos acordos e convenção coletivas, além é claro do regulamento das empresas e das disposições do contrato de trabalho.

Todo esse intróito não pode ser desprezado em face da enorme importância que essas fontes exercem sobre a relação de emprego, mormente quanto às parcelas remuneratórias e quanto às parcelas percebidas pelo empregado e que não têm o caráter de contraprestação pelo trabalho, ou seja, não têm natureza salarial e, portanto, como visto alhures, não integram o salário de contribuição.

O Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 1999, dispõe em seu art. 214, inciso I, que se entende por salário de contribuição:

"I – para o empregado e o 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;(...)" (grifos não constam de texto legal)

O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira

*definitiva, ao prescrever que este é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado é o total da sua remuneração pelo seu labor.*

*Tudo o mais percebido se não decorrer do trabalho, se não for oriundo da retribuição pelo trabalho ou pelo tempo à disposição, não é salário de contribuição segundo o Regulamento da Previdência Social (RPS). Daqui decorre nosso verdadeiro mantra das aulas de Direito Previdenciário de Custeio: **é salário de contribuição do empregado tudo o que é pago pelo trabalho, e não é salário de contribuição tudo o que é para o trabalho, e mais as verbas indenizatórias, por óbvio.** (sublinhados nossos, negritos originais)*

A Carta Magna, ao definir os contornos para atribuir competência à União para instituir as contribuições incidentes sobre a o trabalho da pessoa humana destinadas ao custeio do Sistema de Seguridade Social, explicitou no inciso I do artigo 195:

"I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidente sobre

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

A leitura atenta das disposições constitucionais e das constantes da Lei de Custeio da Previdência não permitem outra conclusão que não a que assevera que incidência tributária previdenciária se dá sobre valores pagos à título de remuneração.

Como mencionado acima, o conceito de remuneração engloba não só as parcelas pagas como sinalagma direta da relação de trabalho, ou seja, não só a contraprestação pelo trabalho, pelos serviços prestados. Também o tempo à disposição do empregador, os casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, e as disposições contratuais, sejam elas individuais ou coletivas, além por óbvio das disposições legais, integram o conceito de remuneração.

Mesmo diante da amplidão conceitual da remuneração, restam ainda verbas corriqueiramente pagas pelo empregador ao empregado que não são abarcadas por esse amplo conceito. Remuneração não é um buraco negro na amplidão cósmica.

Bens ofertados igualmente a todos os trabalhadores sem caráter contraprestacional, os chamados benefícios - como por exemplo os seguros de vida, as assistências médicas, os auxílios farmácia - não integram o conceito de remuneração.

Não se observa natureza remuneratória nos instrumentos de trabalho, ou bens que mesmo utilizados pelo trabalhador fora dos horários de prestação de serviços ao empregador - como um veículo de um vendedor externo - posto que destinados ao próprio trabalho avençado.

Também não ostenta natureza salarial as indenizações. Por óbvio que não.

O conceito mais puro de indenização, que diz essa se destinar a repor a situação ao *status quo ante*, à condição existente anteriormente, quando devidamente

compreendido, por si só demonstra a impossibilidade pertinência da verba indenizatória ao conceito de remuneração.

E mais, as gratificações não integram a remuneração, posto que liberalidades ofertadas pelo empregador ao trabalhador, sem motivação, exceto o sentimento de gratidão de satisfação, de reconhecimento pelo esforço e dedicação da pessoa que presta serviço àquele que dele necessita.

Tais considerações devem ser objetivadas, para a decisão aqui prolatada seja de fácil compreensão.

Segundo a delegação de competência da Carta da República ao legislador ordinário federal, as contribuições sociais devem incidir sobre a remuneração da pessoa física que presta serviços a quem deles necessita, qualquer que seja o vínculo de trabalho estabelecido.

Logo, é a remuneração a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, e no caso do empregado, tal conceito abarca verbas pagas: i) como contraprestação do trabalho; ii) nos casos de tempo à disposição do empregador; iii) como decorrência da interrupção dos efeitos do contrato de trabalho; iv) por força de disposição de lei ou avença constante do contrato de trabalho, seja ele individual ou coletivo.

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

Nesse ponto, necessário uma elucidação do porquê do entendimento que uma verba habitual, ou vinculada ao salário, assume feição remuneratória, esclarecimento que também se torna aplicável, como veremos, às gratificações.

Iniciemos pela questão da vinculação da verba ao salário.

