



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

**Processo n°** 13603.720444/2013-41  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.781 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de abril de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** MAGNESITA REFRAATÓRIOS S/A E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.

RESCISÃO DE CONTRATO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA. INDENIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não integram o salário-de-contribuição as indenizações pagas a segurados com estabilidade provisória, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, pois, não havendo habitualidade, não há incidência de contribuição previdenciária sobre tais verbas.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

A inexistência de acordo prévio à aquisição do direito para pagamento de participação nos lucros e resultados, desatende ao art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000, fazendo com que incidam contribuições sociais sobre a verba em comento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. INCIDÊNCIA.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que determine a sua exclusão do salário-de-contribuição.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE.

O art. 22, IV da Lei n.º 8.212/91, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal.RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida.

PLANOS DE OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

1. Incidem contribuições previdenciárias sobre os ganhos que os segurados obtêm pelo exercício do direito de compra de ações quando se caracteriza a inexistência de risco para o beneficiário.
2. No caso sob apreço, inexistia qualquer desembolso quando do fechamento dos contratos de opção entre a empresa e seus diretores e estes poderiam ao final do período de carência exercer as opções a valor simbólico, estando isentos de qualquer risco de perda.
3. A ocorrência do fato gerador para a verba em questão se dá quando da transferência das ações ao patrimônio dos beneficiários, que se concretiza no momento do exercício do direito de compra.

STOCK OPTIONS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPÇÃO NO MOMENTO DA OUTORGA. EQUÍVOCO. CANCELAMENTO DA EXIGÊNCIA.

O entendimento do Fisco no sentido de mensurar a base de cálculo levando em conta o valor justo da opção no momento da outorga traduz-se em equívoco da autoridade lançadora cuja correção extrapola os limites do julgamento administrativo, devendo ser cancelado o respectivo lançamento.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

O recurso tem objetivo de reformar a decisão de primeira instância, que circunscreve as matérias que podem ser objeto do inconformismo do sujeito passivo. Desse modo, a matéria não contestada na impugnação é insuscetível de conhecimento em grau recursal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, para na parte conhecida, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para: a) denegar o pedido de conexão com o processo no 13603.720891/2013-08, b) rejeitar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida, e, c) excluir do lançamento: c.1) as contribuições incidentes sobre as verbas decorrentes de acidente de trabalho/doença; c.2) as contribuições incidentes sobre planos de opções de compra de ações; c.3) integralmente os lançamentos relativos às cooperativas (levantamentos AT e AS); c.4) contribuições dos segurados apuradas nas planilhas 38 a 55 AI; c.5) a contribuição do segurado no valor de R\$ 41,44, competência 01/2009, levantamento AF; c.6) o rol de responsáveis a empresa Cerâmica São Caetano LTDA. c.7) excluir da base de cálculo as parcelas pagas a segurados com estabilidade provisória, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho. Votou pelas conclusões em relação ao item c.2 o Conselheiro Ronnie Soares Anderson. Vencidos os conselheiros: i) Theodoro Vicente Agostinho, Bianca Felícia Rothschild, João Victor Ribeiro Aldinucci, que davam provimento em maior extensão; e, ii) Túlio Teotônio de Melo Pereira (Relator), Ronnie Soares Anderson e Mário Pereira de Pinho Filho que negavam provimento em relação ao item c.7. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho.

(assinado digitalmente)  
Kleber Ferreira de Araújo – Presidente

(assinado digitalmente)  
Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

(assinado digitalmente)  
Theodoro Vicente Agostinho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Mario Pereira de Pinho Filho, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Bianca Felícia Rothschild e Theodoro Vicente Agostinho.

## Relatório

Tem-se em pauta processo administrativo fiscal lavrado em face do contribuinte identificado em epígrafe, relativo ao período de 01 a 12/2009, constituído dos seguintes autos de infração:

- AI nº 51.001.282-5: para a exigência de contribuições patronais (parte da empresa e SAT/RAT);
- AI nº 51.001.283-3: para a exigência de contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, pelas quais a empresa é responsável pelo recolhimento.

No relatório da decisão recorrida (fls. 33531/33601), assim foi descrito o lançamento:

### ***I) Auto de Infração DEBCAD n.º 51.001.282-5.***

*O AI n.º 51.001.282-5 abarca contribuições, destinadas à Previdência Social, patronais do período de 1/2009 a 13/2009 (competência relativa ao décimo terceiro salário), conforme discriminado a seguir:*

*a) Contribuições incidentes sobre salários pagos a segurados empregados, não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), identificados por meio dos levantamentos AA - AB - AC - AD - AE - AF - AG - AH - AI - AJ - AK - AM - AU - AV - AX - AZ - BA - BB - BC -BD - BE - BF e BG, discriminados nas planilhas de números 2 a 37, 56 a 84, 87, 94 e 115 a 137 denominadas respectivamente: ESTABILIDADE RESCISÃO (2 a 10); ADICIONAL NOTURNO ESTABILIDADE (11 a 16); MÉDIA HORAS EXTRAS ESTABILIDADE (17 a 23); DIFERENÇA DE 13º SALÁRIO (24); MÉDIA ADICIONAL NOTURNO (25); HORAS EXTRAS COM 75% (26); DIFERENÇA MÊS ANTERIOR (27); HORAS ACIDENTE DE TRABALHO (28 a 34); DÉCIMO TERCEIRO INTEGRAL ACIDENTE DE TRABALHO (35 A 37); DIRF MAIOR QUE FP (56 a 83); APURAÇÃO REMUNERAÇÃO DIRETORES EMPREGADOS CONFORME DIPJ (84); OPÇÃO DE AÇÕES BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUIÇÕES (87); e SALÁRIOS ARBITRADOS ESTAB 0031 (94); PRV (115 a 137), conforme as **folhas de pagamentos de salários exibidas pelo sujeito passivo (SP)**, por meio de arquivo digital no formato MANAD, as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), acessadas por meio dos sistemas internos da Receita Federal do Brasil (RFB), a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), ano-base 2009 do SP, acessada por meio dos sistemas internos da RFB, a contabilidade do SP, acessada por meio do SPED contábil, e os correspondentes Discriminativos de Débito (DD);*

*a.1) a fiscalização decidiu por considerar sujeitos a incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos das*

*remunerações descritas acima e realizados pelo SP, conforme demonstrado no AI ora lavrado.*

*Inicialmente o SP foi instado por meio do Termo de Informação Fiscal (TIF), número 1, a esclarecer a respeito da não consideração como sujeitas à incidência tributária, de diversas rubricas discriminadas em planilha entregue por ocasião da intimação, bem como, sendo o caso, a anexação de documentos que fundamentassem o entendimento do SP quanto a não considerar tais rubricas como sujeitas à incidência. Ao atender tal intimação foi apresentada planilha número 1 - RESPOSTAS SP RUBRICAS, na qual a empresa reconhece como sujeitas a incidência as rubricas DIFERENÇA DE 13º SALÁRIO (planilha 24), DIFERENÇA MÊS ANTERIOR (planilha 27) e HORAS EXTRAS COM 75% (planilha 26), ou seja, a resposta corrobora o entendimento da fiscalização ao considerar tais pagamentos como sujeitos à incidência de contribuição previdenciária; as demais rubricas estão discriminadas na planilha número 1A denominada RUBRICAS COM INCIDÊNCIA TODOS OS ESTABELECIMENTOS com a demonstração do entendimento fiscal em confronto com o entendimento da empresa.*

*Pela análise de tal planilha a fiscalização constatou que a empresa pagou remunerações referentes à rubrica ESTABILIDADE RESCISÃO e as considerou como indenizações. Todavia as indenizações sobre as quais não incidem contribuições previdenciárias estão previstas em lei e são exclusivamente as previstas no inciso I, do artigo 10, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; as relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço FGTS; recebidas a título de indenização de que trata o artigo 479 da CLT (contratos por termo estipulado); a que trata da contratação por produtor rural pessoa física de trabalhador rural; recebidas a título de incentivo à demissão; recebidas a título de abono de férias; recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; recebidas a título de licença-prêmio indenizada; referente à dispensa de empregado, sem justa causa, no período de 30 (trinta) dias que anteceda a data de sua correção salarial. A exibição da documentação por parte do SP não provou à fiscalização que tal rubrica e seus acessórios tenham sido pagos em conformidade com quaisquer das situações acima descritas.*

*Serão sempre consideradas remunerações e, portanto, serão sempre bases de incidência de contribuição previdenciária: ADICIONAL NOTURNO; HORAS EXTRAS e DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO.*

*No que concerne a rubrica HORAS ACIDENTE DE TRABALHO e suas acessórios, a legislação determina que elas integrem a remuneração exclusivamente para fins de cálculos dos valores a serem recolhidos ao FGTS quando tal remuneração se referir a que seria devida ao empregado afastado por motivo de acidente de trabalho.*

*Os créditos apurados pela fiscalização referentes a tais rubricas e seus acessórios (planilhas 28 a 37) o foram em competências em que tal remuneração foi paga juntamente com remunerações de horas trabalhadas, adicionais noturnos e outras rubricas comprobatórias que em tais competências não havia o afastamento, o que significa que o SP em tais competências e para os trabalhadores referenciados pagou tal remuneração sem que houvesse afastamento por acidente de trabalho e, em consequência, sujeita a incidência de contribuição previdenciária.*

*A fiscalização ilustra como exemplos de tais irregularidades os pagamentos feitos aos segurados empregados André Luiz Brasil - Carlos Pedro de Souza - Henrique da Silva Soares - João Batista Armond - Mauro Sergio Mendes da Silva e Romerilton Ribeiro Pessoa, nas competências julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, conforme as cópias de seus recibos de pagamento de salários obtidos do arquivo digital MANAD, fornecido pelo SP, e apresentados na planilha número 37A denominada RECIBOS DE SALÁRIOS COM HORAS DE ACIDENTE DE TRABALHO, por meio dos quais se verifica que a fiscalização só apurou créditos previdenciários nas situações em que o SP efetivamente incorreu na irregularidade de não tributar tal rubrica quando não ficou comprovado o afastamento, como por exemplo no que concerne ao segurado empregado CARLOS PEDRO DE SOUZA, que teve tal rubrica lançada nos recibos de agosto a dezembro e a fiscalização considerou sujeita a tributação as remunerações de agosto e do décimo terceiro salário de 2009;*

*a.2) a fiscalização apurou que o SP declarou em DIRF valores de remunerações de segurados empregados maiores que os constantes nas folhas de pagamento de salários, conforme demonstrado nas planilhas 56 a 83, nas quais a fiscalização considerou os respectivos prazos cumpridos pela empresa, regime de competência no que concerne as folhas de pagamento de salários e regime de caixa no que concerne as DIRF; assim, obedecendo ao regime de caixa (DIRF) usado pelo SP, os valores declarados a maior foram arbitrados e tributados;*

*a.3) a fiscalização constatou que para os diretores empregados EDUARDO FRANCISCO LOBO e LUIS RODOLFO M. BITTENCOURT foram declarados valores de remunerações na DIPJ superiores aos declarados em GFIP; em consequência, conforme demonstrado na planilha número 84 e, após dedução de valores apurados como pagos a tais diretores na rubrica de programa de remuneração variável - PRV, foram lançados os valores de totais anuais não declarados em GFIP (coluna G) os quais divididos pelas treze competências do ano fiscalizado resultaram nos valores mensais também arbitrados a sofrerem incidência de contribuições previdenciárias conforme discriminado na coluna H da planilha citada;*

*a.4) a fiscalização constatou a existência de lançamento contábil com a conta de despesa número 0051101008 denominada OPÇÃO DE AÇÕES OUTORGADAS, conforme demonstrado na planilha número 86 denominada OPÇÃO DE AÇÕES; intimado, Termo de Intimação Fiscal n.º 2, a esclarecer a natureza de tal*

*lançamento, bem como apresentar a sua documentação e a relação dos beneficiários dos pagamentos de tal despesa, o SP apresentou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 24 de março de 2008, conforme PLANILHA 87A denominada PLANO DE OPÇÕES DE AÇÕES OUTORGADAS, que deliberou sobre o plano de outorga de opção de ações em favor de seus administradores, empregados e prestadores de serviços, com anexação do plano aprovado. Também apresentou a relação dos beneficiários, discriminada na planilha n.º 87B denominada BENEFICIÁRIOS AÇÕES OUTORGADAS.*

*Após a análise de tais documentos juntamente com a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2009, contido na planilha 87C denominada de DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO, a fiscalização decidiu por arbitrar as remunerações pagas a segurados empregados na modalidade de opções de ações outorgadas reconhecidas, pelos motivos a seguir expostos:*

*a.4.1) a ata da assembléia e o plano anexo, descritos acima comprovam a existência do plano em favor dos segurados empregados do SP;*

*a.4.2) está demonstrado que a conta acima mencionada é de resultado e de despesa conforme a classificação da empresa, sendo conta do sub-grupo SALÁRIOS E ORDENADOS (5.1.1.01) compondo o também sub-grupo 5.1 GASTOS COM PESSOAL, do grupo DESPESAS OPERACIONAIS;*

*a.4.3) a empresa deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação de pagamento baseada em ações, quando ela obtiver os produtos ou à medida que receber os serviços;*

*a.4.4) normalmente uma despesa surge do consumo de produtos ou serviços e os mesmos são consumidos imediatamente e, nesse caso, a despesa é reconhecida em contrapartida aos serviços prestados;*

*a.4.5) a própria empresa conforme descrito acima apresentou a relação dos beneficiários do plano em 2009, conforme contido na planilha 87B;*

*a.4.6) na Demonstração de Resultado do Exercício obtida por meio do acesso à contabilidade do SP, através do SPED contábil, a conta acima mencionada é apresentada como redutora do lucro bruto;*

*a.4.7) o exame do Relatório da Administração 2009 da empresa (planilha 87D) comprova a natureza de remuneração sujeita a incidência tributária por meio da análise de parte das notas explicativas da administração, contidas nas folhas e itens a seguir discriminados: "q" - fl. 40: "A companhia oferece a executivos planos de remuneração com base em ações, liquidados em ações da Companhia, segundo os quais a Companhia recebe os serviços como contraprestações das*

*opções de compra de ações"; na fl. 44: Remuneração do pessoal-chave "A remuneração dos membros do Conselho de Administração e da Diretoria no ano de 2009 correspondeu a R\$ 5.723 (R\$ 2.620 em 2008). Adicionalmente, encontra-se registrado no resultado do exercício o valor justo das opções de compra de ações outorgadas no montante de R\$ 2.418 (R\$ 2.449 em 2008); em notas explicativas da administração às demonstrações financeiras dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2009 e de 2008 - fl. 57 - item (c) - "Opções de ações outorgadas: Corresponde ao valor das opções de compra de ações da Companhia outorgadas a administradores conforme previsto no CPC 10/2008. Em 2009 foi constituída em contrapartida a despesa reconhecida no resultado do exercício, no valor de R\$ 2.418 (2008 - R\$ 3.061)"; e*

*a.4.8) em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. Assim, considerando que o fato gerador ocorreu quando da representação da perda patrimonial para a empresa (ocorrência da despesa) e a base de cálculo é o valor que representou tal despesa, a fiscalização elaborou a planilha número 87 denominada OPÇÃO DE AÇÕES BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUIÇÕES, na qual foram arbitradas de forma individual as remunerações de cada segurado, com base na relação apresentada pelo SP na planilha n° 87B acima citada, a qual relacionou os segurados sem as respectivas remunerações individuais;*

*a.5) a fiscalização constatou que a empresa declarou saídas de produtos do estabelecimento de Betim - CNPJ 08.684.547/0031-80 na DIPJ no valor de R\$ 3.555.790,52 em 2009 - página 257 - ficha 22 e como não houve exibição de GFIP referente a tal estabelecimento, houve a intimação por meio do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 2 para a autuada apresentar relação nominal das pessoas físicas e/ou jurídicas que tivessem exercido atividades de qualquer natureza no citado estabelecimento, pois se a autuada declarou ter havido saída de produtos na DIPJ é óbvio que segurados tivessem trabalhado no estabelecimento; a empresa respondeu por intermédio de declaração assinada de 11 de julho de 2012 - planilha 94A denominada DECLARAÇÃO INATIVIDADE ESTAB 0031, que não consta em seu banco de dados pessoas físicas e/ou jurídicas que tivessem exercido atividades de qualquer natureza de janeiro a dezembro de 2009 no estabelecimento referenciado.*

*Assim, considerando não ser possível haver saídas de produtos sem que pessoas tenham exercido quaisquer atividades, a fiscalização decidiu por arbitrar as remunerações de segurados empregados em tal estabelecimento e o concretizou por meio do cálculo a seguir discriminado na planilha 94 denominada SALÁRIOS ARBITRADOS ESTAB 003: foi calculada a porcentagem do total de salários declarados na GFIP do estabelecimento matriz sobre o total de saídas (R\$ 47.605.338,07/R\$ 1.198.416.932,33) que resultou em índice de 3,97, a seguir esse índice foi aplicado sobre o valor das saídas declaradas em DIPJ pelo SP para o estabelecimento referenciado (R\$ 3.555.790,52) que resultou em remuneração de*

*segurados empregados anual no valor de R\$ 141.164,88, a qual dividida pelas treze competências resultou em remuneração arbitrada mensal de R\$ 10.858,83; os arbitramentos realizados pela fiscalização nos itens a.2 - a.3 - a.4 e a.5 acima para obtenção dos valores das respectivas remunerações estão em conformidade com o estipulado nos parágrafos 3º e 4º do artigo 33, da Lei nº 8.212/1991;*

*a.6) no que concerne ao pagamento da rubrica PROGRAMA DE REMUNERAÇÃO VARIÁVEL - PRV a fiscalização apesar de haver intimado o SP por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e do Termo de Intimação Fiscal (TIF) n.º 6 a exibir os acordos e convenções coletivas de trabalho vigentes em 2009, não foram apresentados os referentes à rubrica acima citada dos estabelecimentos de: Conceição do Pará/MG - Poços de Caldas/MG - Uberaba/MG - Onça de Pitangui/MG - Itamarandiba/MG - Esmeraldas/MG - Candeias/BA - Sento Se/BA - Santa Luz/BA - João Monlevade/MG e Piracicaba/SP; assim o SP não provou ter atendido à legislação vigente para que fossem considerados regulares os pagamentos de tais rubricas nesses estabelecimentos e em consequência todos os valores das remunerações pagas aos segurados empregados sob tal rubrica foram consideradas como sujeitas a incidência das contribuições previdenciárias, conforme demonstrado nas planilhas números 116 a 122, 124 a 126, 128 e 132.*

*Os acordos e convenções coletivas de trabalho exibidos pela empresa estão incluídos por cópias na planilhas números 95A a 95J denominadas ACT.*

*a.6.1) no que concerne ao estabelecimento Brumado/BA - planilha 95A, a autuada apresentou acordo coletivo de trabalho firmado em 22/12/2008 no qual não há entre as suas vinte e três cláusulas nenhuma que preveja o pagamento de tal rubrica, o que tornou sem base legal o mesmo levando a fiscalização a fazer incidir contribuições previdenciárias; desnecessariamente foi exibido acordo coletivo de trabalho 2009/2010, firmado em 19/1/2010 com previsão de pagamento da remuneração até 31/5/2010, conforme previsto no programa anexo, ou seja fora do período fiscalizado e tributado (2009);*

*a.6.2) no que concerne ao estabelecimento Ipatinga/MG, a apresentação do acordo firmado em 22/12/2008 - planilha 95C e a verificação do contido na cláusula oitava desse acordo, principalmente na sua alínea "b", na qual o estabelecimento com vinte e quatro empregados deveria se enquadrar em confronto com os valores contidos na planilha 127 fica comprovado que o pagamento da rubrica referenciada o foi em desacordo com a legislação vigente por não estar em conformidade com o estabelecido no acordo;*

*a.6.3) no que concerne aos estabelecimentos de Serra/ES - planilha 95E, a autuada apresentou Convenção Coletiva de Trabalho 2008/2009, de 18/12/2008, na qual não há quaisquer*

*cláusulas que autorizem o pagamento da rubrica PRV e, como agravante de tal omissão, a cláusula 4a faz menção ao fato de que o sindicato da categoria continuará desenvolvendo esforços no sentido de estimular as empresas representadas a negociarem, uma participação nos lucros ou resultados prevista na legislação, ou seja, é no próprio documento que as partes afirmam que não existe a fundamentação legal para o pagamento; em conseqüência a fiscalização decidiu por considerar sujeita à incidência tributária, todos os pagamentos de remunerações feitos sob a rubrica referenciada;*

*a.6.4) no que concerne ao estabelecimento Volta Redonda/RJ - planilha 95H o SP apresentou o acordo coletivo de trabalho 2008/2009, firmado em 23/6/2008 que não tem entre as suas quarenta e duas cláusulas nenhuma que preveja o pagamento de PRV; desnecessariamente o SP apresentou acordo coletivo de trabalho firmado em 16/12/2009 no qual a sua cláusula sexta - parágrafo terceiro - item I e no seu programa anexo determinou a efetivação do pagamento da rubrica até 31/5/2010, ou seja, fora da abrangência da presente fiscalização (2009); assim fica comprovado que o pagamento da remuneração referente a mesma foi realizado em desacordo com a legislação vigente e, em conseqüência, a fiscalização decidiu por fazer incidir contribuições previdenciárias sobre todos os pagamentos realizados, conforme discriminado na planilha 131;*

*a.6.5) no que concerne ao estabelecimento Timóteo/MG, a autuada apresentou acordo coletivo de trabalho - PRV 2009 - planilha 95F, com programa anexo, firmado em 9/9/2009, o qual autorizou o pagamento da remuneração referenciada em 31/5/2010, ou seja, fora do período fiscalizado, assim a fiscalização decidiu por tributar o pagamento de todas as remunerações sob o título PRV, no período fiscalizado (2009), conforme descrito na planilha 133;*

*a.6.6) após o exame da documentação apresentada pelo SP, a fiscalização decidiu por considerar sujeita a incidência tributária todos os pagamentos da rubrica PRV de todos os estabelecimentos para todos os segurados empregados com cargos de gestores (coordenadores -diretores - gerentes - superintendentes - presidente - vice-presidente) em virtude do a seguir discriminado:*

*a.6.6.1) em todos os anexos do programa exibidos há a exclusão de ocupantes de cargos de gestão dos parâmetros estabelecidos para cálculo da remuneração variável o que infringe a legislação, a qual determina que 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, com os critérios e condições de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente; assim ao excluir parte dos trabalhadores dos parâmetros (os gestores), a empresa não poderia ter efetuado o pagamento da rubrica para esses trabalhadores; em reforço a fiscalização constata que em todos os anexos citados acima, há sempre a afirmação de a*

"ELEGIBILIDADE" e a "PARTICIPAÇÃO", são exclusivas dos colaboradores ocupantes dos cargos operacionais e Técnico/Administrativo; há inclusive cláusula segunda -alínea "c" de acordo coletivo de trabalho 2009/2010, firmado em 25/1/2010 - planilha 95G que estabelece que os parâmetros não são aplicáveis aos colaboradores pertencentes aos cargos de coordenação, gerência, superintendência e diretoria e que para tais profissionais a empresa divulgará oportunamente as condições e critérios para pagamento das respectivas participações nos lucros e resultados (PPR/PRV), ou seja, ainda em 2010, a autuada não havia incluído nos parâmetros para cálculo da remuneração referida, os ocupantes dos cargos de gestores;

a.6.6.2) uma das provas de não ter havido estabelecimento dos critérios exigidos pela legislação é o fato de, apesar de o acordo coletivo para os empregados lotados na sede, escritórios e fábricas na Cidade Industrial, Contagem (Praça Louis Ensck, 240) e em Belo Horizonte (Av. Raja Gabaglia, 1781), firmado em 25/8/2008 - planilha 95J estabelecer em sua cláusula sexta a data de pagamento para março/2009, ou seja, parcela única, a fiscalização constatou o pagamento para o gestor Eduardo Francisco Lobo em duas parcelas conforme demonstrado nas planilhas 96 e 97 denominada - RECIBOS EDUARDO FRANCISCO LOBO MAIO E DEZEMBRO 2009. Assim fica comprovado que o SP desrespeitou no pagamento ao citado gestor, o acordo e infringiu a legislação pois tais pagamentos demonstram o não cumprimento da mesma, pois há em consequência dos mesmos a prova de tais pagamentos não serem resultados de aplicação de quaisquer parâmetros, muito menos os estabelecidos pela empresa;

a.6.6.3) a fiscalização demonstra por meio das análises demonstradas nas planilhas 98 a 113 que os pagamentos da rubrica PRV aos gestores de cada unidade considerada foram muito superiores aos pagos aos empregados ocupantes de cargos subordinados. Tal análise reforça o entendimento da fiscalização na planilha 114 denominada PRV RESUMO FATOR PRV GESTORES E NÃO GESTORES que demonstra que o fator PRV para os gestores das unidades analisadas somou 93,18 contra 32,70 para os demais empregados;

a.6.6.4) em consequência a fiscalização decidiu por tributar todos os pagamentos da referida rubrica feitos aos gestores em todos os estabelecimentos da empresa, conforme demonstrado nas planilhas 115 - 134 - 135 - 136 e 137 denominadas respectivamente PRV PARA GESTORES ESTAB 00001 - ESTABELECIMENTO CONTAGEM A -ESTABELECIMENTO CONTAGEM B - ESTABELECIMENTO OURO BRANCO - ESTABELECIMENTO CUBATÃO.

b) incidentes sobre salários de contribuições pagos a segurados contribuintes individuais, não declarados em GFIP, identificados por meio dos levantamentos AL - A N - AO - AP e AQ, discriminados nas planilhas números 85 -86 - 87 - 88 - 89 - 90 e

91 denominadas respectivamente: APURAÇÃO REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS CONFORME DIPJ - OPÇÃO DE AÇÕES - OPÇÃO DE AÇÕES BASES DE CÁLCULO E CONTRIBUIÇÕES - PAGAMENTOS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS CONF. FP - RELAÇÃO DE PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS FORNECIDA PELA EMPRESA - PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS CONF DECLARAÇÃO DA EMPRESA NÃO DECLARADOS EM GFIP e PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS COM BASE DIRF SEM GFIP, conforme as folhas de pagamentos de salários exibidas pelo SP, por meio de arquivo digital no formato MANAD, as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF acessadas por meio dos sistemas internos da Receita Federal do Brasil - RFB, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ano-base 2009 do SP, acessada por meio dos sistemas internos da RFB, a contabilidade do SP, acessada por meio do SPED contábil e nos correspondentes Discriminativos de Débito - DD. Após análise de tais documentos a fiscalização decidiu por apurar créditos previdenciários conforme descrito a seguir.

b.1 - foi constatado por meio do exame da DIPJ a declaração de pagamentos de remunerações aos diretores não empregados Luis Carlos Nepomuceno da Silva - Maurício Lustosa de Castro - Roberto Bento Vital e Wagner Mariano Sampaio, conforme demonstrado na planilha nº 85. De tais pagamentos a fiscalização deduziu os valores de remunerações para os citados dirigentes declarados em GFIP; com a verificação da quantidade de competências em que tais dirigentes prestaram serviço à empresa (coluna E), o total da diferença contido na coluna D (DIPJ-GFIP) pode ser calculado por competência (coluna F) que permitiu a discriminação das remunerações arbitradas por competências discriminadas na parte inferior das colunas A e B;

b.2) - a fiscalização constatou a existência de lançamento contábil com a conta de despesa número 0051101008 denominada OPÇÃO DE AÇÕES OUTORGADAS, conforme demonstrado na planilha número 86; intimado por meio do Termo de Intimação fiscal nº2 a esclarecer a natureza de tal lançamento, bem como apresentar a sua documentação e a relação dos beneficiários dos pagamentos de tal despesa, o SP apresentou a Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 24 de março de 2008 - planilha 87A denominada PLANO DE OPÇÕES DE AÇÕES OUTORGADAS que deliberou sobre o plano de outorga de opção de ações em favor de seus administradores, empregados e prestadores de serviços, com anexação do plano aprovado. Também apresentou a relação dos beneficiários, discriminada na planilha no 87B denominada BENEFICIÁRIOS AÇÕES OUTORGADAS.

Após a análise de tais documentos juntamente com a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE de 2009, contido na planilha 87C denominada DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS DO EXERCÍCIO a fiscalização decidiu por arbitrar as remunerações pagas a segurados contribuintes individuais na modalidade de opções de ações outorgadas reconhecidas, pelos motivos já expostos anteriormente.

b.3) - a fiscalização constatou o pagamento de remunerações aos diretores não empregados Peter Paul Lourenço Estermann e João Aparecido de Lima, incluídas em folha de pagamento de salários, conforme descritas na planilha no 88, a qual foi elaborada a partir do fornecimento pela autuada das folhas de pagamento de salários do Conselho de Administração - planilha 88A denominada FP CONSELHO DE ADM;

b.4) a fiscalização apurou o pagamento de remunerações a contribuintes individuais autônomos conforme relação de pagamentos fornecida pela empresa, contida na planilha 89 - RELAÇÃO DE PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS FORNECIDA PELA EMPRESA, da qual derivou a planilha 90 - PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS CONF. DECLARAÇÃO DA EMPRESA NÃO DECLARADOS EM GFIP resultado do confronto da planilha 89 com a GFIP e a conseqüente constatação de não declaração em GFIP de parte das remunerações contidas na planilha 89; e

b.5) a fiscalização constatou o pagamento de remunerações a segurados contribuintes individuais autônomos declaradas em DIRF, conforme demonstrado na planilha nº 91 - PAGAMENTOS A AUTÔNOMOS COM BASE DIRF SEM GFIP e decidiu por arbitrar os mesmos como sujeitos a incidência tributária;

Os arbitramentos realizados pela fiscalização nos itens b.1 - b.2 e b.5 acima para obtenção dos valores das respectivas remunerações estão em conformidade com o estipulado nos parágrafos 3º e 4º do artigo 33 da Lei nº 8.212/1991.

c) referente a contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à parte da empresa incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho, conforme notas fiscais exibidas pelo SP, discriminadas na planilha n.º 92A denominada NF DE COOPERATIVAS, e também na planilha número 92 denominada PAGAMENTOS COOPERATIVAS CONF. NOTAS FISCAIS, incluídos no levantamento AT e no correspondente Discriminativo de Débito - DD.

d) referente a contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à parte da empresa incidentes sobre valores pagos a cooperativas de trabalho, conforme valores declarados em DIRF pela empresa incluídos no levantamento AS, discriminados na planilha número 93 denominada PAGAMENTOS A COOPERATIVAS CONF DIRF, incluídos no levantamento AS e no correspondente Discriminativo de Débito (DD).

II) Auto de Infração DEBCAD n.º 51.001.283-3.

Contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à parte dos segurados, não descontadas pelo SP, no período de janeiro ao décimo terceiro salário de 2009, conforme discriminado a seguir.

*Contribuições a cargo de segurados empregados incidentes sobre salários de contribuições, não declarados em GFIP, identificados por meio dos levantamentos, também incluídos nos correspondentes Discriminativos de Débitos (DD):*

*a.1) AR, discriminado nas planilhas números 38 a 55 denominadas respectivamente: DIFERENÇA CONTRIBUIÇÃO DOS SE ESTAB 0001 - 0012 - 0018 - 0020 - 0023 - 0026 - 0029 - 0030 - 0032 - 0033 - 0034 - 0035 - 0036 - 0038 - 0040 - 0041 - 0042 e 0049, as quais contêm as contribuições acima citadas calculadas com base nas remunerações contidas nas planilhas números 2 a 37 identificadas na alínea "a" do item I acima, ou seja, as rubricas de remunerações não declaradas em GFIP pelo SP, como sujeitas à incidência tributária e assim consideradas pela fiscalização;*

*a.2) AF -AG - AH - Al e AJ discriminados nas planilhas números 56 a 83 denominadas respectivamente DIRF MAIOR QUE FP ESTABELECIMENTOS MATRIZ 0003 - 0006 - 0007 - 0012 - 0013 - 0015 - 0016 - 0018 - 0020 - 0023 - 0025 - 0026 - 0027 - 0028 - 0029 - 00 j - 0032 - 0033 - 0034 - 0035 - 0036 - 0037 - 0038 - 0040 - 0041 - 0042 e 0049 E DIVERSOS, as quais contêm valores de remunerações de segurados empregados declarados em DIRF maiores que os constantes nas folhas de pagamento de salário e sobre os quais incidiram as contribuições a cargo dos mesmos;*

*a.3) AK discriminado na planilha n.º 84 denominada APURAÇÃO REMUNERAÇÃO DIRETORES EMPREGADOS CONF. DIPJ, a qual contém os valores de remunerações arbitrados pela fiscalização e declarados pelo SP na citada DIPJ, sobre as quais incidiram as contribuições a cargo dos segurados empregados;*

*a.4) AM discriminado na planilha n.º 87 denominada OPÇÃO DE AÇÕES BASES DE CÁLCULOS E CONTRIBUIÇÕES, a qual contém os valores de remunerações arbitrados pela fiscalização referentes a opções de ações para empregados, sobre os quais incidiram as contribuições a cargo desses segurados;*

*a.5) AU discriminado na planilha 94 denominada SALÁRIOS ARBITRADOS ESTAB 0031, a qual contém valores de salários arbitrados pela fiscalização sobre os quais incidiram as contribuições a cargo de segurados empregados;*

*a.6) AV - AX - AZ - BA - BB - BC - BD - BE - BF e BG , discriminados nas planilhas números 115 a 137 denominadas respectivamente PRV PARA GESTORES ESTAB 0001 - 0003 CONCEIÇÃO DO PARÁ - 0006 POÇOS DE CALDAS - 0007 UBERABA - 0012 ONÇA DE PITANGUI - 0013 UBERABA - 0014 ITAMARANDIBA - 0016 ESMERALDAS - 0020 BRUMADO - 0023 CANDEIAS - 0027 SENTO SE - 0028 SANTA LUZ - 0029 IPATINGA 0036 JOÃO MONLEVADE - 0038 SERRA - 0041 SERRA - 0042 VOLTA REDONDA - 0049 PIRACICABA - 0037 TIMÓTEO - PARA GESTORES ESTABELECIMENTO CONTAGEM A e CONTAGEM B -PARA GESTOR ESTABELECIMENTO OURO BRANCO e PARA GESTORES*

*ESTABELECEMENTO CUBATÃO, conforme as folhas de pagamentos de salários exibidas pelo SP, por meio de arquivo digital no formato MANAD, as Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte -DIRF acessadas por meio dos sistemas internos da Receita Federal do Brasil - RFB, a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ ano-base 2009 do SP, acessada por meio dos sistemas internos da RFB, a contabilidade do SP, acessada por meio do SPED contábil e nos correspondentes Discriminativos de Débito (DD).*

*Para facilitar o entendimento do presente procedimento fiscal foram elaboradas e estão anexas ao Relatório Fiscal as planilhas que contém os valores das bases de cálculo e das contribuições apuradas com os respectivos levantamentos, por estabelecimento. Tais planilhas são as de números 138 a 168.*

*Na mesma ação fiscal foi lavrado o Auto de Infração de Obrigações Principais - AI DEBCAD n.º 51.001.284, PROCESSO COMPROT n.º 13603.720891/2013-08.*

*Constatação da existência de grupo econômico de fato.*

*A fiscalização constatou a existência de Grupo Econômico de Fato após exame de documentos disponibilizados, haja vista que se está diante de um grupo de empresas com direção, controle e administração exercidos direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Também ficou constatado que a empresa fiscalizada tem mais de duas empresas coligadas e controladas, conforme comprovado no Relatório Fiscal.*

*Grupos econômicos de fato são resultado de decisões legítimas de seus controladores, que, não pretendendo dar à sua organização as características do "grupo de sociedade" da Lei n.º 6.404, de 15/12/1976, promovem a constituição de empresas, interligadas entre si e controladas direta ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas. Neste caso, ainda que "de fato", o grupo econômico assume pública e ostensivamente a sua condição de "grupo". Assim, resta comprovado o afirmado, ou seja, a existência de uma organização de empresas, interligadas entre si e controladas diretamente ou indiretamente pelo mesmo grupo de pessoas, constituindo um grupo econômico de fato.*

O lançamento foi cientificado ao sujeito passivo que apresentou impugnação integral. Na Delegacia de Julgamento, a impugnação foi julgada procedente em parte para: (a) afastar o lançamento incidente sobre verbas decorrentes de acidente de trabalho, para os segurados cujo afastamento foi comprovado; (b) decotar do lançamento relativo a diretores o valor de R\$ 403.111,11, que já havia sido declarado em GFIP; (c) excluir do lançamento relativo a contribuintes individuais os valores pagos a Jorge Santos, por ter sido comprovado ser pagamento a pessoa jurídica, e a Valdecy Moraes, por ter sido comprovado que consistia em aluguéis; (d) excluir os lançamentos relativos a segurados empregados e contribuintes individuais que já contribuía pelo teto; e (e) excluir os lançamentos relativos aos segurados Mauricio Pinho e Eduardo F. Lobo.

A ementa do julgado restou redigida nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS  
Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009*

*CONTRIBUIÇÃO PATRONAL. REMUNERAÇÃO DE  
SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES  
INDIVIDUAIS.*

*São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.*

*CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS EMPREGADOS E  
CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.*

*São devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais que prestam serviços à empresa.*

*"STOCK OPTIONS". PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES.  
REMUNERAÇÃO-UTILIDADE.*

*Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica aos segurados a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações, os ganhos configuram remuneração-utilidade.*

*SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR  
INTERMÉDIO DE COOPERATIVA DE TRABALHO.*

*A partir da competência 3/2000, é devida por parte da empresa tomadora (contratante) a contribuição de 15% (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.*

*PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES.  
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei n.º 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.*

*INCONSTITUCIONALIDADE.*

*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.*

*Não tendo a prova apresentada pelo contribuinte o condão de afastar os pressupostos de fato do lançamento, impõe-se a improcedência da impugnação.*

*GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO.  
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*Configurado o grupo econômico, nos termos do inciso IX, do art. 30, da Lei n.º 8.212, de 1991, as empresas que o integram respondem solidariamente pelo recolhimento das contribuições previdenciárias.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

O contribuinte teve ciência da decisão em 07/10/2014 (fl. 33607). Os demais responsáveis também foram cientificados do acórdão DRJ em 07/10/2014: CNPJ 02497342000194 (fl. 33612); CNPJ 08730895000121 (fl. 33608); 20466512000155 (fl. 33609); e CNPJ 00592603000120 (fl. 33611).

Inconformado, o autuado interpôs recurso voluntário (fls. 33668/33741), em 22/10/2014, aduzindo, em síntese, as seguintes teses:

1. Requer que todas as intimações deste processo sejam encaminhadas ao endereço da matriz da empresa, sob pena de nulidade;
2. parcelas que não podem ser exigidas tal como lançadas (parte dos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE): na impugnação, a Magnesita informou que as parcelas diferença de 13º. Salário, média adicional noturno, horas extras com 75% e diferença mês maior não seriam impugnadas com relação ao mérito, mas deveriam ser excluídas porque foram lançadas em conjunto com outras parcelas que seriam rebatidas e que impossibilitava a mensuração individualizada de cada uma delas o que é causa de nulidade formal do lançamento;
3. rubricas relacionadas ao levantamento estabilidade rescisão (levantamentos AA, AB, AC, AD e AE) têm nítido caráter indenizatório, pois são pagas em função da rescisão do contrato de trabalho com garantia provisória e sem que haja a devida contraprestação;
  - 3.1. rubricas relacionadas ao acidente de trabalho (levantamentos AA, AB, AC, AD e AE) não são tributáveis. o fiscal reconheceu o erro mas a DRJ manteve o lançamento para 8 empregados, contrariando a fiscalização e as provas (doc. 6 da impugnação);
4. levantamento DIRF maior que folha de pagamento (levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ):
  - 4.1. ausência de divergência entre DIRF e folha de pagamento: a empresa adianta o salário do mês no dia 20 e paga o restante até o dia 5 do mês seguinte. A DIRF, feita pelo regime de caixa, contempla parcela salarial do mês corrente (paga no dia 20) e do mês anterior (saldo pago no dia 05);
  - 4.2. o auditor cometeu o erro para todos os casos das planilhas da fiscalização n.o. 56 a 83 e, quando da diligencia, acaba concordando com as alegações deduzidas na impugnação;
5. subsidiariamente: impossibilidade de utilização do arbitramento. O pressuposto autorizativo é a ausência ou imprestabilidade dos documento, conforme art. 148 do CTN

e, no presente caso, os documentos não só existem como são hábeis a provar a ausência de divergência entre DIRF e folha de pagamento;

6. nulidade do acórdão ao não analisar as provas dos autos:
  - 6.1. o acórdão prossegue no erro do fiscal autuante quando insiste em afirmar que a folha de pagamento de maio/2009 do empregado paulo teixeira arruda só aponta pagamento de R\$ 872,96, quando deveria apontar R\$ 1.239,60. vide doc. 08 da impugnação;
  - 6.2. o acórdão se pautou em documentos estranhos à lide, quais sejam, CNIS-cidadão e que, por não terem sido juntados neste processo, não chegaram a ser analisados pela recorrente, em total desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, causa de anulação;
7. Do levantamento "apuração remuneração diretores conforme DIPJ (levantamento AK e AL):
  - 7.1. invalidade de apuração de verba salarial por meio de DIPJ. Impossibilidade de arbitramento;
  - 7.2. Indevida inclusão das PLR's (PRV's) pagas aos diretores não empregados na base de cálculo;
8. Quanto ao plano de opção de compra de ações - *stock options* (levantamentos AM e NA):
  - 8.1. a opção de compra não remunera serviços prestados e a contabilização como despesa não significa remuneração pelos serviços, inexistindo previsão legal para sua tributação;
  - 8.2. o valor das ações são estimados no momento de lançamento do programa e não reflete o valor das ações nos momentos seguintes;
9. Erro na apuração da remuneração paga ao sr. João Aparecido Lima. Não incidência sobre ajuda de custo paga ao sr. Peter Esteman (levantamento AO);
10. Participação nos lucros e resultados (PLR) em programas de remuneração variável - PRV (levantamentos AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BE, BF e BG): existência de acordo coletivo para todos os estabelecimentos, impossibilitando a tributação. Os acordos incluem cargos de gestão;
11. pagamentos realizados a cooperativas (levantamentos AT e AS): a tributação desta verba foi declarada inconstitucional pelo STF;
12. contribuições sobre salários arbitrados para o estabelecimento 0031 (levantamento AU): na filial Betim (/0031) funciona somente um armazém, onde são depositados os produtos finais fabricados no estabelecimento matriz, cujos funcionários operam o depósito, de acordo com a necessidade de armazenagem e retirada do depósito. Os empregados prestaram declaração nesse sentido (doc. 38 da impugnação);
13. contribuições relativas a autônomos (levantamentos AP e AQ):
  - 13.1. dos alguns casos, listado na primeira tabela da fl. 33728, houve pagamento, conforme GPS (doc. 39 da impugnação). Para os casos da segunda tabela da fl. 33728, o lançamento aponta uma competência que não corresponde àquelas em que o houve prestação de serviços;

- 13.2. para os casos indicados na tabela da fl. 33729, os pagamentos correspondem a compra de bem (vide NF anexa ao doc. 40 da impugnação); locação de imóvel (doc 41 da impugnação); ou incentivo à cultura (doc. 42 da impugnação);
14. Levantamento AR (AI nº 51.001.283-3):
  - 14.1. segundo o fisco, este AI exige a contribuição dos segurados, apuradas nas planilhas 38 a 53, incidentes sobre as mesmas parcelas pagas pela empresa apuradas nas planilhas 2 a 37. Contudo, tal identidade não existe, visto que as parcelas constantes das planilhas 38 a 53 não são as mesmas das planilhas 2 a 37;
  - 14.2. nulidade do AI já que a afirmação do relatório fiscal não é corroborada pelas planilhas e o recorrente não consegue identificar quais são as infrações;
15. excessos e duplicidades exigidos no AI nº 51.001.283-3: (fl. 33732 - p.65): o lançamento não respeitou o limite máximo do salário-de-contribuição para os segurados levantamentos AR, AF, AK e AM. O acórdão não se manifestou sobre as inúmeras multiplicidades cometidas na elaboração das planilhas 56 a 83, que embasam o levantamento AF;
16. impossibilidade de cobrança da contribuição do segurado não descontada pela empresa: inexistência de previsão legal de responsabilidade tributária;
17. exclusão das empresas colocadas como solidárias: incorporação de quatro delas;
18. nulidade do acórdão: a recusa injustificada do acórdão em apreciar as provas da impugnação induz à sua nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Requer a anulação do acórdão, para apreciar novamente os documentos carreados ao processo e, subsidiariamente, reformar o acórdão para anular integralmente os lançamentos.

Com o recurso, juntou cópias de: procuração e atos constitutivos (fls. 33742/33767); comprovante de intimação (fls. 33768/33770); contracheque de maio/2009 do diretor Roberto Bento Vidal (fls. 33771/33772).

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls. 33776/33810) nos seguintes termos:

- a) das rubricas relativas à rescisão antecipada de empregado no gozo de estabilidade provisória: acertado o lançamento pois referidas verbas têm natureza salarial, pois consistem no pagamento dos salários que seriam devidos, por força da garantia da estabilidade, ao empregado dispensado, os quais não foram pagos em virtude da dispensa imotivada;
- b) da participação estatutária paga aos diretores: a participação nos lucros paga aos diretores não empregados não se enquadra na previsão do art. 7º, XI, da CF/1988 e Lei nº 11.101/2000, normas que visam conferir proteção ao trabalhador subordinado. O recorrente não se desincumbiu do ônus probatório do atendimento dos requisitos do §1º, do art. 152, da

Lei das Sociedades Anônimas, levando à convicção de que se trata de remunerações a título de pró-labore;

c) plano de opções de compra de ações:

1. a fiscalização não criou hipótese de incidência mas tão somente enquadrou o benefício recebido na norma do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que contempla como remuneração qualquer acréscimo patrimonial que seja propiciado pela empresa aos empregados e contribuintes individuais a seu serviço;
2. não se pode confundir as *stock options* mercantis, ativos financeiros derivativos, negociados em bolsa de valores ou mercado de balcão, com as chamadas *employee stock options*, verdadeira ferramenta de política de remuneração;
3. as *stock options* são oferecidas como vantagem adicional à remuneração básica, como um atrativo para que os executivos trabalhem ou continuem trabalhando na companhia, quer dizer, são oferecidas para o trabalho. As opções não eram objeto de compra e venda entre a companhia e os beneficiários, sendo-lhe graciosamente outorgadas. É retribuição econômica em decorrência do trabalho prestado que, por consequência, deve sofrer os efeitos fiscais.

Requer que seja negado provimento ao recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Túlio Teotônio de Melo Pereira - Relator

O recurso, apresentado no trintídio assinalado pelo art. 33 do Decreto nº 70.235/72, é tempestivo. Presentes os demais requisitos, deve ser conhecido.

### Da intimação

No processo administrativo fiscal, a intimação se dá conforme prescreve o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972. No §4º deste artigo, tem-se a definição do domicílio tributário, para fins de intimação:

*Art. 23. Far-se-á a intimação:*

*(...)*

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*

Logo, em cumprimento do comando legal, as intimações serão feitas no endereço postal fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária.

### Do pedido de conexão

O sujeito passivo requer o julgamento conjunto do presente processo com o autuado sob nº 13603.720891/2013-08. Este processo encontra-se no CARF, pronto para distribuição.

Com efeito, o art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, possibilita a vinculação de processos conexos para o julgamento conjunto. De conformidade com o §3º do mesmo dispositivo, requerida a distribuição, a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou Seção de Julgamento. Logo, impossível conhecer dessa parte do recurso.

Nesses termos o pedido do contribuinte foi encaminhado ao conhecimento da Presidente da Quarta Câmara, da Segunda Seção de Julgamento, que rejeitou o pedido de distribuição, conforme despacho de fls. 33.817.

Naquele despacho, a Presidente informa que, o referido art. 6º, há que ser interpretado conjuntamente com aqueles que estabelecem a forma de distribuição de processos por sorteio no âmbito do CARF.

Assim, não tendo sido realizada a vinculação dos processos ainda no setor de distribuição, os demais processos devem ser normalmente distribuídos por sorteio, assegurando a impessoalidade e transparência do procedimento.

Uma vez que o presente processo encontra-se regularmente instruído, contendo todos os elementos necessários ao seu julgamento, não se observa a necessidade de reunião com outros processos.

Nesses termos, havendo a possibilidade de julgar individualmente o processo sob exame, não é possível deferir o pedido de julgamento conjunto, conforme exposto no despacho da presidente da 4.ª Câmara da 2.ª Seção do CARF (fl. 33817).

#### **Da análise das provas**

O recorrente requer que seja declarada a nulidade do acórdão recorrido em razão da recusa injustificada em apreciar as provas da impugnação, o que induz à sua nulidade, nos termos do art. 59 do Decreto no 70.235/72.

Ao contrário do que afirma o recurso a decisão recorrida examinou as provas trazidas com a impugnação, fazendo referência expressa a tais provas e havendo, inclusive, determinado a realização de diligência fiscal para analisá-las. Ademais, as provas trazidas pelo Autuado levaram a diversas retificações no lançamento promovidas pelo acórdão guerreado.

Assim, não havendo indicado especificamente quais documentos deixaram de ser apreciados pela decisão recorrida, impossível dar provimento à alegação genérica de não apreciação de provas.

Recurso negado na matéria.

#### **Das parcelas: 13º salário, média adicional noturno, horas extras com 75% e diferença mês anterior** (incluídas nos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE)

Na impugnação (fl. 2188), o sujeito passivo expressamente informou que as parcelas diferença de 13º. salário, média adicional noturno, horas extras com 75% e diferença mês anterior não seriam impugnadas com relação ao mérito. Logo, é incontroversa a exigência relativa a tais parcelas.

No entanto, o recorrente pede a exclusão destas verbas, sob argumento de que nem o discriminativo do débito nem tampouco os documentos que embasaram o relatório fiscal permitiriam que os valores individualizados das parcelas com as quais concorda fosse conhecido. Sem razão a argumentação nesse ponto.

Embora referidas parcelas tenham sido totalizadas conjuntamente com outras constantes das folhas de pagamentos no discriminativo do débito (fls. 3/116), a Fiscalização cuidou de identificá-las individualmente, por segurado, nas planilhas que acompanham o lançamento. Assim, a parcela "diferença de 13º. salário" está demonstrada na planilha 24 (fl. 267), "média adicional noturno" está demonstrada na planilha 25 (fl. 268), "horas extras com 75%" está demonstrada na planilha 26 (fl. 269) e "diferença mês anterior" está demonstrada na planilha 27 (fl. 270). Desse modo, os lançamentos foram individualmente identificados, possibilitando a conferência e impugnação do sujeito passivo.

Portanto, não se observando qualquer causa de nulidade do lançamento, rejeita-se o pedido de exclusão das referidas parcelas.

**Das verbas pagas em razão de rescisão de contrato de trabalho de empregados estáveis** (incluídas nos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE)

Aos empregados arrolados nas planilhas 02 a 23 que instruem o auto de infração, foram pagas verbas em razão de rescisão de contrato de trabalho de empregados que gozavam de estabilidade. As rubricas pagas foram: (a) estabilidade rescisão, (b) média horas extra estabilidade e (c) adicional noturno estabilidade.

O recorrente alega que as verbas têm nítido caráter indenizatório, pois são pagas em função da rescisão do contrato de trabalho com garantia de estabilidade provisória e sem que haja a devida contraprestação. Argumenta que a rescisão implica em dano, que a verba é paga somente uma vez, indicando a eventualidade e que não tem contrapartida em prestação de serviços. Aduz que estaria abarcada pela isenção conferida pelo §9º, alínea e, item 7 do art. 28 da Lei nº 8.212/91, por ser eventual.

Contudo, a argumentação não merece prosperar.

Ocorre que as indenizações que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária estão previstas em lei, o que não é o caso das verbas sob exame. Nessa esteira, a Lei nº 8.212/91 expressamente afasta da incidência as indenizações previstas em lei. Vejamos:

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

*a) (...)*

*e) as importâncias: (Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

*1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;*

*2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*

*3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;*

*4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;*

*(...)*

*8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

*9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*

Para os empregados integrantes de comissão interna de prevenção de acidente (CIPA)<sup>1</sup> e para os empregados que sofreram acidente de trabalho<sup>2</sup>, objeto desta parte do lançamento, o ordenamento jurídico prevê a estabilidade provisória, e não indenização.

Observa-se, portanto, que não há previsão na legislação para excluir as indenizações pagas pela empresa ao empregado estável provisoriamente. Logo, devem se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias.

No mesmo sentido, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 assim estabelece:

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

*(...)*

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

*(...)*

*I - (...)*

*V - as importâncias recebidas a título de:*

*a) (...)*

*m) outras indenizações, desde que expressamente previstas em lei;*

Nesses termos, não estando previstas em lei, deve ser mantido o lançamento incidente sobre as verbas sob exame. Recurso rejeitado na matéria.

**Das rubricas relacionadas a acidente de trabalho** (levantamentos AA, AB, AC, AD e AE)

O recorrente informa que os valores relativos a “horas acidente de trabalho” e acessório “13º integral acidente de trabalho” são pagos a empregados afastados por acidente de trabalho, listados nas planilhas 28 a 37 do AI. Aduz que o fato de haver cumulação de pagamentos por horas trabalhadas com horas de afastamento por doença/acidente decorre do início ou final do afastamento do empregado no decorrer do mês e que este fato não autoriza a tributação do auxílio acidente/doença.

<sup>1</sup> Cf. art. 10, inciso II, alínea a, do Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), da Constituição Federal de 1988.

<sup>2</sup> Cf. art. 118, da Lei n.º 8.213/91.

Acrescenta que o fiscal reconheceu o erro na informação fiscal da diligência. No entanto, a DRJ manteve o lançamento para 8 empregados, ao argumento de que o recorrente não teria comprovado o recebimento do benefício previdenciário advindo do afastamento por doença/acidente. Aduz, ainda, que a manutenção contraria a fiscalização e não atentou para as provas (doc. 6 da impugnação).

Com razão o recorrente na matéria.

Reproduzimos a informação fiscal (fl. 33.383) em resposta ao pedido de diligência relativo à matéria sob exame:

1 – No que concerne aos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE – ACIDENTE DO TRABALHO, a fiscalização constatou após exame da legislação vigente e da argumentação contida no despacho acima citado, que cometeu erro ao considerar como sujeitas a incidência de contribuições previdenciárias as verbas decorrentes de acidente de trabalho (horas de afastamento e 13º).

Logo, não havendo qualquer restrição na informação fiscal, deve ser excluído do lançamento as contribuições incidentes sobre as verbas decorrentes de acidente de trabalho/doença, pelo que dou provimento ao recurso na matéria.

### **Da possibilidade de arbitramento**

Com relação ao levantamento fiscal de remuneração na DIRF maior que na folha de pagamento (levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ), o recorrente aduz a impossibilidade de utilização do arbitramento. Diz que o pressuposto autorizativo seria a ausência ou imprestabilidade dos documento, conforme art. 148 do CTN e, no presente caso, os documentos não só existem como são hábeis a provar a ausência de divergência entre DIRF e folha de pagamento.

Acresce que, na resposta da diligência, o fiscal confessa que a autuação se deu sem base probatória, pois não examinou a contabilidade, análise esta que é pressuposto do arbitramento. Afirma no item 2.3 da diligência que a única verificação foi a comparação entre a DIRF e GFIP.

Vejamus a dicção do art. 148 do CTN:

*Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitraré aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.*

Do dispositivo, tem-se que são diversos os motivos que justificam o arbitramento: (a) as declarações sejam omissas; (b) as declarações não mereçam fé; (c) os esclarecimentos prestados sejam omissos; (d) os esclarecimentos prestados não mereçam fé; (e)

os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado sejam omissos;  
(f) os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado não mereçam fé.

Dessa forma, diferentemente do que pretende o recurso, o arbitramento não é autorizado somente pela ausência ou imprestabilidade dos documento, mas também pela omissão em prestar informações.

Nessa esteira, a Lei nº 8.212/91, no §3º do art. 33, estabelece que:

*Art. 33 (...)*

*3.º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

O regulamento da Previdência Social define o que é documento deficiente:

*Art. 233. Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social e a Secretaria da Receita Federal podem, sem prejuízo da penalidade cabível nas esferas de sua competência, lançar de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa, ao empregador doméstico ou ao segurado o ônus da prova em contrário.*

*Parágrafo único. Considera-se deficiente o documento ou informação apresentada que não preencha as formalidades legais, bem como aquele que contenha informação diversa da realidade, ou, ainda, que omita informação verdadeira.*

No caso dos autos, a divergência entre as remunerações constantes da DIRF e das folhas de pagamentos caracterizam os documentos como deficientes, por conterem informações diversas da realidade. O sujeito passivo apresentou documentos deficientes e foi intimado para prestar informações acerca das divergências de remuneração da DIRF e na GFIP. Ao se recusar a prestar os esclarecimentos, a empresa submete-se ao arbitramento, conforme autorizado pelo §3º, do art. 33. da Lei nº 8.212/91.

Ao contrário do que acusa o recurso, a autuação tem base documental, pois se alicerça nas DIRFs apresentadas pelo sujeito passivo, sendo prescindível, nesse caso, o exame da contabilidade.

Ressalte-se, ainda, que os documentos apresentados com a impugnação não foram hábeis a explicar a divergência de remuneração entre DIRF e folha de pagamento, não aproveitando como prova em contrário.

Recurso rejeitado na matéria.

**Da remuneração na DIRF maior que na folha de pagamento**  
(levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ)

O recorrente alega ausência de divergência entre DIRF e folha de pagamento. Informa que a empresa adianta o salário do mês no dia 20 e paga o restante até o dia 5 do mês seguinte. A DIRF, feita pelo regime de caixa, contempla parcela salarial do mês corrente (paga no dia 20) e do mês anterior (saldo pago no dia 05). Assim, os valores da DIRF junho/09, por exemplo, devem ser comparados com os valores das folhas emitidas em junho/09, as quais compreenderão uma parte da massa salarial de maio/09 (não pagas adiantadamente) e o adiantamento de junho/09. Diz que o auditor cometeu o erro para todos os casos das planilhas da fiscalização nº 56 a 83.

Aduz, ainda, que o fiscal, quando da diligência determinada pela DRJ, acaba concordando com as alegações deduzidas na impugnação. Contudo, esta afirmação deve ser de logo afastada. Na informação fiscal, a auditoria não concordou com as alegações deduzidas na impugnação mas, ao contrário, opinou pela manutenção do lançamento na matéria, como se vê do trecho transcrito (fl. 33386):

2.10 – Assim e, considerando todo o exposto acima, a fiscalização decide por manter a validade da manutenção dos créditos previdenciários constantes nos levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ – DIRF MAIOR QUE FOLHA DE PAGAMENTO.

Inicialmente, necessário lembrar que, uma vez constatadas as divergências de remunerações declaradas em DIRF e em GFIP, a Fiscalização intimou o contribuinte a explicá-las. Uma vez que o sujeito passivo não justificou as divergências, a Fiscalização lançou as diferenças por arbitramento. Logo, correto o procedimento fiscal, com suporte no art. 33, §3º, da Lei nº 8.212/1991<sup>3</sup>.

No tocante ao argumento de que as diferenças seriam provenientes do regime de pagamento da remuneração (adiantamento + saldo), aliado à declaração pelo regime de caixa da DIRF, os documentos trazidos ao feito pelo sujeito passivo não confirmam suas afirmações. Vejamos.

O recorrente traz, novamente no recurso, o exemplo do segurado Paulo Teixeira Arruda, competência 05/2009. Para este segurado, no lançamento, a auditoria fiscal levantou, na planilha 58 (fl. 414):

- Remuneração em Folha: R\$ 872,96
- Remuneração em DIRF: R\$ 1.765,75
- Diferença de remuneração: R\$ 892,79

A remuneração em folha de pagamento (R\$872,96), confere com a constante do demonstrativo trazido pelo contribuinte com a impugnação (fl. 11.312). No entanto, o sujeito passivo não conseguiu demonstrar a que se refere o valor de R\$ 1.765,75, declarado na DIRF 06/2009. Pela sua argumentação, deveria corresponder ao saldo de salário de 05/2009, no valor de R\$ 366,64 (fl. 11.312) somado ao adiantamento de 06/2009. Como o segurado foi demitido nesta competência (fl. 11.319), teve remuneração de R\$ 225,28 (fl. 11.314) que,

<sup>3</sup> Art. 33 (...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

somado ao saldo de 05/2009 (R\$ 366,64), totaliza R\$ 591,92, que diverge do valor informado na DIRF.

Tomemos outro caso. Para o segurado Nivaldo Pereira do Nascimento, competência 06/2009, a fiscalização efetuou a seguinte apuração, constante da planilha 57 (fl. 415):

- Remuneração em Folha: R\$ 897,60
- Remuneração em DIRF: R\$ 1.456,71
- Diferença de remuneração: R\$ 892,79

Tendo em conta o regime de caixa, a auditoria tomou a DIRF da competência 07/2009 na comparação (R\$ 1.456,71). Pela explicação da empresa, nessa DIRF deveriam ter sido declarados o somatório do saldo de salário (não adiantado) de 06/2009, no valor de R\$ 520,61 (fl. 14.337) com o adiantamento da remuneração de 07/2009, no valor de R\$ 138,23, totalizando R\$ 658,54. Conclui-se, mais uma vez, que os documentos trazidos aos autos pelo impugnantе NÃO comprovam sua alegação.

Constata-se, portanto, que o contribuinte não demonstrou a origem da remuneração declarada na DIRF. Além disso, do exame dos documentos em conjunto com a explicação dada pelo sujeito passivo, não conseguimos chegar ao valor da remuneração declarada em DIRF.

Assim, uma vez que o contribuinte não justificou as divergências apontadas pelo Fisco como motivo para o arbitramento, nem apresentou provas que contrariassem os valores apurados pela auditoria, impossível cancelar o lançamento. Pedido rejeitado na matéria.

### **Dos documentos constantes dos autos**

O contribuinte novamente pleiteia a nulidade do acórdão por supostamente não haver analisado as provas dos autos.

Diz que o acórdão prossegue no erro do fiscal atuante quando insiste em afirmar que a folha de pagamento de maio/2009 do empregado paulo teixeira arruda só aponta pagamento de R\$ 872,96, quando deveria apontar R\$ 1.239,60.

Acrescenta que o acórdão se pautou em documentos estranhos à lide, quais sejam, CNIS-cidadão e que, por não terem sido juntados neste processo, não chegaram a ser analisados pela recorrente, em total desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, causa de anulação. Argumenta que o somatório das verbas salariais declarada na CNIS-cidadão não bate com o declarado em DIRF muito provavelmente pelo fato de que a CNIS é expedida pelo regime de competência.

Entretanto, as razões do contribuinte não têm êxito.

No tocante ao segurado Paulo Teixeira Arruda, na competência 05/2009, o sujeito passivo apresenta documento (fl. 11.312) onde consta: total de proventos R\$ 872,96; desc. adto. salarial R\$ 366,64. Impossível, como pretende o recorrente, somar o valor total de proventos com o desconto, pago no mês anterior, para chegar ao total de R\$ 1.239,60. Logo, correta a apuração fiscal, não se compreendendo a insatisfação do contribuinte.

Ao contrário do que acusa o recurso, os documentos apresentados com a impugnação foram examinados, tendo sido, inclusive, objeto de diligência fiscal, resultando na proposta de manutenção do lançamento.

O sujeito passivo, por sua vez, alegou que a diferença de valores decorreria do fato de pagar uma antecipação de salário dentro da competência e o saldo da remuneração na competência seguinte. No entanto, não trouxe, dentre as provas, um demonstrativo dos valores declarados em DIRF, individualizado por segurado, para comprovar suas alegações. Limitou-se a juntar documentos e apresentar o exemplo de um único segurado em uma única competência, o que não é suficiente para confirmar suas alegações.

Da análise dos documentos apresentados, observa-se que, somando o saldo de remuneração da competência anterior com o adiantamento de salário da competência corrente, não se chega aos valores da remuneração declarados em DIRF. Vejamos alguns exemplos:

Lançamento					
Segurado	Comp.	Remuneração em folha	Remuneração em DIRF	Diferença de remuneração	fl.
A	B	C	D	E=D-C	F
MARCOS CALDAS DA CRUZ	jan/09	8.602,31	16.248,80	7.646,49	360
MANUEL GUSTAVO LUTKENHAUS	fev/09	9.112,00	17.305,44	8.193,44	365 28.338
GIVANILDO PEREIRA CARDOZO	mar/09	3.992,44	5.839,99	1.847,55	372 28.824

Documentos da impugnação						
comp. Adiantamento Remuneração	Vlr. Adiant. Remun.	fl.	comp. saldo Remuneração	Vlr. Saldo Remun.	fl.	Soma adiant. + saldo
G	H	I	J	L	M	N=H+L
fev/09	3.612,97	2516	jan/09	5.982,91	3990	9.595,88
mar/09	3.827,04	4503	fev/09	6.337,40	7275	10.164,44
abr/09	517,44	7759	mar/09	902,10	10859	1.419,54

De acordo com a explicação do contribuinte, a coluna N da segunda tabela corresponderia ao valor declarado em DIRF. No entanto, como se observa, nestes exemplos os valores declarados em DIRF (coluna D da primeira tabela), não conferem com os valores da coluna N. Assim, os documentos apresentados com a impugnação infirmam as alegações do sujeito passivo.

Ademais, embora o acórdão aponte verbas salariais constantes do CNIS, o fez apenas para confirmar as divergências apuradas, não sendo este o fundamento para o lançamento ou para a decisão.

Deve-se observar que o lançamento decorreu, repita-se, das divergências entre as remunerações declaradas em DIRF e aquelas constantes das folhas de pagamentos,

tudo demonstrado nas planilhas 56 a 83 que integram o auto de infração. Com a notificação do lançamento, o contribuinte teve ciência das planilhas e foi aberto o contraditório, respeitando o devido processo legal. Logo, não houve qualquer mácula quanto ao seu direito de defesa.

Rejeita-se, portanto, recurso na matéria.

#### **Das remunerações de diretores apuradas em DIPJ (levantamentos AK e AL)**

O recorrente reclama a invalidade de apuração de verba salarial por meio de DIPJ e a impossibilidade do arbitramento.

Sustenta que a DIPJ cumpre a obrigação acessória de declarar os tributos previstos na IN SRF nº 127/1998, dentre os quais não se insere a contribuição previdenciária. Que na sua ficha 61A são declarados os rendimentos de dirigentes, conselheiros, sócios ou titular para cientificar o fisco das informações econômicas da contribuinte e que os valores declarados nesta ficha contemplam verbas que não têm natureza salarial ou que não integram o salário-de-contribuição.

Sustenta que a folha de salários é o único documento que tem força suficiente para comprovar o quanto foi pago a cada trabalhador, e que inexistia previsão na legislação que atribua à DIPJ a força probatória para utilizar os valores como base de cálculo. Reclama que sequer foram decotados do cálculo os valores que não têm natureza salarial, a exemplo da PRV, conforme comprova planilha 85 anexa ao lançamento.

Acrescenta que a única observação feita pelo acórdão quanto à irregularidade dos documentos diz respeito aos contracheques do sr. Roberto Bento Vidal, que apontaria divergência GFIP x DIRF. Contudo, isso não abre a via de aferição indireta porque (a) a soma dos contracheques não é R\$ 386.465,50 como afirma o acórdão, mas R\$ 371.440,24 (doc. 10 da impugnação e doc. 04 do recurso); (b) dos valores recebidos, somente verba indenizatória de R\$ 60.000,00 paga em abril/2009 não teria sido incluída em GFIP, justamente a diferença entre GFIPxDIRF.

No recurso, assevera ainda ser indevida inclusão das PLR's (PRV's) pagas aos diretores não empregados na base de cálculo. Diz que, tratando-se de diretores não empregados, os pagamentos de PLR estão de acordo com as normas da Lei nº 6.404/76, motivo pelo qual atende aos requisitos de isenção da Lei nº 8.212/91. Ressalta que o caso julgado pelo STJ (AgRg 1.023.721/RS), citado pelo acórdão, não guarda a mínima relação com o caso analisado, pois o julgado trata do imposto de renda.

Mais uma vez, engana-se o recorrente na sua defesa.

O sujeito passivo apresentou informações que não merecem fé, visto a contradição entre a remuneração declarada em DIPJ e a constante da GFIP. Intimado para explicar as divergências, o contribuinte não prestou esclarecimentos. Logo, restou configurada a hipótese para o arbitramento, nos termos do §3º, do art. 33, da Lei nº 8.212/1991.

No caso do arbitramento, cumpre à auditoria realizar o lançamento, devendo se utilizar dos elementos de que disponha, justamente porque o contribuinte falhou no seu dever de colaboração.

Ademais, ao contrário do que pretende o recorrente, não há norma que diga que a folha de salários é o único documento que tem força para comprovar o quanto foi pago a cada trabalhador. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, conforme prescreve o art. 29, do Decreto nº 70.235/1972. Desse modo, todas as provas lícitas são válidas no processo administrativo fiscal, e o julgador é livre para apreciá-las e formar sua convicção devendo, no entanto, fundamentar a decisão com as razões que levaram ao seu convencimento.

Deve-se ressaltar, mais uma vez, que foi o contribuinte que deu causa ao procedimento de arbitramento, não podendo, após se negar a prestar esclarecimentos, aproveitar-se da sua própria torpeza.

Na espécie, entendemos que o Fisco procedeu corretamente no arbitramento, visto que se utilizou das remunerações espontaneamente declaradas pelo contribuinte em DIPJ.

O sujeito passivo, por sua vez, teve diversas oportunidade de explicar a origem das divergências sem, no entanto, ter aproveitado essa faculdade. Logo, deve submeter-se aos ônus da sua conduta.

Para os diretores empregados, a auditoria deixou claro no relatório fiscal (fl. 122) que foram excluídos os valores do programa de remuneração variável (PRV), fato esse facilmente confirmado na leitura da apuração na planilha 84 (fl. 897).

Não havendo demonstrado a inclusão na base de cálculo de outras parcelas que não integram o salário-de-contribuição, impossível fazer qualquer reparo no lançamento.

No tocante à participação nos lucros e resultados, parcela PRV, somente não integra o salário-de-contribuição dos segurados empregados, por previsão expressa no art. 7º XI da Constituição Federal, combinado com o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 e art. 28, §9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91. O pagamento de participação nos lucros para os administradores, previsto no §1º, do art. 152, da Lei nº 6.404/76, constitui remuneração e não está abrangida pela regra de não-incidência. Ademais, o recorrente sequer comprovou que os valores correspondem àqueles previstos na Lei das S.A.. Logo, para os diretores não-empregados, segurados contribuintes individuais, não há previsão para exclusão da parcela da base de cálculo.

O entendimento de que a não incidência somente abrange a participação nos lucros paga aos segurados empregados restou enunciado de forma expressa no Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999:

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

*(...)*

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

*I - (...)*

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

Dessa maneira, tem-se por acertada a decisão recorrida, que não merece qualquer reforma.

Mais uma vez, gize-se que o lançamento decorre da divergência entre as remunerações declaradas em GFIP e DIPJ para as quais, intimado, o sujeito passivo não apresentou justificativa. Também aqui, foi citada no acórdão DRJ o valor da remuneração observada nos contracheques do diretor não empregado Roberto Bento Vidal apenas para ressaltar a divergência de informações nos documentos apresentados pelo sujeito passivo. Despiciendo, no caso, analisar as informações dos contracheques, visto que o lançamento se funda na divergência entre GFIP e DIPJ, devidamente intimada ao sujeito passivo e para as quais nada foi explicado.

Recurso rejeitado na matéria.

### **Do plano de opção de compra de ações (levantamentos AM e AN)**

Quanto ao plano de opção de compra de ações - stock options, argumenta o recorrente que a opção de compra não remunera serviços prestados e a contabilização como despesa não significa remuneração pelos serviços.

Diz que o lançamento foi baseado em presunção não prevista na legislação e destoante da realidade dos fatos. Alerta que os valores utilizados como despesas (CPC 10) referem-se ao valor justo das ações mediante uma estimativa no momento do oferecimento da opção, e não ao valor das ações efetivamente emitidas de acordo com o valor do plano. Portanto, o valor dessa despesa nada tem a ver com as ações que foram efetivamente emitidas de acordo com o valor do plano.

Prossegue afirmando inviável o raciocínio da fiscalização de dividir o valor da despesa pelos supostos beneficiários, como feito na planilha 87, visto que diversas pessoas listadas na planilha 87 da fiscalização não eram beneficiários do primeiro e segundo programas de outorga de opção de compra de ação, conforme indicado ao final da folha 33702 do recurso (docs. 15 e 19 da impugnação). Portanto, até 12/2009 não podiam receber qualquer ação da companhia.

Acrescenta que o lançamento é inválido em relação aos srs. Wagner Mariano e Luis Rodolfo, que realizaram a opção não por meio de compra das ações diretamente da companhia, mas sim por incluir na sua opção as ações adquiridas no mercado (doc. 18 da impugnação).

Aduz que a opção de compra não necessariamente envolvia uma transação da empresa com o beneficiário, ou seja a companhia nada entregava ao beneficiário, o que impede afirmar que exista pagamento.

Alega a inexistência de remuneração por serviços prestados visto que o plano de outorga de opção de compra de ações constitui contrato comercial de compra e venda de ações, com existência de riscos assumidos pelo empregado, não caracterizando remuneração.

Argumenta que a emissão de ações não é habitual (pagamento em somente duas competências) e inerente ao período pelo qual o trabalho foi prestado, pelo que atrai a regra de isenção prevista no art. 28, §9o, item 7, da Lei no 8.212/91.

Diz que estão presentes os requisitos para não considerar a verba como remuneração: incerteza e risco comum às aplicações financeiras e que o investimento seja suportado pelo trabalhador.

Quanto ao lançamento contábil de despesa em razão da compra de ações, o recorrente diz que as determinações da ciência contábil não são capazes de alterar a norma jurídica de tributação. A determinação de contabilizar como despesa tem caráter meramente informativo ao mercado e futuros acionistas, não representando contraprestação pelo trabalho.

Inicialmente, devemos analisar a viabilidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre os ganhos obtidos com os programas de opção de compra de ações oferecidos pela empresa aos segurados.

Essa matéria já foi objeto de exame por esse colegiado em voto bem conduzido pelo relator Kleber Ferreira de Araujo, acórdão nº 2401-005.392 - 4.ª Câmara / 2.ª Turma Ordinária, do qual adotamos os fundamentos que passamos a transcrever:

***b) incidência de contribuições sobre os ganhos obtidos com os planos de "stock options"***

*Início minha fundamentação, lançando comentários sobre a legislação que regula a cobrança de contribuições para financiamento da Seguridade Social. As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea "a" do inciso I e art. 201, § 11, ambos da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela EC n.º 20/1998:*

*"Art.195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes 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 sem vínculo empregatício;*

*(...)*

*Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:*

*(...)*

*§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei*

(...)"

*Observe-se que a Lei Maior, a princípio permite a exação para a Seguridade Social sobre pagamentos efetuados pelo empregador a qualquer título a pessoa que lhe preste serviço, com ou sem vínculo de emprego, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao trabalhador.*

*Especificamente para o trabalhador empregado, a Carta Magna deu natureza remuneratória a todos os ganhos habituais, independente da denominação que lhes seja dada.*

*Assim, para o legislador constitucional, a base de cálculo das contribuições previdenciárias inclui os valores pagos ou creditados pela empresa a pessoas físicas pela prestação de serviço, sendo que, para aqueles que mantêm vínculo de emprego, são incluídos, além do salário, outros ganhos habituais.*

*A Lei n.º 8.212/1991 conferiu eficácia às citadas determinações constitucionais, tratando da contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos segurados contribuintes individuais nos seguintes termos:*

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

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999).*

(...)"

*Essa mesma fórmula que carrega o conceito previdenciário de remuneração, o chamado salário-de-contribuição, também é tratada para os segurados contribuintes individuais no inciso II do art. 28 da Lei n.º 8.121/1991, nestes termos:*

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

(...)

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).*

(...)"

*Como se pode observar, para os trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso dos diretores não empregados, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias. A existência de pagamento vinculado a uma prestação de serviço a contribuinte individual concretiza a hipótese de incidência de contribuições sociais, independentemente da denominação que se dê ao pagamento que lhe é repassado.*

*Verifica-se, assim, que descabe o argumento do sujeito passivo de que inexistiria norma específica que incluisse os valores recebidos a título de "stock options" na base de cálculo. A hipótese de incidência é aquela do inciso III do art. 22 no caso dos trabalhadores sem vínculo de emprego.*

*O fisco apresentou seus argumentos para tratar as outorgas de STO como remuneração e mencionou os dispositivos da Lei de Custeio da Previdência Social para fundamentar a lavratura, por isso, não devemos dar razão a empresa quando afirma que a autoridade lançadora utilizou-se de argumentos rasos para exigir tributo não previsto em lei.*

*O que houve foi a conclusão fundamentada da autoridade lançadora de que as parcelas em questão se subsumem ao conceito de salário-de-contribuição. É exatamente sobre esse tema que passaremos a discorrer daqui por diante, de modo a concluir se os ganhos com o plano de opção de compra de ações criado pela recorrente podem ou não ser caracterizados como base de cálculo das contribuições.*

*Opções de compra de ações, são direitos conferidos a um adquirente para que, numa data futura, compre ações um preço pré-estabelecido. No ambiente laboral esta prática inicialmente surgiu nos EUA e depois em outras partes do mundo, quando as empresas passaram a incluir nos benefícios concedidos aos diretores e empregados a opção de compra de suas ações e de outras empresas do mesmo grupo econômico.*

*No ordenamento pátrio, este procedimento encontra-se previsto na Lei n.º 6.404/1976, nos seguintes termos:*

*"Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social, independente de reforma estatutária.*

.....  
*Parágrafo 3º. O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite do capital autorizado, e de acordo com o plano aprovado pela assembléia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou à sociedade sob seu controle."*

*Para operacionalizar esta forma de bonificação, as empresas aprovam um plano de opções de compra de ações, o qual apresenta, dentre as principais, as seguintes diretivas:*

- a) a quantidade de ações que serão disponibilizadas para o plano;*
- b) as pessoas que serão contempladas e a quantidade de ações a que terão direito;*
- c) o período de carência (vesting);*
- d) o preço do exercício;*

*e) as condições para aquisição do direito.*

*As "stock options" representam uma forma das empresas oferecerem um ganho futuro e condicional aos seus diretores e empregados, de forma a mantê-los fidelizados, além de comprometidos com o crescimento do negócio.*

*Os beneficiários das opções, escolhidos pelo órgão designado no plano, geralmente, só podem exercer o seu direito de adquirir as ações após um período de maturação (vesting) e desde que satisfeitas outras condições previamente fixadas.*

*Em geral as opções de compra de ações direcionadas aos colaboradores das empresas se diferenciam daquelas disponibilizadas ao público em geral. A principal diferença reside no fato de que os diretores e empregados no momento da assinatura do contrato nada desembolsam e, via de regra, recebem um desconto maior no preço do exercício.*

*Também se observa que para os colaboradores inexistente a possibilidade de transferirem o direito a terceiros, além de que o exercício só será possível se o beneficiário ainda mantiver o vínculo com a empresa. Há até casos em que o plano estabelece metas a serem alcançadas pelos diretores e empregados para que façam jus ao benefício das "stock options".*

*O fato de não haver qualquer desembolso no momento da opção elimina o risco que teria o beneficiário, posto que se a aquisição das ações não for interessante financeiramente para o titular, este simplesmente deixa de exercitar a sua opção, não experimentando assim qualquer perda.*

*Essa configuração revela a existência de uma bonificação fornecida aos colaboradores da empresa, para que mantenham o vínculo com esta e se sintam estimulados a contribuir para o alcance das metas fixadas pela sua direção.*

*Se há um ganho para o segurado decorrente de sua prestação laboral, o qual é suportado pela empresa com que mantém vínculo, inegavelmente ocorre a hipótese de incidência prevista no art. 22, III, da Lei n.º 8.212/1991.*

*Nesse tipo contrato, via de regra, as opções de compra de ações são ofertadas em condições privilegiadas apenas aos diretores e empregados da empresa, desde que cumpram determinadas condições e permaneçam na empresa pelo prazo de carência. Os beneficiários, por outro lado, nada desembolsam na formalização do contrato, além de que o preço do exercício é fixado com deságio em relação ao valor de mercado.*

*De outra banda, não interessa o ganho ou prejuízo que terá o participante do plano após o exercício da opção. A partir de então, as utilidades, em forma de valores mobiliários, já deixaram o patrimônio da empresa e passaram à titularidade do beneficiário. Sendo que qualquer variação no preço da ação, a partir deste marco, não poderá ser atribuída a relação empresa-trabalhador. Feito o exercício das opções o risco é suportado apenas pelo trabalhador, todavia, o ganho já houve*

*anteriormente quando da incorporação dos bens mobiliários ao patrimônio do beneficiário.*

*Feitas essas considerações, já é possível apresentar as características do plano da outorga e avaliarmos se, nos casos apontados pelo fiscalização, concretizou-se a hipótese de incidência prevista na Lei n.º 8.212/1991.*

No caso sob exame, a auditoria juntou aos autos cópia de ata da assembléia (fls. 903/904) que aprovou o plano de outorga de opção de ações anexo (fls. 905/911). Da análise do referido plano, destacamos os pontos a seguir.

Na opção pelo plano de compra de ações não há qualquer desembolso por parte do beneficiário. Essa condição elimina o risco que teria o beneficiário, dado que se a aquisição das ações não for interessante financeiramente para o titular, este simplesmente deixa de exercer a sua opção, não experimentando assim qualquer perda.

Além disso, observa-se que o programa de opção de compra de ações poderá estabelecer um percentual de acréscimo ou decréscimo do número base de opções outorgadas a cada beneficiário, com base no atendimento de metas globais e/ou individuais de desempenho, conforme cláusula 4.1.1 (fl. 906). Constata-se, assim, que o programa de opção de compra está vinculado ao contrato de trabalho/emprego e ao desempenho do trabalhador.

Ainda, de acordo com a cláusula 5.1.1., pode ser concedido aos beneficiários um desconto de até dez por cento no preço do exercício. Verifica-se, portanto, que o preço do exercício é fixado com deságio em relação ao valor de mercado e em condições privilegiadas para que os beneficiários cumpram determinadas condições e permaneçam na empresa pelo prazo de carência.

Por fim, merece destaque, como relatado pela auditoria, que diversos trechos do relatório da administração/2009, reconhecem o plano de opção de compra de ações como plano de remuneração e como contraprestação pelos serviços prestados pelos beneficiários:

**(q) Remuneração com base em ações**

A Companhia oferece a executivos planos de remuneração com base em ações, liquidados em ações da Companhia, segundo os quais a Companhia recebe os serviços como contraprestações das opções de compra de ações. O valor justo das opções concedidas é reconhecido como

**Remuneração do pessoal-chave**

A remuneração dos membros do Conselho de Administração e da Diretoria no ano de 2009 correspondeu a R\$ 5.723 (R\$ 2.620 em 2008). Adicionalmente, encontra-se registrado no resultado do exercício o valor justo das opções de compra de ações outorgadas no montante de R\$ 2.418 (R\$ 2.449 em 2008).

Do exposto, conclui-se que os planos de opção por ações foram concedidos como forma adicional de remuneração e consistiam na alienação de ações a preços subsidiados, em razão do contrato de prestação de serviço que os beneficiários tinham com a empresa. No seu relatório, a administração reconhece, inclusive, seu caráter contraprestativo, que também se revela na possibilidade de estabelecimento de metas para os beneficiários fazerem jus às opções.

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º,

alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991. Uma vez estabelecido o plano, a opção pela aquisição das ações confere uma expectativa de direito ao beneficiário, sempre que configuradas as condições estabelecidas. O próprio plano prevê que "O Conselho de Administração criará, **periodicamente**, programas de opção de ações..." (cláusula 4.1, fl. 906). Assim, tem-se que a vantagem é habitual, não sendo necessário para tanto, que tenha periodicidade mensal.

Ao fim, restou certo para mim que os ganhos advindos do plano de "stock options" da recorrente possuem caráter remuneratório devendo integrar a base de cálculo das contribuições lançadas.

Superada a questão da incidência, passamos ao exame do momento do fato gerador e da apuração da base de cálculo.

Consoante relatório fiscal, a auditoria considerou (fl. 124) que o fato gerador ocorreu quando da representação da perda patrimonial para a empresa (ocorrência da despesa) e como base de cálculo o valor da despesa.

A empresa, por sua vez, alega que os valores utilizados como despesas (CPC 10) referem-se ao valor justo das ações mediante uma estimativa no momento do oferecimento da opção, e não ao valor das ações efetivamente emitidas de acordo com o valor do plano.

Neste ponto, entendemos ter razão a recorrente.

Ocorre que, no momento da outorga de opções, as ações não estão liberadas para exercício dos direitos de compra, podendo, inclusive, o beneficiário não exercer a opção, por vontade própria ou por não atender às condições para tanto (em caso de desligamento, por exemplo).

Com a oferta da opção, o beneficiário passa a ter uma expectativa de benefício futuro, o qual poderá se materializar ou não, haja vista que o mesmo está vinculado ao cumprimento de carências e condições. O potencial benefício econômico para o beneficiário, será apurado no futuro, quando implementadas todas as condições. Do ponto de vista financeiro, o benefício só se materializará após o cumprimento das carências e exercício de compra, mediante pagamento pelo beneficiário do preço de exercício fixado.

Dessa forma, conclui-se que no momento da oferta do plano, embora a empresa reconheça por estimativa a sua despesa, nenhum bem ou direito é transferido aos beneficiários. Assim, no momento da oferta nasceria uma mera expectativa de direito, sem ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, haja vista as condições suspensivas trazidas pelo programa, prevendo que o exercício pelo beneficiário somente poderá ser realizado depois de determinado período de tempo.

Sendo assim, não resta dúvida de que a ocorrência do fato gerador se verifica na data do efetivo exercício da opção pelo empregado, momento em que houve a aquisição e transferência patrimonial das ações para o titular, com a emissão dos certificados de ações.

Quanto à determinação da base de cálculo, observo que o fisco utilizou o valor justo das ações, que corresponde ao valor adotado contabilmente como despesa para empresa, no momento da oferta da opção aos beneficiários. No entanto, a vantagem para o beneficiário que caracteriza a sua remuneração consiste na diferença entre o valor da ação no mercado e o valor estabelecido para exercício das opções. Verifica-se, assim, um descompasso entre o momento do fato gerador (data do exercício da opção), e o momento da fixação da base de cálculo, que sendo o valor justo, foi calculado na data da outorga.

Desse modo, entendo que o momento do fato gerador e a identificação da base de cálculo não foram corretamente determinados pelo fisco, acarretando vício material impossível de correção em sede de julgamento. Assim, dou provimento ao recurso para cancelar integralmente os levantamentos AM e AN, restando prejudicada a análise dos demais argumentos recursais nessa matéria.

**Das remunerações pagas a João Aparecido Lima e Peter Esteman**  
(levantamento AO)

Segundo o sujeito passivo, a fiscalização afirma que o sr. João Aparecido Lima recebeu pagamentos em setembro e outubro/2009 nos valores de R\$ 31.488,00 e R\$ 29.520,00, discriminados na planilha 88. Nos contracheques (doc. 27 da impugnação) do sr. João Aparecido Lima consta a remuneração no valor de R\$ 29.520,00 (setembro/2009) e R\$ 20.992,00 (outubro), mesmos valores constantes das GFIPs, não havendo diferença.

Argúi, ainda, que os valores que constam na planilha 88 relativos ao sr. Peter Esteman são os mesmos que constam nos seus contracheques a título de ajuda de custo. A DRJ entende tributável por tratar-se de contribuinte individual. No entanto, não há controvérsia sobre a natureza da verba, tratando-se de parcela paga para o trabalho, de caráter indenizatório, pelo que não pode ser tributada.

Vejamos, no acórdão da DRJ, como foi enfrentada a situação do segurado João Aparecido Lima (fl. 33.589):

Nesse sentido, questionada a autuação, mediante diligência fiscal (fls. 33.376 a 33.381), há comprovação em folha de pagamento (fl. 1.032) de que a remuneração do indigitado segurado foi de R\$31.488,00, competência 9/2009, e R\$ 29.520,00 (fl. 1.037), portanto, serão mantidas as diferenças lançadas. Assim sendo, a fiscalização se baseou, para apuração dos valores lançados, nas folhas de pagamento de salários do Conselho de Administração - planilha n.º 88A, denominada FP CONSELHO DE ADM, cuja cópia foi anexada ao relatório fiscal por ocasião da lavratura do competente Auto de Infração.

Do exame das folhas dos autos citada na decisão recorrida (fl. 1.032 e fl. 1.037), observa-se que consta as seguintes remunerações para o segurado:

fl. 1.032 - período 01/08/2009 a 31/08/2009 - Proventos R\$ 31.488,00

fl. 1.037 - período 01/09/2009 a 30/09/2009 - Proventos R\$ 29.520,00

Constata-se, portanto, erro de fato no levantamento fiscal, que apurou como se fosse da competência 09/2009 a remuneração de R\$ 31.488,00 (fl. 1.032), quando, em verdade, esta é a remuneração da competência 08/2009. De igual sorte, a remuneração de R\$ 29.520,00 refere-se à competência 09/2009 e, equivocadamente, a auditoria apurou como se fosse da competência 10/2009. Comparando os valores das remunerações, observa-se que foram declaradas em GFIP.

Assim, merece provimento o recurso nesse ponto, não havendo divergência entre as remunerações que justificasse o lançamento.

Quanto à ajuda de custo, vejamos a previsão da Lei nº 8.212/91:

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

(...)

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

(...)

*g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (grifou-se)*

Da leitura do dispositivo, apreende-se que somente não integra o salário-de-contribuição a ajuda de custo paga na forma do art. 470 da CLT, ao segurado empregado portanto. Considerando que interpreta-se literalmente a legislação tributária que dispõe sobre outorga de isenção (CTN, art. 111, inciso II), resulta impossível estender a benesse fiscal ao sr. Peter Esteman, por ser segurado contribuinte individual, sendo impossível prover o recurso nesse ponto.

Assim, no levantamento AO, voto por dar provimento parcial ao recurso para excluir os seguintes valores relativos ao segurado João Aparecido Lima, mantendo os demais valores lançados:

Competência	Remuneração	Contribuição
09/2009	1.968,00	216,48
10/2009	8.528,00	708,16

**Da participação nos lucros e resultados** (levantamentos AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BE, BF e BG)

No seu recurso, o sujeito passivo repisa os argumentos já expedidos com a impugnação.

Alega a existência de acordo coletivo para todos os estabelecimentos:

(a) nos municípios de Conceição do Pará/MG, Poços de Caldas/MG, Uberaba/MG, Onça do Pitangui/MG, Itamarandiba/MG e Esmeraldas/MG, inexistente sindicato municipal, e o acordo foi feito com o sindicato do estado de Minas Gerais (doc. 29 da impugnação) que tem base estadual (doc. 30 da impugnação);

(b) Os municípios de Candeias e Sento Sé são abrangidos pelo acordo celebrado com o Sindicato de Brumado (doc. 31. da impugnação e doc. 32);

(c) para os estabelecimentos nos municípios de Santa Luz/BA, João Monlevade/MG, e Piracicaba/SP, há acordo específico (doc. 34 da impugnação);

(d) Brumado/BA, Ipatinga/MG, Serra/ES, Volta Redonda/RJ e Timóteo/MG possuem acordo coletivo específico para pagamento de PLR (doc. 34 da impugnação).

Esclarece que os acordos foram firmados em 2008, com previsão de pagamento de PLR em 2009 e que houve a inclusão dos cargos de gestão (levantamentos AV, BD, BE, BF e BG). Que os anexos do acordo coletivo firmado com o sindicato (doc. 29 da

impugnação) contam com assinatura do representante sindical e menciona os detentores de cargo de gestão, estabelecendo de forma específica e clara as metas e critérios de pagamento.

Aduz que, para os municípios de Contagem/MG e Ouro Branco/MG, há acordo abrangendo cargos de gestão, razão por que o lançamento é inválido. Acrescenta que inexistente vedação na Lei no 10.101/2000 para o estabelecimento de critérios em função da categoria e cargo.

Argumenta que a lei permite o pagamento da PLR duas vezes no ano civil, caso do diretor Eduardo Francisco Lobo.

Por fim, diz que, no que tange ao único empregado com cargo de diretor da unidade de Cubatão/SP (doc. 35 da impugnação), constante da planilha 137, apesar de a empresa não ter conseguido encontrar o anexo relativo ao gestor, o acordo tem previsão expressa de abranger todos os empregados (cláusula primeira).

Nessa matéria deve-se notar que, consoante relatório fiscal, o lançamento incidu (i) sobre as participações nos lucros e resultados dos trabalhadores dos estabelecimentos para as quais não foi apresentado acordo coletivo e (ii) para os estabelecimentos cujos acordos não previam o pagamento da participação.

No entanto, embora referido no recurso diversos anexos (supostos doc. 29, 30, 31, 32 e 34 da impugnação), não se encontra nenhum acordo coletivo dentre os documentos juntados com a defesa (fls. 2.288/33.371), fato este já declinado na decisão recorrida.

Com o recurso voluntário, o sujeito passivo também não juntou os acordos coletivos que supostamente dariam sustentação às suas razões.

Logo, ausente qualquer comprovação, restaram improcedentes as alegações e prejudicada a análise dos demais argumentos na matéria, devendo ser mantida a decisão *a quo*. Recurso rejeitado.

### **Pagamentos a cooperativas (levantamentos AT e AS)**

Compulsando os autos, é de se ver que o levantamento refere-se à contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de serviços prestados por cooperados, por intermédio de cooperativas de trabalho, nos termos do art. 22, inciso IV, da Lei 8.212/1991, com redação conferida pela Lei 9.876/1999:

*Lei 8.212/1991:*

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

*I - (...)*

*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. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

Entretanto, tal dispositivo foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida.

O dispositivo já teve, inclusive, a sua execução suspensa, nos termos do art. 52, inciso X da Constituição Federal, conforme Resolução do Senado Federal nº 10/2016:

*O Senado Federal resolve:*

*Art. 1º É suspensa, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, declarado inconstitucional por decisão definitiva proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 595.838.*

*Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.*

De acordo com o artigo 62, §2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF no 343/2015, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

*Portaria MF nº 343 (Regimento Interno do CARF):*

*Art. 62. (...)*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

Assim, uma vez declarada inconstitucional a exigência pelo STF, assiste razão ao recorrente, pelo que o lançamento relativo às cooperativas (levantamentos AT e AS) deve ser integralmente cancelado. Recurso provido.

### **Contribuições do estabelecimento Betim (/0031) - levantamento AU**

Consoante termo de verificação, a fiscalização constatou que houve declaração de saídas de produtos do estabelecimento de Betim - CNPJ 08.684.547/0031-80, na DIPJ de 2009, no valor de R\$ 3.555.790,52, com envio eletrônico de GFIPs zeradas em todo o período.

O sujeito passivo foi intimado (TIF n.º 2) para explicar e/ou apresentar relação nominal de pessoas físicas e/ou jurídicas que tivessem exercido atividades de qualquer natureza no citado estabelecimento, tendo respondido que, para o mencionado estabelecimento não constam, em seu banco de dados, pessoas físicas e/ou jurídicas que tivessem exercido atividades de qualquer natureza de janeiro a dezembro de 2009.

Para a Fiscalização, se houve saída de produtos do estabelecimento, decorre que segurados laboraram no local. Assim, constituiu o crédito tributário por arbitramento.

No recurso, o sujeito passivo argumenta que, na filial Betim (/0031), funciona somente um armazém, onde são depositados os produtos finais fabricados no estabelecimento matriz, cujos funcionários operam o depósito, de acordo com a necessidade de armazenagem e retirada do depósito. Aduz que os empregados prestaram declaração nesse sentido (doc. 38 da impugnação).

Em que pese o esforço argumentativo, o contribuinte trouxe, à guisa de prova das suas alegações, somente a declaração de dois empregados da matriz, de que teriam trabalhado no referido estabelecimento. Além da fragilidade da prova, tendo em conta que os empregados estão submetidos ao poder diretivo do empregador, dois empregados não seriam suficientes para comprovar a movimentação de mercadorias no volume apurado pela auditoria. Conforme já assentado no acórdão DRJ, não é verossímil que, num depósito regular e de tamanha magnitude, não exista segurança particular, mesmo que terceirizada, recepção, operadores de máquinas, e pessoal administrativo, e, em contrapartida, ocorra a efetivação de saída de mercadorias em valor superior a R\$3.500.000,00.

Desse modo, ausentes outras provas das alegações da empresa, considero acertado o procedimento fiscal de apurar as contribuições por arbitramento, pelo que deve ser rejeitado o recurso na matéria.

#### **Contribuições relativas a autônomos (levantamentos AP e AQ)**

O sujeito passivo reclama da tributação das verbas pagas aos autônomos.

Argúi, inicialmente, que para os segurados listados na primeira tabela do item 12.1 do recurso (fl. 33728), teria havido pagamento, conforme GPS (doc. 39 da impugnação).

Para os segurados indicados na segunda tabela do item 12.1 do recurso (fl. 33728), argumenta que o lançamento aponta uma competência que não corresponde àquelas em que o houve prestação de serviços. Retificando-se a competência, comprova-se o pagamento (doc. 39 da impugnação).

Prossegue dizendo que não deve haver incidência de contribuição sobre os valores pagos aos segurados indicados na primeira tabela do item 12.2 do recurso (fl. 33729), porque: os pagamentos correspondem a compra de bem (vide NF anexa ao doc. 40 da impugnação); locação de imóvel (doc 41 da impugnação); ou incentivo à cultura (doc. 42 da impugnação). Reconhece que as parcelas relativas aos prestadores Jorge Barbosa dos Santos e Valdecy Fonseca Moraes foram excluídas pelo acórdão, restando somente o segurado Carlos Pinto Nunes, que diz ter sido pago a título de incentivo à cultura.

Por fim, diz que também os pagamentos aos segurados indicados na segunda tabela do item 12.2 do recurso (fl. 33730) não são base de incidência, e que os documentos probatórios da natureza dos pagamentos seriam apresentados durante diligência fiscal.

Sem razão as teses recursais, como se demonstrará.

Inicialmente, mister observar que, nas guias de recolhimento da Previdência Social (GPS), somente constam campos para os valores das contribuições, não indicando a

quais fatos geradores se referem os recolhimentos. A vinculação dos recolhimentos aos fatos geradores somente ocorre com a respectiva declaração em GFIP.

Logo, as informações apostas pelo sujeito passivo no rodapé das GPS (fls. 33.163/33.178), fora dos campos demarcados, não são inseridas nos sistemas de processamento de dados e não têm repercussão na apropriação dos valores aos fatos geradores o que, repita-se, somente ocorre com a declaração em GFIP.

Assim, os valores recolhidos em GPS são apropriados aos fatos geradores declarados em GFIP, sendo lançadas somente as contribuições para as quais não houve declaração, objeto dos autos de infração sob exame. Assim, as guias trazidas pelo sujeito passivo foram apropriadas, até o limite declarado em GFIP, não podendo ser utilizadas novamente para cancelar o presente lançamento.

No tocante às supostas divergências na indicação das competências em que houve a prestação de serviços, do cotejo com as provas dos autos, tem-se que os valores apurados pelo Fisco na planilha 90 (fls. 1054/1058) foram lançados nas exatas competências constantes da relação de pagamentos a autônomos fornecida pela empresa (fl. 1053). Uma vez que o recorrente não trouxe qualquer elemento que pudesse demonstrar o erro na relação fornecida à Fiscalização, impossível acolher sua argumentação.

Quanto à alegação de que parte dos pagamentos se referem a incentivo à cultura, em nome de Carlos Pinto Nunes, o valor consta da relação de pagamentos a autônomos fornecida pela empresa (fl. 1053). Além disso, a empresa não trouxe outros documentos que pudessem comprovar tratar-se de patrocínio, e não de prestação de serviços, pelo que devem ser mantidos o lançamento e a decisão recorrida.

Por fim, deve-se dizer que, de acordo com o art. 15, do Decreto nº 70.235/1972, a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que demonstrada umas das hipóteses do §4º mesmo dispositivo. Em decorrência, não se justifica que o sujeito passivo não tenha apresentado os documentos comprobatórios da natureza dos pagamentos indicados na segunda tabela do item 12.2 do recurso (fl. 33730), nem na impugnação nem com o recurso, pelo que deve ser rejeitado o seu pedido de diligência.

Recurso rejeitado na matéria.

**Das contribuições dos segurados empregados** (levantamento AR - AI nº 51.001.283-3)

O contribuinte reclama de divergências entre as planilhas preparadas pelo Fisco para apurar a base de cálculo (planilhas 2 a 37) e aquelas que indicam a contribuição dos segurados (planilhas 38 a 53). Diz no recurso que, segundo o fisco, este AI nº 51.001.283-3 exige a contribuição dos segurados, apuradas nas planilhas 38 a 53, incidentes sobre as mesmas parcelas pagas pela empresa apuradas nas planilhas 2 a 37. Contudo, tal identidade não existe, visto que as parcelas constantes das planilhas 38 a 53 não são as mesmas das planilhas 2 a 37.

De fato, a apuração fiscal das bases de cálculo para este auto de infração foi feita nas planilhas 2 a 37, do qual deveriam decorrer as contribuições listadas nas planilhas 38 a 53, conforme relato fiscal (fl. 132):

II) Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP - DEBCAD nº 51.001.283-3 referente a contribuições destinadas à Previdência Social, relativas à parte de segurados, não descontadas pelo SP, no período de janeiro ao décimo terceiro salário de 2009, conforme discriminado a seguir.

a) referentes a contribuições a cargo de segurados empregados incidentes sobre salários de contribuições, não declarados em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, identificados por meio dos levantamentos, também incluídos nos correspondentes Discriminativos de Débitos - DD: a.1) AR, discriminado nas planilhas números 38 a 55 denominadas respectivamente: DIFERENÇA CONTRIBUIÇÃO DOS SE ESTAB 0001 – 0012 – 0018 – 0020 – 0023 – 0026 – 0029 – 0030 – 0032 – 0033 – 0034 – 0035 – 0036 – 0038 – 0040 – 0041 – 0042 e 0049, as quais contêm as contribuições acima citadas calculadas com base nas remunerações contidas nas planilhas números 2 a 37 identificadas na alínea “a” do item I acima, ou seja, as rubricas de remunerações não declaradas em GFIP pelo SP, como sujeitas à

Neste auto (AI nº 51.001.283-3), o Fisco optou por somente indicar, nas planilhas 38 a 55, o valor da contribuição dos segurados que deveria ser calculada com base nas remunerações apuradas nas planilhas de 2 a 37.

No entanto, compulsando os demonstrativos elaborados pelo Fisco, não se verifica a correspondência das planilhas 38 a 55 com as planilhas 2 a 37.

Tomemos, por exemplo, os 5 primeiros segurados constantes da planilha 38 (fl. 301):

Identificação		Identificação do Trabalhador		Contribuição do Segurado			Levantamento no SAFIS
Estabelecimento	Comp	Nit	Nome	Calculada	Descontada/Declarada	Diferença	
8684547000165	200901	10229006423	MARLENE BARCELOS OLIVEIRA	30,08	10,99	19,09	AR
8684547000165	200901	10235710323	LUIZ CORNELIO T DO NASCIMENTO	35,42	11,27	24,15	AR
8684547000165	200901	10238405173	MARIO MARCIO FIGUEIREDO MORAES	35,92	15,12	20,80	AR
8684547000165	200901	10381801087	NISSHO MUTO	21,00	3,50	17,50	AR
8684547000165	200901	10515610159	ISMAR BARBOSA MARCELINO	24,85	5,60	19,25	AR

Examinando as planilhas 2 a 37, não localizamos nenhuma informação sobre as remunerações dos segurados Marlene Barcelos Oliveira, Luiz Cornelio T do Nascimento, Mario Marcio Figueiredo Moraes, Nissho Muto e Ismar Marcelino na competência 01/2009. Logo, impossível verificar qual a base de cálculo que levou à contribuição calculada pelo Fisco.

Observe-se, também, a planilha 39 (fl. 326):

Identificação		Identificação do Trabalhador		Contribuição do Segurado			Levantamento no SAFIS
Estabelecimento	Comp	Nit	Nome	Calculada	Descontada/Declarada	Diferença	
8684547001218	200906	12108217543	RAIMUNDO MENDES SOARES	138,47	107,65	30,82	AR

Contém um único segurado, Raimundo Mendes Soares. Sua contribuição de R\$ 138,47 deveria ter sido calculada sobre a remuneração constante da Planilha 3 (fl. 245):

Estabelecimento	Comp	Nome	Nit	Provento	Levantamento no SAFIS
08684547001218	200906	RAIMUNDO MENDES SOARES	12108217543	239,58	AB

No entanto, tomando-se os proventos de R\$ 239,58 e aplicando a alíquota máxima da contribuição do segurado (11%) chega-se ao valor de R\$ 26,35, e não à contribuição calculada pelo Fisco de R\$ 138,47.

Tomando-se, como exemplo, o primeiro segurado de cada planilha seguinte, temos as seguintes

Para as planilhas a seguir, não há informação de base de cálculo para o segurado nas planilhas 2 a 37: planilha 40, primeiro segurado ANTONIO EUSTAQUIO AMORIM, 01/2009 (fl. 327); planilha 41, primeiro segurado ODIVALDO BERNARDINO ALVES, competência 01/2009 (fl. 330); planilha 42, único segurado JANUARIO PINTO DOS REIS, competência 02/2009 (fl. 333); planilha 43, primeiro segurado ADIMILSON DE ALMEIDA CAMPOS, competência 02/2009 (fl. 334); planilha 44, único segurado GERALDO MAGELA PINTO, competência 02/2009 (fl. 335) e não existe informação sobre a base de cálculo para este segurado nas planilhas 2 a 37; planilha 45, primeiro segurado JAIR AVELAR DA SILVA, competência 02/2009 (fl. 336) e não existe informação sobre a base de cálculo para este segurado nas planilhas 2 a 37; planilha 47, primeiro segurado ANTONIO ACACIO NETO, competência 02/2009 (fl. 339); planilha 48, primeiro segurado ELIEZER TORRES, competência 01/2009 (fl. 340); planilha 49, primeiro segurado JONAS NASCIMENTO DA SILVA, competência 02/2009 (fl. 341); planilha 50, primeiro segurado GERALDO HENRIQUE DA MATA, competência 02/2009 (fl. 342); planilha 51, primeiro segurado ADEMAR CORREA FILHO, competência 01/2009 (fl. 343); planilha 52, primeiro segurado CARLOS EDUARDO MOALLI POITENA, competência 01/2009 (fl. 349); planilha 53, primeiro segurado NILSON ROSA LYRA, competência 01/2009 (fl. 351); planilha 54, JOSE NAZARENO RIBEIRO, competência 02/2009 (fl. 351); e planilha 55, MARCO AURELIO ROMAO, competência 02/2009 (fl. 352).

Na planilha 46, o levantamento fiscal aponta o primeiro segurado ADILSON PIRES DE MIRANDA, competência 01/2009, contribuição calculada R\$ 41,25 e diferença R\$ 33,64. A remuneração apurada para este segurado, nesta competência, na planilha 7 (fl. 249) é de R\$ 394,68. Aplicando a alíquota mínima 8% (R\$ 31,57) ou máxima 11% (R\$ 43,41) não se chega à contribuição calculada.

Assim, é de se concluir que assiste razão ao recorrente ao apontar as inconsistências nas planilhas de apuração da contribuição dos segurados. Desse modo, não sendo possível identificar as bases de cálculo das contribuições dos segurados apuradas pelo fisco nas planilhas 38 a 55 (levantamento AR), os valores devem ser excluídos do lançamento, por impossibilitar a defesa do Autuado, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto n° 70.235/1972.

### **Do limite máximo do salário-de-contribuição**

O recorrente reclama que o lançamento não teria respeitado o limite máximo do salário-de-contribuição (levantamentos AR, AF, AK e AM) para os segurados. Diz que o acórdão não se manifestou sobre as inúmeras multiplicidades cometidas na elaboração das planilhas 56 a 83, que embasam o levantamento AF. Entende que a DRJ deveria ter determinado a realização de diligência fiscal, já que tais planilhas somam 543 páginas, o que torna impossível individualizar todos os equívocos.

Sem razão o recurso na matéria.

O limite máximo do salário-de-contribuição dos segurados foi novamente verificado por ocasião do julgamento de primeira instância que, encontrando alguns problemas, determinou a retificação do lançamento, indicando os segurados, para os quais não houve respeito ao limite e os valores retificados, conforme planilhas anexas (fls. 33598/33601).

Uma vez que constam dos autos a individualização dos segurados e contribuições exigidas, com todas as informações necessárias à contestação por parte do contribuinte, não se justifica a realização da diligência. As planilhas totalizam 543 páginas em razão do grande número de segurados contratados pelo Autuado e para os quais não houve a declaração em GFIP. Logo, não pode agora o sujeito passivo apontar o grande volume de informações como empecilho à sua defesa, dado que ele mesmo deu causa ao lançamento.

Não havendo indicado especificadamente no recurso outros segurados para os quais não foi respeitado o limite do salário-de-contribuição, nada mais há que retificar no lançamento. Nego provimento ao recurso na matéria.

### **Da obrigação de retenção das contribuições dos segurados**

O contribuinte reclama da impossibilidade de cobrança da contribuição do segurado não descontada pela empresa e omissão do acórdão em se pronunciar acerca desse ponto.

Defende que não há sujeição passiva tributária visto que o dever de retenção é administrativo, podendo o seu descumprimento gerar penalidade, mas não a sujeição passiva solidária. Entende que inexistente previsão legal de responsabilidade tributária.

Aduz, ainda, a invalidade da exigência junto a empresa por contribuição não descontada do empregado. Aponta ofensa ao art. 128 do CTN, à capacidade econômica e à característica sinalagmática da contribuição do trabalhador.

Sem razão o recurso na matéria.

O dever de a empresa arrecadar a contribuição dos segurados a seu serviço, mediante desconto da remuneração, tem previsão legal, como se observa:

*[Lei nº 8.212/1991]*

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

***I - a empresa é obrigada a:***

***a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração; (grifou-se)***

*[Lei nº 10.666/2003]*

***Art. 4º Fica a empresa obrigada a arrecadar a contribuição do segurado contribuinte individual a seu serviço, descontando-a da respectiva remuneração, e a recolher o valor arrecadado***

*juntamente com a contribuição a seu cargo até o dia 20 (vinte) do mês seguinte ao da competência, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009). (grifou-se)*

Além disso, há presunção legal de que o desconto da contribuição foi feito regulamente:

*Art. 33 (...)*

*§ 5º O desconto de contribuição e de consignação legalmente autorizadas sempre se presume feito oportuna e regularmente pela empresa a isso obrigada, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento, ficando diretamente responsável pela importância que deixou de receber ou arrecadou em desacordo com o disposto nesta Lei.*

Da leitura do §5º do art. 33 da Lei nº 8.212/91, tem-se que a empresa fica diretamente responsável pela importância, não lhe sendo lícito alegar omissão para se eximir do recolhimento.

Constata-se, portanto, que existe norma legal estabelecendo a sujeição passiva da empresa, nos termos do art. 121, parágrafo único e inciso II do CTN<sup>4</sup>, como responsável pelas contribuições que deveria arrecadar, por autorização do art. 128 do CTN<sup>5</sup>.

Logo, ao contrário do que defende o recurso, é possível a cobrança da contribuição do segurado, ainda que não descontada pela empresa, por expressa determinação legal.

Desse modo, havendo norma legal que autoriza a exigência, cumpre à autoridade administrativa a sua execução, não havendo que se cogitar de ofensa à capacidade econômica e à característica sinalagmática da contribuição do trabalhador. Recurso sem provimento na matéria.

### **Da solidariedade**

O recorrente informa que as empresas Massambaba Mineração S/A, Magnesita Service LTDA, MSA Agropecuária LTDA foram extintas por incorporação por parte da recorrente, que já está providenciando a baixa dos respectivos CNPJs. Já a Cerâmica São Caetano LTDA, além de ter sido incorporada, já foi baixada no CNPJ.

<sup>4</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

<sup>5</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No tocante à Cerâmica São Caetano LTDA, já devidamente baixada no CNPJ (fls. 94/95), tem razão o recorrente. Extinta a sociedade, não há como se manter a sua solidariedade.

Quanto às empresas Massambaba Mineração S/A, Magnesita Service LTDA, MSA Agropecuária LTDA, o recorrente juntou ao feito protocolo de incorporação das empresas pela Magnesita Refratários S. A. (Autuada) e atas de assembléias aprovando a incorporação (fls. 33.324/33.371).

No entanto, sabe-se que a incorporação não ocorre em um ato único, mas decorre de uma série de passos até ser concluída. Assim, a personalidade das pessoas jurídicas incorporadas somente se extingue com a averbação da dissolução no registro público, o que não foi comprovado nos autos. Assim, mantém-se as demais empresas como responsáveis solidárias.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para:

1. denegar o pedido de conexão com o processo no 13603.720891/2013-08;
2. excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre as verbas decorrentes de acidente de trabalho/doença;
3. excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre planos de opções de compra de ações ;
4. excluir integralmente os lançamentos relativos às cooperativas (levantamentos AT e AS);
5. excluir as contribuições dos segurados apuradas nas planilhas 38 a 55 AI ;
6. excluir do rol de responsáveis a empresa Cerâmica São Caetano LTDA;
7. manter o restante do lançamento.

(assinado digitalmente)

Túlio Teotônio de Melo Pereira

## Voto Vencedor

Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho

Em consonância com a CF/88, a Lei 8.212 de 1991, assim como o Decreto 3.048 de 1999, definem, em linhas gerais que a contribuição previdenciária devida pelas empresas em geral incide sobre o total da remuneração paga ou creditada a qualquer título ao segurado empregado e demais trabalhadores sem vínculo empregatício.

Ainda nesta linha, a Lei 8.212/91 define, como base de cálculo da contribuição previdenciária, o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Naquilo que recai sobre a NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA, o parágrafo 9º. do artigo 28, da Lei nº 8.212/91 elenca as verbas de natureza nitidamente indenizatória, bem como sobre as verbas que estiverem expressa e taxativamente indicadas como isentas no dispositivo mencionado.

Especificamente com relação aos pagamentos efetuados a título de ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de Lei, o artigos 28 da Lei 8.212/91 e o 214 do Decreto 3.048/99 os excluem da base de cálculo da contribuição previdenciária. Ademais, o artigo 201, da CF/88, em seu parágrafo 4º, determina que somente ganhos habituais devem incorporar o salário, ou seja, somente neste casos deverá ter a incidência (Fato Gerador) da contribuição previdenciária.

Vale ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, já declarou que as gratificações eventuais, sem habitualidade, não integram a remuneração. (STJ, Rec. Esp. nº 107.441-MG, 2ª Turma, rel. Min. Ari Pargendler, DJ 1.3.1999).

No mesmo raciocínio, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento do bônus eventual Acórdão nº 2403-002.244, 4ª Câmara/3ª Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF). In Casu , chegou-se a conclusão de que a ocorrência de três pagamentos mensais a título de bônus gerencial em um período de cinco anos evidencia a EVENTUALIDADE dos

Processo nº 13603.720444/2013-41  
Acórdão n.º **2402-005.781**

**S2-C4T2**  
Fl. 27

---

mesmos, razão pela qual não há que se falar do FATO GERADOR da CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Por fim, concluo então, que no âmbito previdenciário, deve haver a exclusão da base de cálculo das parcelas pagas a segurados com estabilidade provisória, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, pois a habitualidade configura-se como principal pressuposto para a incorporação de um pagamento no salário do empregado e, por consequência, é o ponto nevrálgico para definir se haverá ou não a incidência de contribuição.

(assinado digitalmente)  
Theodoro Vicente Agostinho