



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

**Processo n°** 15504.726133/2013-39  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.371 – 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: 01/01/2009 a 31/12/2009

**NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.**

Comprovada pela autoridade fiscal a natureza da relação jurídica (trabalho) e a realização de pagamentos em função dela, cabe à empresa demonstrar que foram realizados ao abrigo de norma isentiva. A falta de comprovação de que os pagamentos eram relativos a verbas não tributáveis é fundamentação suficiente para a autuação.

**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) 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". 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 da análise dos recursos voluntários apresentados pela contribuinte (fls. 2448/2485) e responsáveis solidárias (fls. 2559/2572) em face do Acórdão nº 16-57.666, da 12ª Turma da DRJ/SPO, que negou provimento às impugnações formuladas pelas mesmas pessoas (fls. 1872/2017) ao auto de infração (fl. 3) pelo qual se exige crédito tributário relativo à contribuição previdenciária patronal, inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa resultante dos riscos ambientais do trabalho - Gilrat.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 21/36), o lançamento (Debcad nº 51.041.056-1) teve sua base de cálculo apurada a partir dos seguintes levantamentos:

Levantamento	Descrição
B2	VANT PESSOAL DIR NÃO EMPREG II
C2	ATRIB ESTATUT DIR EMPREG II
D3	GRATIFICAÇÕES EMPREGADOS III
F2	COOPERATIVA DE TRABALHO II

**Benefícios concedidos a empregado** (levantamentos C2 e D3)

Em relação às gratificações aos empregados e atribuição estatutária a diretor empregado, afirma o 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.*

Portanto, a inclusão dessas verbas na base de cálculo tributável foi fundamentada no fato de que o pagamento é regular e não eventual, não estando, por isso, ao amparo da regra excludente de tributação.

### **Cooperativas de Trabalho (levantamento F2)**

Também houve lançamento relativo ao período 01/2009 a 12/2009 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 (levantamento B2)**

Sob essa rubrica estão alocados os pagamentos realizados a diretores não empregados a título de Atribuição Estatutária e Bônus.

### **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 16-57.666, Sessão de 8 de maio de 2014, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*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.*

*SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. "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.*

*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.*

*Integram o salário de contribuição as parcelas pagas habitualmente, pela empresa, aos segurados que lhe prestam serviços, a título de gratificação.*

*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 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.*

Pelo documento de fls. 2440, a contribuinte tomou ciência desta Decisão em 04/06/2014 e apresentou tempestivamente, em 16/06/2014, seu recurso voluntário (fls. 2448/2485). As responsáveis solidárias tiveram ciência em diferentes datas a partir de

23/05/2014 (fls. 2432/2439 e 2441/2446) e apresentaram em conjunto e tempestivamente seu recurso voluntário em 16/06/2014 (fls. 2559/2572).

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

1. É necessário que sejam julgados em conjunto os processos decorrentes de lançamentos realizados no curso do mesmo procedimento fiscal, haja vista a existência de conexão entre eles.

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. Em relação às verbas vantagem pessoal a diretor não empregado e atribuição estatutária diretor empregado, afirma que o relatório fiscal não fez qualquer menção à sua natureza jurídica (motivação, periodicidade, habitualidade), restringindo-se a afirmar que as parcelas distribuídas deveriam integrar o salário-de-contribuição.

7. Ao contrário do que afirma a fiscalização, as verbas vantagem pessoal a diretor não empregado e atribuição estatutária diretor empregado não constituem gratificação mas sim pagamento de PL aos diretores, na exata metodologia dos demais empregados da autuada.

8. A ausência de análise desses pagamentos em confronto com os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, constitui vício insanável, já que impossibilita o direito de defesa da recorrente.

9. Caso não se entenda pela nulidade, pede a realização de perícia para que se comprove que os valores acima mencionados fazem parte da participação nos lucros dos diretores.

10. A exclusão da tributação de PLR prevista na Lei nº 8.212, de 1991, alcança tanto os pagamentos feitos a empregados como os pagamentos feitos a contribuintes individuais.

11. A recorrente possuía Diretores: (i) empregados que permaneceram com contrato de trabalho ativo; (ii) empregados que, durante o mandato, tiveram o contrato de trabalho suspenso; (iii) não empregados.

12. A metodologia utilizada pela empresa foi a negociação de PLR através de acordo coletivo, nos quais estaria retificado o Plano de participação específico (Programa Específico de Gestão do Desempenho), e os valores seriam apurados de acordo com o Plano de Gestão e detinham como limitador e autorizador os limites da Lei nº 6.404, de 1964. Portanto, para todos os diretores, o cálculo do PLR era feito de acordo com o seu Plano de Gestão.

13. Mesmo que se entenda que a Lei nº 10.101, de 2000, abrange apenas os empregados, há lei específica, Lei nº 6.404, de 1976, que regula a isenção do PL paga a diretores e conselheiros da empresa.

14. Invocando precedentes deste Conselho, alega que a verba aqui glosada não constitui base de incidência das contribuições, eis que não constituiria remuneração pela prestação dos serviços.

15. A fiscalização pleiteou contribuições incidentes sobre gratificações pagas pela recorrente a seus empregados, mas não fundamentou essa exigência.

16. 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.

17. 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.

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

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

20. 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.

Com base nesses argumentos, pede a reforma da decisão de 1ª instância administrativa e que seja declarado procedente o recurso apresentado para a) declarar a nulidade do lançamento com base nas preliminares formais e de mérito apontadas; b) considerar ilegal a exigência tributária, uma vez que as parcelas pagas pela recorrente estão de acordo com a legislação.

As empresas componentes do grupo econômico, às quais foi atribuída responsabilidade solidária, por sua vez, alegam que:

1. 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.

2. 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.

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

Com esses argumentos, pedem a reforma da decisão recorrida e a declaração de nulidade dos termos de sujeição passiva lavrados na presente autuação.

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.

Chegando a este Conselho, o processo em análise foi inicialmente distribuído para a Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz. Entretanto, em função de transferência de seu mandato e considerando que havida sido anteriormente deferido pedido de distribuição por conexão feito por ela, o processo foi redistribuído para esta relatora, considerada preventa (fls. 2717/2725).

É o que havia para ser relatado.

## **Voto Vencido**

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

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

### **Recurso voluntário - Contribuinte**

Os argumentos de defesa serão analisados na ordem em que apresentados no recurso voluntário.

### **Conexão**

A recorrente entende necessário que sejam julgados em conjunto os processos decorrentes de lançamentos realizados no curso do mesmo procedimento fiscal, haja vista a existência de conexão entre eles.

Conforme foi destacado no relatório, foi reconhecida a conexão entre os processos que serão julgados por esta 1ª Turma Ordinária na mesma oportunidade.

### **Sujeição passiva solidária**

Alega a recorrente a inexistência de sujeição passiva solidária, razão pela qual solicita a decretação da nulidade dos termos lavrados.

Quanto a essa matéria, entendo que lhe falta legitimidade, eis que pleitea em nome próprio direito alheio. Apesar disso, registro que os argumentos apresentados por ela guardam semelhança com os formulados pelas responsáveis solidárias, e eles serão enfrentados no momento oportuno.

### **Relatório de vínculos**

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, e que a eventual carência de comprovação do que se alega deve ser resolvido através dos critérios de distribuição do ônus probatório.

### **Vantagem pessoal a diretor não empregado, atribuição estatutária a diretor empregado e gratificações**

Em relação às verbas vantagem pessoal a diretor não empregado e atribuição estatutária diretor empregado, a recorrente afirma que o relatório fiscal não fez qualquer menção à sua natureza jurídica (motivação, periodicidade, habitualidade), restringindo-se a afirmar que as parcelas distribuídas deveriam integrar o salário-de-contribuição.

Como essas verbas não constituíam gratificação, mas sim pagamento de PL aos diretores, a ausência de análise desses pagamentos em confronto com os ditames da Lei nº 10.101, de 2000, constituiria vício insanável, já que impossibilitaria o seu direito de defesa.

Quanto a esse aspecto, embora a empresa alegue que os pagamentos tiveram natureza de PLR, algumas considerações devem ser feitas: a primeira, que a verba não foi assim identificada em seus registros; a segunda, que não foi comprovado no processo que esse esclarecimento foi prestado à autoridade fiscal; e a terceira, é que não consta que a empresa tenha atendido ao Termo de Intimação para Apresentação de Esclarecimentos nº 06 (fls. 1787/1788), no qual são solicitadas as planilhas com as medições e avaliações para demonstrar o cumprimento das metas e aferir os cálculos feitos nos pagamentos de PLR.

Portanto, embora a empresa alegue que se trata de PLR, até o presente momento não logrou comprovar essa natureza e demonstrar, em confronto com o instrumento que o instituiu, como chegou aos valores pagos.

Nesse caso, não demonstrado que a fiscalização tinha ciência de que os pagamentos teriam essa natureza, não posso acatar o pedido de nulidade.

Subsidiariamente, a recorrente pede a realização de perícia para que se comprove que os valores acima mencionados fazem parte da participação nos lucros dos diretores.

Esse pedido, por si só, já evidencia a falta de comprovação que foi alegada parágrafos atrás. Esses cálculos deveriam, por certo, preceder os pagamentos realizados e não se justifica que, na sua ausência, a discussão da natureza da verba seja protelada em benefício de quem tinha o ônus de realizá-los.

Neste caso, entendo prejudicados os demais argumentos apresentados pela recorrente, uma vez que não faz sentido discutir se as regras da Lei nº 10.101, de 2000, são ou não aplicáveis ao caso, quando não há elementos no processo para corroborar a alegada natureza da verba.

A despeito disso, considero oportuno registrar minha opinião pessoal de que apenas instrumentos de negociação realizados nos exatos termos estabelecidos pela Lei nº 10.101, de 2000, autorizariam o pagamento de verba a título de PLR. Assim, planos de gestão elaborados através de outra sistemática, ainda que mencionados nos acordos coletivos, não estão alcançados pela regras favorecidas de tributação, eis que, em nenhum momento a legislação autoriza que as partes envolvidas na negociação deleguem a discussão e formalização do plano para outro fórum.

Por outro lado, a Lei nº 6.404, de 1976, nada trata a respeito da isenção para programa de PLR paga a diretores e conselheiros da empresa.

Invocando precedentes deste Conselho, a recorrente alega também que a verba aqui glosada não constitui base de incidência das contribuições, eis que não constituiria remuneração pela prestação dos serviços.

Esse argumento encerra uma grande contradição com o restante da defesa, em especial pela insistência na realização de perícia que demonstraria que foram atendidos os pressupostos da Lei nº 10.101, de 2000. Esta Lei regula um benefício que foi previsto pelo Constituinte como integração entre o "capital e o trabalho", e estabelece critérios e parâmetros para aferição da efetividade do "trabalho" na produção de lucros e resultados a serem compartilhados.

Ademais, a recorrente insistiu no argumento de que o pagamento efetuado foi autorizado pelo Acordo de PLR, que é firmado entre os representantes dos "trabalhadores" (Sindicatos) e a empresa.

De se considerar ainda que, mesmo que o valor tenha sido deliberado pelos detentores de capital, o pressuposto do pagamento é a relação jurídica existente entre o diretor empregado e a empresa, que é uma relação de "trabalho".

Por outro lado, o postulado da entidade impede a adoção do raciocínio sugerido.

Quanto à existência de motivação para o lançamento, parece-me que não há dúvida acerca da natureza jurídica da relação entre a empresa e seus diretores (empregados ou não) e da existência de pagamento em benefício desses por conta dessa relação. Como os valores não foram oferecidos à tributação, caberia à empresa fiscalizada comprovar que essas operações se deram ao abrigo de norma isentiva e não o contrário.

Idêntico raciocínio vale para as gratificações, com uma exceção, conforme será visto adiante.

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 OJSDII 346).*

*Na **legislação previdenciária não integrará** o conceito de remuneração (o abono) 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 III deste processo (fls. 40/44), onde estão listados os pagamentos realizados a esse título nos anos-calendário 2008 e 2009, vê-se que essa gratificação é paga apenas a alguns empregados e em valores variáveis e, como afirmou a recorrente, há o registro de um único pagamento por ano por empregado. Além disso, 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 cinquenta por cento) do salário-base-mês, a ser paga na forma e limites a seguir especificados:*

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

*do mês de retorno das férias, caso seu término se dê após o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao do início das referidas férias;*

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

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

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

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, entendo 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.

Afirma ainda a recorrente que o ACT firmado pela ArcelorMittal João Monlevade foi mencionado pela fiscalização, contudo há pagamentos efetuados por outras filiais e pela sede, o que prejudicaria seu direito de defesa, já que não consegue demonstrar que os abonos são legais se não ficar evidenciado o motivo da sua glosa.

Com essa linha de argumentação a recorrente procura inverter o ônus probatório. Se o ACT firmado pela ArcelorMittal João Monlevade foi mencionado pela fiscalização, é porque a fiscalizada o utilizou como suporte para parte dos pagamentos realizados. Cabia-lhe também justificar a não inclusão dos demais na base de cálculo tributável e, se não o fez, não pode invocar sua omissão em seu favor.

Entendo, portanto, que a fiscalização se desincumbiu de comprovar a existência da relação jurídica e dos pagamento realizados, cabendo à fiscalizada demonstrar que eles não estavam sujeitos à tributação.

Com base no acima exposto, dou parcial provimento à impugnação apresentada pela empresa autuada para excluir da base de cálculo tributável as parcelas relativas à gratificação 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**

No relatório fiscal é afirmada a existência de grupo econômico tendo em vista o grau de participação societária verificada, o que justificaria a atribuição de responsabilidade solidária às empresas componentes do grupo.

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 (fls. 2570/2571).

Em seu recurso voluntário (fls. 2559/2572), as responsáveis solidárias centram sua defesa 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 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, ouso, 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, entendo 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 n.º 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 amplitude 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 amplitude 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 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. " (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

Processo nº 15504.726133/2013-39  
Acórdão n.º **2201-004.371**

**S2-C2T1**  
Fl. 2.740

---