A lei tributária previdenciária, ao utilizar afastar a tributação dos abonos "*expressamente desvinculados do salário*", inequivocamente, não quis dizer que os abonos calculados com base no salário, ou seja, que adotem como valor um percentual desse, assumiriam natureza remuneratória, Decerto que não.

A interpretação da disposição legal só pode ser realizada no sentido de que os valores pagos como contraprestação do trabalho, ou em razão do tempo à disposição ou ainda nos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho são vinculados ao salário, ou seja, ostentam natureza remuneratória.

Não se pode, sob pena de ofensa ao primado da lógica jurídica, entender que uma gratificação (expressa liberalidade paga uma única vez), ou um indenização (como ajuda de custo por alteração de condições de trabalho inicialmente pactuadas), por terem sido pagas com base no valor do salário do trabalhador sejam consideradas vinculadas ao salário.

Ora, indubitavelmente, trata-se de mera quantificação do valor do reconhecimento externalizado em pecúnia, ou da verba indenizatória concedida.

Analisemos agora a não eventualidade. Sempre causa alguma inquietude intelectual a afirmação que o pagamento habitual de verba, de nítido caráter não remuneratório, tem o condão de mudar a natureza jurídica de tal estipêndio.

Por que a repetição do pagamento de verba não remuneratória, a não eventualidade desse pagamento, tem o condão de mudar a natureza jurídica de tal valor?

A resposta se obtêm na lei trabalhista, na CLT, que explicita serem os usos e costumes integrativos ao contrato de trabalho para todos os fins, posto que nas relações de emprego vige o princípio da primazia da realidade, ou seja, independentemente do acordado, deve-se considerar o efetivamente ocorrido. Logo, sendo uma verba paga reiteradamente pelo empregador, tal fato passa a integrar a esfera de expectativas do trabalhador em perceber tal valor, passando esse a contar com tal rendimento.

Ao ver essa expectativa reiteradamente satisfeita, ou seja, existindo o costume de tal pagamento - relativo à verba destinada, inicialmente, ao reconhecimento pelo serviços prestados, ou pela dedicação do trabalhador, ou mesmo pela atenção dedicada aos bens ou clientes do empregador, ou seja, valor com nítido conteúdo de gratidão, de agradecimento - passa a integrar o pacote de remuneração do trabalhador, por força do contrato de trabalho que foi integrado por tal costume, por tal conduta, surgindo nova obrigação de pagar ao empregador.

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

Com essas considerações, passemos a demonstrar o motivo do dissenso com a Conselheira Relatora.

Adianto: não há habitualidade no pagamento das verbas 'gratificação anual' e 'média da gratificação anual'.

Como podemos verificar no relatório fiscal, tais verbas eram pagas em razão de disposição constante do contrato coletivo estipulado entre a empresa e o sindicato representativo da categoria de determinado estabelecimento. Recordemos seu teor:

"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

subseqüente, e será o do mês do término das férias, caso este se dê após o 10º (décimo) dia do mês subseqüente 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. " (grifos nossos)

A leitura do trecho transcrito deixa claro que o pagamento de tal gratificação ocorrerá quando do gozo das férias, e caso tal direito não seja fruído no ano calendário de vigência do contrato coletivo, tal valor será pago no mês de novembro.

Ao verificarmos a validade do acordo coletivo, encontraremos o prazo de um ano. Assim, ao observarmos que tal cláusula se repete no ACT de 2008/2009, podemos concluir que, no máximo, cada empregado recebeu tal gratificação por duas vezes num período de dois anos, o que, como visto acima, não caracteriza a necessária habitualidade a ensejar a incidência das contribuições previdenciárias sobre verba que não ostenta, em face da eventualidade de seu pagamento, caráter remuneratório.

A leitura do anexo IX do relatório fiscal, comprova tal afirmação. No máximo cada trabalhador recebeu a verba por duas vezes no período da fiscalização.

Não houve a comprovação da habitualidade pelo Fisco.

Não há caráter remuneratório nas verbas gratificação anual e média de gratificação anual.

Recurso provido nessa parte.

Conclusão

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, e ainda, por concordar com os demais pontos do voto da Conselheira Relatora, inclusive quanto aos fundamentos e razões de decidir, voto por rejeitar as preliminares argüidas e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso para (i) afastar a exigência no que diz respeito à incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos realizados como remuneração pelos serviços prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho; (ii) determinar a exclusão da base de cálculo tributável dos valores relativos à "gratificação por liberalidade", da "gratificação anual" e "média da gratificação anual".

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira

