



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



<b>PROCESSO</b>	<b>13603.720891/2013-08</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2201-012.413 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	4 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MAGNESITA REFRATARIOS S.A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Outros Tributos ou Contribuições**

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

NORMAS PROCESSUAIS. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se cogita a nulidade processual, nem a nulidade do ato administrativo de lançamento quando o lançamento de ofício atende aos requisitos legais e os autos não apresentam as causas apontadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1.972.

NULIDADE. CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA E CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA. LIVRE CONVENCIMENTO MOTIVADO DO JULGADOR.

As decisões administrativas devem ser emitidas sempre em respeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa, de modo que apenas na falta de apreciação de argumento de defesa do contribuinte é que devem ser consideradas nulas nos termos do que determina o artigo 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72. O julgador apreciará livremente a validade das alegações do sujeito passivo a partir do exame da consistência do conjunto dos elementos probatórios trazido aos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado.

AFERIÇÃO INDIRETA. EXCEPCIONALIDADE.

A aferição indireta busca estimar o quadro contábil esperado a partir da análise das atividades desenvolvidas pela empresa. Conquanto seja medida excepcional, pode ser adotada quando nenhum dado contábil ou documental permitir a verificação das contribuições devidas, devendo sempre ser buscado o critério que mais se aproxime da realidade fática.

LEGITIMIDADE PASSIVA. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. SOLIDARIEDADE.

Deve ser excluída do polo passivo do lançamento, a pessoa jurídica autuada como solidária, quando se demonstrar nos autos que sua personalidade se extinguiu.

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.

STOCK OPTIONS. NATUREZA MERCANTIL. NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Presentes as características que fazem de um plano de outorga de opção de compra de ações (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), um instituto mercantil (voluntariedade, onerosidade e existência de risco), afasta-se a incidência das contribuições previdenciárias, não se confundindo com a remuneração. Inteligência do Tema 1.226 do Superior Tribunal de Justiça.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados a título de participação nos lucros e resultados em conformidade com os requisitos legais não integram a base de incidência das contribuições previdenciárias.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer em parte do recurso voluntário, por tratar de matérias estranhas ao litígio administrativo; na parte conhecida, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento as seguintes verbas: (a) indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalhadores estáveis por força dos arts. 118, da Lei n. 8.213/91 (acidentado) e 10, II, “a”, do ADCT (cipeiro); (b) plano de outorga de opção de compra de ações; e (c) participação nos lucros e resultados dos estabelecimentos situados nos municípios de Conceição do Pará/MG, Poços de Caldas/MG, Uberaba/MG, Onça de Pitangui/MG, Itamarandiba/MG, Esmeraldas/MG, Candeias/BA, Sento Sé/BA, Brumado/BA, Piracicaba/SP, Ipatinga/MG, Volta Redonda/RJ, Serra/ES, João Monlevade/MG e Timóteo/MG, vencidos os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa e Cleber Ferreira Nunes Leite, que deram provimento parcial em menor extensão, excluindo apenas as verbas dos itens “a” e “c” e o Conselheiro Weber Allak da Silva, que deu provimento parcial em maior extensão para excluir também os levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ. O Conselheiro Weber Allak da Silva manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Weber Allak da Silva, Fernando Gomes Favacho, Cleber Ferreira Nunes Leite, Luana Esteves Freitas, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

## RELATÓRIO

### Do lançamento

A autuação (fls. 3-57), com relatório fiscal às fls. 58-69, versa sobre a ausência de recolhimento de contribuições de terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre verbas pagas a segurados empregados, não declaradas em Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia de Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP).

Não houve apuração de créditos para SENAI e SESI, incidentes sobre as remunerações pagas a empregados de estabelecimentos situados em Minas Gerais, pois o contribuinte comprovou a existência de convênios com tais entidades, permitindo fazer diretamente os recolhimentos das contribuições.

A autuação foi assim sumarizada pela decisão de primeira instância (fls. 33679-33685):

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

Inicialmente o sujeito passivo (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 à 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 acessórias, a legislação determina que as mesmas 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" - fls. 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"; em fls. 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 - fls.

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 nº 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) nº 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 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 exhibir 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 nos mesmos 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 atuada 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 sobre o mesmo; desnecessariamente foi exibido acordo coletivo de trabalho 2009/2010, firmado em 19/01/2010 com previsão de pagamento da remuneração até 31/05/2010, 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 atuada 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 consequência 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 23/06/2008 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 31/05/2010, 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 consequência 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 atuada apresentou acordo coletivo de trabalho – PRV 2009 - planilha 95F, com programa anexo, firmado em 09/09/2009, o qual autorizou o pagamento da remuneração referenciada em 31/05/2010, 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 25/01/2010 - 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 atuada 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 Ensch, 240) e em Belo Horizonte (Av. Raja Gabaglia, 1781), firmado em 25/08/2008 - 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.

Não houve apuração de créditos para os Terceiros SENAI e SESI, incidentes sobre as remunerações pagas a empregados de estabelecimentos situados em Minas Gerais, pois o contribuinte comprovou a existência de convênios com tais entidades, permitindo fazer diretamente os recolhimentos das contribuições.

### Da Impugnação

A recorrente apresentou Impugnação (fls. 1742-1790), pugnando inicialmente pelo trâmite conexo da presente autuação com os autos de infração n.º 51.001.283-3 e 51.001.282-5, já que os fundamentos de origem, o período autuado e as partes envolvidas coincidem e que as informações referentes a terceiros (empregados) sejam mantidas em segredo de justiça. Além disso, argumenta que:

- a) A Impugnante argumenta que, embora tenha concordado com o lançamento de algumas parcelas, como "Diferença de 13º salário", "Média Adicional Noturno", "Horas extras com 75%" e "Diferença mês anterior", não concorda com o mérito de todos os valores identificados pelas siglas AA, AB, AC, AD e AE. Argumenta que, para uma correção adequada, seria necessário realizar uma nova apuração dos valores, o que não pode ser feito em um processo administrativo contencioso, sendo essa apuração própria do procedimento de fiscalização. A Impugnante aponta que, como as diferenças entre as parcelas foram claramente conhecidas pela fiscalização, mas foram tratadas de maneira indistinta para fins tributários, isso configura um erro de direito no lançamento. Defende que, em vez de uma revisão do lançamento, o correto seria a sua anulação, o que implicaria na extinção do crédito tributário sobre todas as parcelas, caso não haja uma discriminação adequada desses valores.
- b) Em relação aos levantamentos identificados pelas rubricas AA, AB, AC, AD e AE, que se referem a verbas pagas em razão da rescisão de contrato de trabalho de empregados com estabilidade, afirma-se que o lançamento contempla a cobrança de três verbas específicas: (a) Estabilidade Rescisão, (b) Média Horas Extras Estabilidade e (c) Adicional Noturno Estabilidade. Essas verbas possuem um caráter claramente indenizatório, pois são pagas devido à rescisão do contrato de trabalho de empregados que estavam sob garantia de estabilidade, sem contraprestação de trabalho, e, portanto, não podem ser incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. A Impugnante não incluiu essas verbas na base de cálculo da contribuição previdenciária, pois, conforme demonstrado pelos contracheques anexos, as verbas foram pagas uma única vez, evidenciando que se tratam de pagamentos eventuais relacionados ao desligamento do empregado, que não mais prestava serviços à empresa. Essas parcelas não integram o salário de contribuição, uma vez que não são pagas em contraprestação aos serviços prestados, mas sim em função da rescisão do contrato de trabalho, sem que exista mais a relação de emprego. De acordo com a legislação, apenas os ganhos habituais que visam remunerar os serviços prestados são passíveis de tributação, conforme os artigos 22, I e 28, I da Lei 8.212/91.

- c) Em relação aos levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ, que tratam de cobranças referentes à discrepância entre os valores informados na DIRF e na folha de pagamento, o relatório fiscal aponta que a Impugnante declarou, na DIRF, valores de remuneração de empregados superiores aos constantes nas folhas de pagamento. Explica que a Impugnante adota o regime de competência para a folha de pagamento e o regime de caixa para a emissão da DIRF, o que faz com que os valores informados em cada documento não coincidam. Especificamente, os valores informados na DIRF são superiores aos da folha de pagamento, levando o fisco a arbitrar as verbas salariais sujeitas à contribuição previdenciária com base na folha, e, a partir disso, calcular a diferença de contribuição não recolhida. A Impugnante sustenta que houve erro por parte do fiscal, pois o procedimento adotado para a cobrança não tem respaldo fático ou jurídico. No regime de caixa, os pagamentos de salários são reconhecidos quando efetivamente pagos, independentemente de a verba se referir ao mês trabalhado ou a um adiantamento salarial. A empresa realiza o pagamento dos salários em dois momentos: um adiantamento, por volta do dia 20, relativo ao mês corrente, e o saldo restante, no mês seguinte, por volta do 5º dia útil. Como a DIRF é preenchida com base no regime de caixa, ela reflete, no mesmo mês, valores referentes tanto ao mês corrente quanto ao mês anterior. Portanto, a DIRF de maio/2009, por exemplo, incluirá valores relativos a parte do mês de abril e parte do mês de maio, devido ao pagamento fracionado. O mesmo se aplica à DIRF de junho/2009, que englobará parte de maio e adiantamento de junho. Dessa forma, os valores informados na DIRF estão em conformidade com os pagamentos realizados, sendo impossível alegar que houve omissão ou erro nos recolhimentos das contribuições previdenciárias. Diante disso, solicita-se o cancelamento do lançamento referente aos levantamentos "DIRF maior que Folha de Pagamento" (siglas AF, AG, AH, AI e AJ), uma vez que os valores declarados estão corretos e correspondem exatamente aos valores pagos aos empregados.
- d) Em relação ao levantamento AK, que trata da remuneração paga a diretores empregados por meio da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o fisco argumenta que houve recolhimento a menor das contribuições previdenciárias, uma vez que as remunerações informadas na GFIP estariam abaixo das declaradas na DIPJ. O raciocínio da fiscalização é o seguinte: (a) houve declaração de remuneração na GFIP, (b) sobre essa remuneração foram recolhidas as contribuições, (c) a DIPJ declara valores superiores a essas remunerações, e (d) a fiscalização exige a contribuição sobre a diferença entre os valores da DIPJ e os da GFIP. Contudo, sustenta-se que a folha de salários é o único documento com validade legal para

comprovar os valores efetivamente pagos aos trabalhadores e, assim, determinar a base de cálculo da contribuição previdenciária, conforme o artigo 195, I, "a", da Constituição Federal. Se os valores declarados na DIPJ divergem dos valores informados na GFIP, a fiscalização deve se basear na folha de salários para apurar o valor realmente pago, não podendo a DIPJ ser utilizada como fundamento para cálculo de contribuição, já que não presta informações destinadas à Previdência Social.

- e) Sobre a divergência apurada em relação ao diretor Eduardo Lobo, afirma que a divergência compreende todo o ano de 2009 (de janeiro a dezembro) e é da ordem, pelos cálculos fiscais, de R\$ 439.881,16, pois seria este o valor da remuneração total, excluída a PRV que foi lançada em DIPJ, mas sem lançamento algum na GFIP. Absurda a afirmação, pois as GFIP de 2009 anexas (doc. 11) mostram que todas as verbas salariais (sobre as quais incide a contribuição) estão ali declaradas, mês a mês, nos seguintes montantes: O valor por ele recebido à título de PRV (R\$ 276.551,55) não entra no conteúdo declarável em GFIP, afinal, é uma parcela não sujeita à incidência da contribuição previdenciária. No entanto, é parcela declarada em DIPJ, motivo pelo qual o valor total da remuneração declarada em DIPJ é o valor da GFIP mais o da PRV (DIPJ = GFIP + PRV). Desta forma, a divergência dos valores encontrados é de apenas R\$ 1.770,05 e não de R\$ 439.881,16, como injustamente afirma o lançamento. Portanto, não pode prevalecer o valor lançado relativamente a esta ocorrência, demonstrado que está a irregularidade na apuração da base de cálculo, a ensejar a nulidade do lançamento.
- f) Sobre o levantamento AM (não incidência de contribuição previdenciária sobre o plano de outorga de opção de compra de ações), argumenta que o raciocínio da fiscalização, ao exigir a contribuição sobre planos de "stock options", é improcedente. Afirma que em 24 de março de 2008, a AGE aprovou o Plano de Opção de Compra de Ações da Magnesita (doe. 14), prevendo: criação de Programas periódicos de Opções, nos quais seriam definidos (i) beneficiários; (ii) número total objeto da outorga, (iii) preço da ação que o beneficiário deveria pagar pelo exercício do seu direito de compra; (iv) prazo inicial de carência e datas; (v) outras restrições. Quando do lançamento de cada programa, a adesão seria feita pelo beneficiário eleito por meio da celebração de contrato; preço do exercício da opção de compra das ações equivalente à média dos últimos 30 pregões anteriores à data da concessão da opção, com possibilidade de desconto de 10% quando do lançamento de cada programa; Preço específico para o Primeiro Programa, R\$10,00, com correção pelo IGP-M; Salvo decisão em contrário, 50% do bônus e 50% de eventuais dividendos deverão ser utilizados para

comprar ações do plano, sob pena de perda do direito de realizar opções de compra futuras, mas preservados os direitos passados; Caso o beneficiário tenha exercido opções com recursos próprios até 1 ano antes do pagamento do bônus, essa quantidade de recursos será reduzida da quantidade de ações necessárias para cumprir os 50%. Em 28 de março de 2008 foi lançado o primeiro programa (doc. 15), que determinava o volume de ações a serem oferecidas para compra e respectiva divisão entre os beneficiários constantes do seu Anexo I, estabelecia que as opções poderiam ser exercidas a partir de 01 de janeiro 2009 em cinco lotes anuais iguais (20% a cada ação), ao preço de R\$ 10,00 por ação. Dos beneficiários, cinco aderiram mediante celebração do contrato(doc.16). No entanto, apenas quatro exerceram seu direito de comprar as ações oferecidas nº primeiro programa. Como previsto no plano e como consta em ata de 31 de outubro de 2008(doc. 17), os beneficiários puderam utilizar ações adquiridas com recursos próprios no mercado para satisfazer a condição de investir 50% do bônus e PLR recebidos pelo exercício de 2008. Em 02 de março de 2009 foi lançado o segundo programa (doc. 19), cujo preço da ação foi corrigido pelo índice previsto, definido então como R\$ 10,71. Dos sete beneficiários, seis aderiram, conforme contratos em anexo (doc. 20). Em 1º de outubro de 2009 foi lançado o terceiro programa (doc. 21), que teve outorga de opção de compra de ações tanto no seu lançamento (01/10/2009) e também em duas datas posteriores (doc. 22). Afirma que os valores utilizados para o lançamento da despesa nos termos do CPC 10 referem-se ao valor justo das ações mediante uma estimativa no momento do oferecimento da opção ao beneficiário, 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 contra os beneficiários do plano. Só por isso já resta inviável o raciocínio da fiscalização de dividir o valor da despesa pelos supostos beneficiários dos planos de outorga de opção de compra de ações como instrumento para se presumir o valor das respectivas remunerações, como feito na planilha 87 que instrui o relatório fiscal. Inexiste correlação lógica entre a despesa lançada e o direito dos beneficiários de comprar a ação, pois aquela é calculada nos termos do CPC 10, e estas são adquiridas pelo valor do contrato, que são distintos. Além disso, é ver que a Planilha 87 elenca os seguintes beneficiários "remunerados" pelos planos de opção de compra de ações: Contudo, é ver que os Srs. Afonso Celso Resende; Fabrício Rodrigues Amaral; Giovanni Angelo Tancredo; Gustavo Lúcio Gonçalves Franco; Hans Ulrich; Jairo Dos Santos Grastiquini; James Piraino; José Vale De Matos Júnior; Luiz Gustavo Perrotti Rossato; Michael Oberhummer; Milton José De Oliveira

Sacramento; Pablo Maximiliano Serafim; Paul Dydek; Paulo Osório Ribeiro Caldeira Brant; Ricky Gladfelter; Rogerson Miranda; Sérgio Luiz Rosin Ferreira e Uwe Rontgen não eram beneficiários do primeiro e segundo programas de outorga de opção de compra de ações (docs. 15 e 19). Eles passaram a ser beneficiários apenas no terceiro programa, lançado em 01/10/2009, e só poderiam exercer o direito de comprá-las a partir de 01/10/2010, conforme item 4 do programa (doc. 21). Isso significa que, em março de 2009 sequer eram beneficiários do plano, e em 12/2009 ainda não tinham possibilidade de receber nenhuma ação da companhia pelo exercício da opção de compra, pois o primeiro lote de 20% só poderia ser adquirido a partir de 01/10/2010. Já os Srs. Maurício Pinho; Otto Alexandre Levy Reis; Peter Esterman; David Gergory e Iven Mcleod não eram beneficiários do primeiro programa, passando a essa condição apenas no segundo programa, no qual as opções poderiam ser exercidas, quanto ao primeiro lote de 20%, apenas a partir de 02 de março de 2010. Em março e dezembro de 2009, portanto, nada adquiriram a título de ações no âmbito do plano de opção de compra do qual eram beneficiários. Logo, ainda que se entenda que o plano consista em remuneração (e não é, como veremos), fato é que tais beneficiários nada receberam por meio do plano nas competências de março e dezembro de 2009, como colocado pelo lançamento. Nesse momento, há apenas a possibilidade de exercício futuro de um direito, nenhum pagamento é realizado, nada é recebido, inexistindo o fato gerador das contribuições. Portanto, patente a nulidade do lançamento, pois aponta como data do pagamento da remuneração por meio do plano competências nas quais os beneficiários sequer poderiam receber ações da companhia, quer porque não eram beneficiários (3/2009), quer porque ainda não poderiam exercer o direito de comprar as ações (12/2009). A invalidade do lançamento também se verifica quanto aos Srs. Wagner Mariano e Luis Rodolfo, que eram beneficiários do primeiro programa. Isso porque, referidos beneficiários, no ano de 2009, utilizando-se da faculdade concedida pelo Comitê na Ata de 30 de outubro de 2008 (doc. 17) de realizar a opção não por meio de compra das ações diretamente da companhia, mas sim por incluir na sua opção as ações adquiridas no mercado, tendo em vista que o preço da ação no mercado era inferior aos R\$ 10,00 previstos no plano, conforme comprovam os documentos em anexo (doc. 18). Isso corrobora ainda mais a tese que virá a ser exposta, uma vez que o exercício da opção de compra não necessariamente envolvia uma transação entre empresa e beneficiário, mas sim a inclusão no plano de ações adquiridas de mercado, ou seja, a companhia nada entregava ao beneficiário, o que impede afirmar a existência de qualquer pagamento por ela realizado por

meio de ações. Argumenta que no contrato de opção de compra de ações não há pagamento por um trabalho realizado, não se tratando, portanto de remuneração. O fato de ter havido o lançamento da despesa apontada pela fiscalização não significa o pagamento de remunerações por trabalho prestado à empresa, pois como se viu, trata-se de contrato comercial, cujo risco é assumido pelo empregado. Primeiramente, temos que as determinações da ciência contábil não são capazes de alterar a norma jurídica de tributação, em razão da legalidade tributária. A contabilidade tem parâmetros científicos e técnicos próprios para mensurar eventos econômicos em caráter informativo para que seus usuários possam tomar decisões. Já o direito regula condutas impondo deveres e direitos.

- g) Sobre o levantamento AU (exigência de contribuições relativas ao estabelecimento de CNPJ N.º 08.684.547/0031-80), afirma que o lançamento exige contribuições previdenciárias arbitradas sobre a filial da Impugnante localizada em Betim/MG, de CNPJ n.º 08.684.547/0031-80, aduzindo a tanto que a DIPJ/2009 entregue pela Impugnante declara ter havido saídas de mercadorias de tal estabelecimento, mas esta não detém um banco de dados com informação do quadro de empregados que laborem naquele estabelecimento. Assim, presumiu que não é possível que um estabelecimento tenha operação sem que nele haja funcionários, motivo pelo qual arbitrou as remunerações dos possíveis empregados segurados. Sem a devida fiscalização, inerente ao procedimento (CTN, art. 142), o fisco presumiu ter havido fraude da Impugnante, mas sem nada provar. Ora, se o estabelecimento de CNPJ final n.º 0031-80 não possui empregados próprios, não se pode presumir que ele não possa ser operacional. A peculiaridade da filial está em que ali funciona somente um armazém, onde são depositados os produtos finais fabricados no estabelecimento matriz, que por sua vez se localiza em cidade vizinha, qual seja, Contagem/MG, que é município contíguo ao de Betim/MG. Dada a proximidade dos estabelecimentos e a desnecessidade de haver contratação de pessoal para laborar num mero depósito, a estratégia adotada pela Impugnante foi a seguinte: havendo necessidade de armazenagem de produtos no depósito de Betim/MG, o funcionário da matriz se encarrega de transportá-los até lá fazem a estocagem dos produtos. Finalizado o descarregamento, o funcionário e sua equipe, retornam à sede matriz em Contagem/MG. O mesmo esquema é seguido quando há necessidade de retirada de produtos do depósito, ocasião em que a equipe de funcionários da matriz se desloca ao depósito em Betim/MG, carregam o veículo com o produto e os encaminham ao destino. Feito isto, os empregados voltam a laborar normalmente na sede da matriz em Contagem/MG. Duas das equipes responsáveis por estas

tarefas são conduzidas pelos funcionários Adão José da Silva (supervisor de almoxarifado) e Gilmar Rodrigues de Lima Júnior (Técnico de logística), que prestaram declaração de próprio punho confirmando desenvolver, quando necessário, tais atividades (doc. 38). O que se quer mostrar com isto é que, sendo um estabelecimento onde funciona um galpão de depósito, não há necessidade de contratação de um corpo próprio de funcionários, pois os empregados que laboram na matriz tem condições de fazer o trabalho de depósito quando preciso. Isto explica o fato de a filial dar saídas em produtos, mas não ter um quadro de empregados lotados em seu estabelecimento e evidencia que a pretensão do fisco de cobrar a contribuição previdenciária sem de fato verificar como é a logística da prática das atividades não se revela legítimo ou, no mínimo, sustentável.

- h) Sobre os levantamentos AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BD, BE, BF E BG (incidência de de contribuição sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados (PLR) em programas de remuneração variável (PRV), afirma que da existência de acordo coletivo específico para todos os estabelecimentos mencionados no relatório fiscal (Levantamentos AX, AZ, BA, BB e BC). O lançamento constituiu crédito tributário relativo às contribuições aqui discutidas sobre pagamentos realizados aos empregados a título de participação nos lucros e resultados em razão da suposta ausência de acordo ou convenção coletiva prevendo o pagamento, como determina o art. 2º, II da Lei 10.101/2000. Segundo o relatório de verificação fiscal, não foram apresentados os termos em relação aos seguintes estabelecimentos: 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. Não se sabe se por uma falha de comunicação entre a Impugnante e a autoridade que presidiu a fiscalização ou se por outro motivo os termos não foram entregues. Mas fato é que eles existem. Nos municípios mineiros de Conceição do Pará/MG - Poços de Caldas/MG - Uberaba/MG - Onça de Pitangui/MG - Itamarandiba/MG - Esmeraldas/MG acima referidos inexistente sindicato de base municipal a representar os trabalhadores. Sendo assim, a Impugnante celebrou o acordo coletivo de trabalho com o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Refratários do Estado de Minas Gerais (doc. 25), que tem base estadual como decorre de seu estatuto (doc. 26) e como autoriza o art. 517 da CLT. O mesmo vale para os Municípios de Candeias e Sento Sé na Bahia, pois o acordo celebrado com o Sindicato de Brumado, os abrange (doc. 27). Isso, aliás, se comprova pela relação sindical constante no CD anexo, que abrange esses estabelecimentos, utilizada como base para pagamento da contribuição aos sindicatos (doc. 28). Para os

estabelecimentos de Santa Luz/BA, João Monlevade/MG e Piracicaba/SP, a Impugnante celebrou acordo específico com os respectivos sindicatos (doc. 28). Quanto aos estabelecimentos de Brumado/BA, Ipatinga/MG, Serra/ES, Volta Redonda/RJ e Timóteo/MG, a fiscalização aponta que os instrumentos de negociação coletiva apresentados ou não continham previsão de pagamentos de PLR, ou não se referiam ao período fiscalizado. Novamente deve ter ocorrido uma falha de comunicação, pois os acordos existem. É que a Impugnante, diante da importância da PLR como instrumento de integração entre empresa e empregados, opta por dar tratamento especial ao tema, celebrando acordos coletivos específicos para o mesmo, apartado dos acordos e convenção coletiva que versam sobre outros assuntos. E os acordos coletivos sobre a PLR dos referidos são aqui apresentados (doc. 30). É ver que os anexos acordos coletivos contemplam expressamente esses estabelecimentos, e versam sobre a PLR a ser paga relativamente ao ano de 2008 em parcela única (março de 2009) e seu anexo institui todos os critérios e metas para pagamento. O único acordo que destoava em seu formato é o de João Monlevade/MG, no qual consta o pagamento também em parcela única, mas em janeiro de 2009, e os critérios e metas são previstos não em anexo, mas na Cláusula Trigésima Oitava. Sendo assim, indevida a exigência da contribuição nos termos do art. 22, §2º c/c art. 28, §7º, 'j' da Lei 8.212/91, pois satisfeitos os comandos da Lei 10.101/2000.

- i) Sobre os levantamentos AV, BD, BE, BF e BG (inclusão de cargos de gestão no PLR), afirma que não há nenhuma ilicitude em estabelecimento de metas e critérios distintos para empregados da área operacional e da área de gestão, fundamento utilizado pelo relatório de fiscal para descaracterizar os pagamentos feitos a título de PLR. Primeiramente, é ver que inexistente vedação na Lei nº 10.101 para que a participação nos lucros e resultados seja estabelecida com critérios distintos em função da categoria e cargo dos empregados. Nesse sentido já decidiu o CARF que "o legislador não fez previsão de exigência no sentido de que as parcelas pagas a título de participação de lucros ou resultados fossem extensivas a todos os empregados da empresa para que houvesse a não incidência de contribuição previdenciária" (CARF - CSRF - 2ª Turma da 2ª Câmara. Acórdão nº 9202-00.503. Sessão de 09 de março de 2010). Portanto, se podem as partes negociar a PLR para parte dos empregados, nenhum problema existe em estabelecer critérios distintos para empregados com funções também distintas. Sendo assim, não procede o fundamento do lançamento, de que os parâmetros distintos teriam o condão de excluir os gestores do âmbito do programa de PLR da Impugnante. Para o único empregado com cargo de gestor do estabelecimento de Cubatão/SP (acordo em anexo - doc. 31),

constante da planilha 137, apesar de a empresa não ter conseguido encontrar o anexo relativo ao gestor, fato é que o acordos celebrados contém previsão expressa, na Cláusula Primeira, de que "o presente Acordo Coletivo de Trabalho abrange todos os empregados da MAGNESITA", o que demonstra que não há exclusão de empregados em razão do cargo. O que ocorre é que, em razão da já demonstrada licitude de se estabelecer critérios diferenciados, o Anexo dos Acordos contém as metas e critérios relativos aos empregados operacionais, ao passo que as metas e critérios dos gestores foram objeto de fixação em apartado. E isso é o que basta para a caracterização dos pagamentos como tendo sido realizados a título de PLR pois, como já decidiu o STJ, "a evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados" (STJ, 1a Turma. REsp 865.489/RS, Rei. Ministro Luiz Fux, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010).

- j) Em relação aos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE (rubricas relacionadas ao levantamento acidente de trabalho), afirma que o Fisco comete um grave erro ao realizar o lançamento nesta parte. Isto porque não levou em consideração que essa parcela foi paga em ocasiões em que o empregado não se afastou durante o mês inteiro, isto é, trabalhou parte do mês e na outra parte estava afastado e isto só pode ter ocorrido em duas situações: (i) o funcionário trabalhava normalmente quando se acidentou e, portanto, parte deste mês passou trabalhando ativamente e no restante foi afastado pelo acidente ou; (ii) o empregado estava afastado e, no decorrer do mês, já recuperado, voltou ao trabalho. Em ambos os casos, tendo o empregado trabalhado durante uma parte do mês e na outra não, nada mais lógico que tenha cumulado nesta mesma competência o recebimento de verbas decorrentes tanto de horas trabalhadas quanto de horas por acidente. A cumulação no mês de tais parcelas não significa que o empregado estava trabalhando quando do afastamento, mas que existiram dois fatos distintos dentro do próprio mês. A legislação que rege o pagamento das verbas por acidente de trabalho não traz qualquer vedação a que ela seja paga dentro de um mesmo mês em que o empregado tenha laborado ou volte a trabalhar, até porque esta situação é totalmente corrente, pois não há como controlar que um funcionário se acidente no último dia do mês ou que volte a trabalhar sempre num primeiro dia útil. Ao contrário, a interpretação legal permite concluir que em havendo acidente, a empresa deverá arcar com o pagamento da rubrica durante os primeiros quinze dias de afastamento, e, depois disto, incumbe ao INSS administrar a prestação do benefício, conforme previsto nos arts. 59 e 60 da Lei 8.213/91 e arts. 44 e 75 do

Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/99). E este pagamento realizado pela parte empregadora, seja realizado isoladamente, seja cumulado com outras verbas, não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois o art. 86 da Lei 8.213/91 diz tratar-se de indenização paga ao trabalhador em razão da redução da sua capacidade laboral, sendo esta a sua origem, que é compensada pela referida verba. Logo, trata-se de verba indenizatória, e não de retribuição pelo salário, motivo pelo qual escapa da incidência das contribuições. Ostenta portanto nítido caráter de benefício previdenciário, não havendo razões para excluí-lo da previsão do art. 28, §9º, 'a', da Lei 8.212/91, segundo o qual "não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade. Não bastasse a inconsistência lógica e inerente ao fundamento da autuação, comprova-se aqui, no plano dos fatos, seu equívoco. É o que se depreende dos Atestados de Saúde Ocupacionais anexos (doc. 32) que mostram que não houve afastamento dos empregados durante todo o mês autuado. Dois pontos que merecem destaque são os dos empregados Ronei Luiz Martins e Gilberto Viana Pereira, cujos contracheques dos meses de maio e outubro respectivamente (doc. 32) evidenciam que à época não receberam horas trabalhadas, mas somente as horas do afastamento. se por alguma razão se entender que, nos casos analisados no presente Auto de Infração, as parcelas vinculadas ao acidente de trabalho devem integrar o salário-de-contribuição dos acidentados, esta exigência não poderá recair sobre a Impugnante, afinal, nestes casos já incumbia ao INSS administrar a prestação de benefícios pelo acidente e, logicamente, qualquer responsabilidade pelo recolhimento de contribuições previdenciárias sobre estas verbas é da fonte pagadora, que in casu é o próprio INSS. é totalmente indevida a cobrança de contribuições previdenciárias sobre verbas de auxílio-acidente pagas aos empregados já mencionados nesta Impugnação, devendo ser extinto o lançamento nesta parte. Porém, caso assim não se entenda, ainda é de se decotar do crédito os valores da multa de ofício cobrados sobre esta rubrica. Isto porque, a Impugnante teve liminar deferida em 13/09/2010 nos autos da Ação Declaratória n.º 0021581- 42.2010.4.01.3400 (1ª Vara Federal do Distrito Federal) que declarou a inexistência de relação jurídica entre a Impugnante e a União Federal (representante judicial da Receita Federal) que a obrigasse (incluindo todos os seus estabelecimentos) a recolher contribuições sociais a cargo da empresa (cota patronal, SAT e contribuições devidas a terceiros) sobre valores pagos aos seus trabalhadores a título de auxílio-doença e auxílio-acidente, já que tais parcelas não são dotadas de natureza remuneratória salarial (doc. 33). Contra esta decisão, a Magnesita

apresentou Apelação questionando apenas a contagem do prazo prescricional da repetição do indébito e a condenação sucumbencial recíproca. A União, por sua vez, apelou quanto ao mérito da discussão. Em julgamento pelo TRF-1, ambas as apelações foram rejeitadas e a sentença, portanto, confirmada (doc. 33). Neste contexto e considerando, sobretudo, que as apelações foram recebidas somente no efeito devolutivo, encontra-se em pleno vigor a decisão judicial que autorizou a Impugnante e seus estabelecimentos a deixar de recolher a contribuição previdenciária sobre o auxílio-doença e auxílio-acidente e que, inclusive, acatou o pedido de repetição do indébito dos últimos 05 anos anteriores ao ajuizamento da ação. Deveras, é indevida a exigência da multa de ofício lançada no presente caso, em razão do art. 63, da Lei 9.430/96. Portanto, caso superadas as alegações acima, deve ser decotado do lançamento da multa de ofício sob as rubricas "Horas Acidente Trabalho" e "13º salário integral acidente de trabalho", permanecendo o crédito tributário com exigibilidade suspensa enquanto perdurarem os efeitos da medida liminar (CTN; art. 151, V), para depois serem extintos caso a empresa saia vencedora da ação (CTN; art. 156, X) ou serem pagos no prazo de 30 dias da sua cassação ou revogação (Lei 9.430/96; art. 63, §2º).

Pede, ao final, caso este órgão julgador entenda pertinente uma conferência desses documentos pela fiscalização, a realização de diligência, nos termos do art. 16, IV do Decreto 70.235, para que seja verificado, em cada mês autuado: quanto cada trabalhador recebeu a título de adiantamento de salário dentro do próprio mês trabalhado e a título de pagamento do saldo remanescente do mês anterior; e se a soma desses valores pagos em determinado mês corresponde ao informado na DIRF desse mesmo mês.

Em relação à atribuição de responsabilidade solidária nos presentes autos, afirma que como comprovam os documentos em anexo, as empresas Massambaba Mineração S.A., Magnesita Service Ltda. e MSA Agropecuária foram extintas por incorporação por parte da Impugnante (doc. 43), e a Impugnante está no trâmite de sua baixa perante o CNPJ. Já a empresa Cerâmica São Caetano Ltda, além de ter sido incorporada pela Impugnante já foi inclusive baixada no CNPJ (doc. 44). Sendo assim, como não existem mais fática e juridicamente, mas apenas cadastralmente, não se justifica a presença das mesmas como solidárias. Já as empresas Magnesita Insider Refratários Ltda. e MSA Service Ltda. são empresas ativas, que existem juridicamente e têm personalidade jurídica distinta da Impugnante, motivo pelo qual sua intervenção no feito depende de notificação autônoma, para que referidas pessoas avaliem a possibilidade de defesa própria e autônoma.

Pede, ainda:

a) seja julgada procedente a impugnação para desconstituir o auto de infração e extinguir o respectivo crédito tributário;

b) subsidiariamente, seja julgado parcialmente procedente para reconhecer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário relativo às rubricas "Horas Acidente Trabalho" e "13º salário integral acidente de trabalho", em razão da liminar deferida na Ação Declaratória nº 0021581-42.2010.4.01.3400, com a consequente exclusão da multa de ofício sobre as mesmas;

c) seja deferido o pedido de conexão supra formulado, bem como de sigilo de documentos.

#### **Do pedido de diligência formulado pela DRJ**

Na sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Salvador, por intermédio da Sétima Turma de Julgamento (fls. 33.600 a 33.604) requereu diligência perante o Serviço de Fiscalização, visando sanar dúvidas surgidas dos questionamentos feitos pelos sujeitos passivos. Em resposta ao pedido de diligência (fls. 33.605 a 33.614) o Auditor Fiscal autuante elaborou Informação Fiscal detalhado, no qual responde a todos os pontos objeto de divergência entre o Relatório Fiscal e as impugnações apresentadas.

#### **Do Acórdão de Impugnação**

Em seguida, a DRJ deliberou (fls. 33678-33726) pela procedência parcial da Impugnação, mantendo-se em parte o crédito tributário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS À OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS). INCIDÊNCIA.

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil a arrecadação e fiscalização das contribuições devidas a Terceiros (Entidades e Fundos), conforme preconiza o art. 3º, da Lei n.º 11.457, de 2007.

"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.

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.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A decisão recorrida julgou procedente em parte a impugnação para (a) excluir da base de cálculo das contribuições as verbas decorrentes de acidente de trabalho (horas de afastamento e 13º salário); e acolheu a retificação promovida pela Fiscalização no intuito de (b)

excluir do lançamento os valores declarados em GFIP no ano de 2009, no total de R\$ 463.111,11, referentes ao segurado diretor empregado Eduardo Francisco Lobo.

Em virtude do limite de alçada, não houve interposição de recurso de ofício.

### **Do Recurso Voluntário**

O contribuinte, intimado da decisão de primeira instância em 16/10/2014, pessoalmente por sua procuradora, apresentou recurso voluntário (fls. 33.782-33.832), em 24/10/2014, reiterando os argumentos da impugnação.

### **Da petição de juntada de documentos**

Em 04/11/2025, às 12:26:07, a recorrente solicitou a juntada de petição e laudo técnico elaborado por empresa de auditoria. A juntada foi indeferida, conforme Termo de Análise de Solicitação de Juntada à fl. 33.865, conforme se segue:

[...]

A juntada foi solicitada após início da sessão de julgamento e não houve apresentação de nenhuma razão justificativa da juntada extemporânea.

A Solicitação de Juntada de Documentos teve o(s) seguinte(s) documento(s) aceito(s):

Nenhum documento foi aceito.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro **Thiago Álvares Feital**, Relator

Conheço do recurso, pois presentes os pressupostos de admissibilidade.

Como relatado, a autuação versa sobre a ausência de recolhimento de contribuições de terceiros (salário-educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE), incidentes sobre verbas pagas a segurados empregados, não declaradas em GFIP.

Analiso na sequência os argumentos da recorrente contrários a decisão de primeira instância. Antes, porém, é preciso delimitar o âmbito do litígio, tendo em vista que a Recorrente afirma em seu recurso voluntário que o acórdão de impugnação compreendeu erroneamente que ela estaria realizando uma defesa parcial em relação aos levantamentos AA, AB, AC, AD E AE.

Da leitura da Impugnação (fl. 33784), verifico que a Recorrente expressamente consignou seu intuito de não questionar as parcelas denominadas “Diferença de 13º salário”, “Média adicional noturno”, “Horas extras com 75%” e “Diferença mês anterior”:

No que tange às parcelas denominadas Diferença de 13º salário, Média Adicional Noturno, Horas extras com 75% e Diferença mês anterior não há impugnação do mérito da obrigação tributária.

Tais verbas, incluídas nos levantamentos AA, AB, AC, AD E AE, não podem, portanto, ser analisadas nesta segunda instância, pois tornaram-se incontroversas.

**Sobre a nulidade do acórdão de impugnação pela impossibilidade de se discernir entre as parcelas com as quais concorda (13º salário, média adicional noturno, horas extras com 75% e diferença mês anterior) e aquelas impugnadas referentes aos levantamentos AA, AB, AC, AD e AE**

Afirma a recorrente (fl. 33784-33785) que o lançamento é nulo, pois

[...] nem o Relatório Discriminativo de Débito tampouco os documentos que embasaram o relatório fiscal permitem que a Recorrente obtenha valores individualizados das parcelas com as quais concorda com o lançamento daquelas com quais não se conforma.

Como é impossível a segregação do valor a ser pago sem alteração da base de cálculo, a exigência de crédito tributário sobre as mesmas demandaria nova apuração, o que não pode ser realizado no âmbito de processo administrativo contencioso, pois a sede própria para tanto é o procedimento de fiscalização que prepara o lançamento tributário.

Sem razão. As rubricas estão adequadamente individualizadas nas 87 planilhas que acompanham o relatório fiscal às fls. 135-742, o que permitiria à Recorrente impugná-las individualmente, caso desejasse.

Assim, rejeito a nulidade arguida.

**Sobre a nulidade do acórdão de impugnação pela ausência de apreciação das provas juntadas pela Recorrente**

Afirma a recorrente que a decisão proferida pela DRJ é nula, uma vez que os documentos apresentados junto à impugnação não foram analisados. A seu ver, seu direito de defesa foi violado, o que acarreta a nulidade da decisão proferida, nos termos do art. 59, do Decreto n 70.235/72. Pede, assim, que os autos sejam devolvidos à DRJ para que seja proferido novo julgamento, considerando as provas apresentadas. Contudo, sem razão, a recorrente.

O exame do acórdão recorrido revela que ele não apenas mencionou as provas juntadas como também determinou a realização de diligência para aprofundar a análise dos fatos. Além disso, as provas do contribuinte levaram à correção do lançamento original quando a DRJ entendeu cabível. Diante disso, a alegação genérica de que as provas foram ignoradas não encontra respaldo no processo e trata-se apenas do dissenso da recorrente em relação à decisão proferida em seu desfavor.

Rejeito, então, a nulidade invocada.

**Sobre as verbas relacionadas à rescisão de contrato de trabalho de empregados estáveis — dirigente de CIPA e empregado acidentado (levantamentos AA, AB, AC, AD e AE)**

Afirma a recorrente que o lançamento veicula cobrança de três rubricas (Estabilidade Rescisão, Média Horas Extras Estabilidade e Adicional Noturno Estabilidade) relativas a pagamento de verbas em razão de rescisão de contrato de trabalho de empregados que faziam jus a alguma causa de estabilidade empregatícia (planilhas 02 a 23). Argumenta que “as verbas têm nítido caráter indenizatório, pois são pagas em função da rescisão do contrato com garantia provisória e sem que haja a devida contraprestação do trabalho. Por esta razão a Recorrente não as incluiu na base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.”

Tem razão a recorrente.

Segundo Delgado, a estabilidade provisória é “[...] a vantagem jurídica de caráter transitório deferida ao empregado em virtude de uma circunstância contratual ou pessoal obreira de caráter especial, de modo a assegurar a manutenção do vínculo empregatício por um lapso temporal definido, independentemente da vontade do empregador” (Curso de Direito do Trabalho, 2 ed., São Paulo: LTR, 2003, p. 1.237-8). A ruptura imotivada do contrato de trabalho na existência da garantia de estabilidade acarreta a lesão a um bem jurídico protegido (a garantia de emprego), o qual é remediado pela respectiva indenização. A estabilidade do empregado acidentado está prevista no art. 118 da Lei n. 8.213/91 e a estabilidade do dirigente de Cipa, no art. 10, II, “a”, do ADCT.

Ainda que se possa afirmar, como faz a decisão recorrida (fl. 33711), “[...] que esta rubrica [a estabilidade] não consta entre as exceções de que trata o § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91”, disso não se conclui automaticamente pela incidência das contribuições. Não se pode interpretar a norma aos pedaços. No presente caso, antes de se debruçar sobre o § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91, é preciso que o intérprete compreenda o seu inciso I. É neste dispositivo que se encontra definido o salário-de-contribuição. A norma prevê que compõe o salário de contribuição a remuneração auferida pelo empregado ao mesmo tempo em que define a remuneração como “[...] a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho [...], 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”. A título exemplificativo a norma estabelece que estão inclusos no conceito de remuneração as gorjetas, os ganhos habituais e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial. Assim é o dispositivo:

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

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

pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [...]

Deste modo, a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba depende, *primeiro*, do seu enquadramento no amplíssimo conceito de remuneração legal e, *segundo*, da inexistência de previsão no § 9º, do artigo 28, da Lei n.º 8.212/91. Nestes autos, a ausência de menção dentre as hipóteses de isenção à indenização pela demissão imotivada do empregado estável já está caracterizada, como bem pontuou a decisão recorrida no trecho acima citado. Ao mesmo tempo — e aqui reside minha a discordância — o pagamento da verba analisada não configura remuneração. Ora, não se trata de pagamento destinado a retribuir o trabalho — conquanto implique em acréscimo ao patrimônio do trabalhador, como deliberou o Superior Tribunal de Justiça, ao determinar ainda assim a isenção da referida verba no AgRg no Agravo de Instrumento Nº 1.008.794 – SP —, posto que se verifica justamente quando do encerramento do contrato de trabalho. Além disso, não se trata de gorjeta ou de adiantamentos e, tampouco, é ganho habitual, porque, novamente, seu pagamento depende da extinção do contrato de trabalho. Neste sentido, a lição de Sergio Pinto Martins:

Se o pagamento é feito à pessoa, mas não há trabalho, não se pode dizer que tem natureza salarial, mas de indenização. É o que acontece com o pagamento a título de férias indenizadas ou de aviso-prévio indenizado, que, portanto, não foram trabalhados, não podendo, assim, ter natureza salarial e, em consequência, ter incidência da contribuição previdenciária. [...] A indenização paga ao dirigente sindical, ao cipeiro, à grávida, ao acidentado e a outros que tinham garantia de emprego não tem natureza salarial, pois não há trabalho e visa substituir os salários do período da referida garantia. Sobre a referida indenização não incide a contribuição previdenciária. (Martins, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social: direito previdenciário*. São Paulo: Saraiva, 2024. p. 178.)

Neste sentido, o seguinte julgado deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

ALEGAÇÕES NOVAS. NÃO CONHECIMENTO. INOVAÇÃO RECURSAL. PRINCÍPIO DA NÃO SUPRESSÃO DE INSTÂNCIAS.

As alegações que não tenham sido levantadas à apreciação da autoridade julgadora de primeira instância administrativa não podem ser conhecidas por se tratar de matérias novas, de modo que o seu conhecimento violaria o princípio da não supressão de instância.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. INDENIZAÇÃO. NÃO INTEGRAÇÃO.

O pagamento de verba de comprovada natureza indenizatória não integra o salário de contribuição, em face da ausência de caráter remuneratório da verba.

PREVIDENCIÁRIO. GANHO EVENTUAL. NÃO INCIDÊNCIA.

Determinado pagamento feito em razão de evento incerto deve ser compreendido como eventual, justamente por haver apenas uma expectativa de recebimento (e não uma certeza). Por amoldar-se à característica de ganho eventual, de caráter claramente indenizatório, podendo ser efetuado uma única vez, está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INDENIZAÇÃO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de indenização por dispensa imotivada, sem justa causa, no período em que o empregado esteve no gozo de estabilidade provisória.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO. INEXISTÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA MUDANÇA DO LOCAL DE TRABALHO DO EMPREGADO.

O pagamento de verbas a título de ajuda de custo sem qualquer espécie de prestação de contas, ou demonstração de que se referiu a da mudança do local de trabalho do empregado, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

RECURSO DESTITUÍDO DE PROVAS.

O recurso deverá ser instruído com os documentos que fundamentem as alegações do interessado. É, portanto, ônus do contribuinte a perfeita instrução probatória.

AFERIÇÃO INDIRETA. PROCEDIMENTO EXCEPCIONAL. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTAÇÃO ACERCA DA REMUNERAÇÃO PAGA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO.

O arbitramento é um procedimento especial excepcional que permite apurar o efetivo montante do tributo devido nos casos em que inexistam os documentos ou declarações do contribuinte, ou estes não mereçam fé. Ou seja, a aferição indireta somente é aplicável na impossibilidade da identificação da base de cálculo real.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE 15% INCIDENTE SOBRE O VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERADOS POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF.

Quando do julgamento do Recurso Extraordinário 595838, afetado pela repercussão geral (Tema 166), o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 9.876/99. Portanto, é inconstitucional a contribuição previdenciária de 15% que incide sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura referente a serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

JUROS SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. POSSIBILIDADE.

Nos termos do entendimento Sumulado por este CARF (Súmula nº 108), incidem juros moratórios, calculados à taxa SELIC, sobre o valor correspondente à multa aplicada. (Número da decisão: 2201-010.276)

Devem ser excluídas do lançamento, portanto, as verbas referentes à indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalhadores estáveis por força dos arts. 118, da Lei n. 8.213/91 (acidentado) e 10, II, “a”, do ADCT (cipeiro).

**Sobre a remuneração na DIRF maior que na folha de pagamento (levantamentos AF, AG, AH, AI e AJ) a remuneração do diretor Luis Rodolfo Bittencourt apurada em DIPJ (levantamento AK)**

Afirma a recorrente que não há divergência entre a DIRF e suas folhas de pagamento. Discorre sobre a forma como os salários são pagos por ela e conclui pela improcedência do lançamento. Subsidiariamente, afirma que não cabe arbitramento no presente caso e que o acórdão recorrido é nulo por não ter analisado as provas dos autos, baseando-se em “provas não contidas no feito”.

Sem razão a recorrente. A respeito da matéria, veja-se o que restou decidido no acórdão 2402-005.781 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, que julgou a exigência de contribuições patronais (parte da empresa e SAT/RAT) e de contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais, em relação aos mesmos fatos geradores aqui analisados (fls. 33850-33851):

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):

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.

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, 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 impugnante 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.

Por esta razão, considerando que os mesmos motivos que levaram à decisão no acórdão 2402-005.781 se aplicam ao presente processo, rejeito o pedido da recorrente neste aspecto.

O mesmo se aplica ao questionamento acerca da remuneração do diretor Luis Rodolfo Bittencourt, em que se verificaram divergências nas declarações pertinentes à GFIP e DIPJ, as quais não foram justificadas pela recorrente quando intimada a fazê-lo.

Em relação à nulidade da decisão recorrida, por aplicação de arbitramento imotivado, também não merece prosperar a argumentação da recorrente. Esta afirma que “[...] o expediente do arbitramento utilizado pelo fiscal não se justifica, já que o pressuposto autorizativo deste é a ausência ou imprestabilidade dos documentos da empresa/empregadora.” No presente caso, porém, o que motivou a utilização do arbitramento foi a apresentação deficiente de documentos, hipótese do art. 33, § 3º, da Lei n.º 8.212/91, deficiência esta que não foi sanada com os documentos apresentados na impugnação ou no recurso voluntário. Veja-se, ainda, que — como consignado pela decisão recorrida — “[...] durante a ação fiscal, apesar de ter intimado os sujeitos passivos a justificar tais diferenças (fls. 118 e 134), não houve resposta em face das discrepâncias encontradas.”

Afasto então a nulidade suscitada.

#### **Sobre a tributação de plano de outorga de opção de compra de ações (levantamento AM)**

Após discorrer acerca do histórico de seus planos de stock Options e dos planos em vigor, afirma a recorrente que o acórdão recorrido é nulo, pois “[...] os documentos que provam a invalidade do lançamento tributário baseado em presunção não prevista na legislação e destoante da realidade dos fatos”. Argumenta que os planos não correspondem a remuneração por serviços prestados, discorre sobre a natureza dos contratos de outorga de compra de ações para concluir pela inexistência de previsão legal para a sua tributação, explica o seu procedimento para lançamento contábil de despesa em razão da outorga de opção de compra de ações e conclui pela inexistência de efeitos tributários do reconhecimento de despesa nos termos do CPC 10.

A este respeito a decisão recorrida assim se manifestou (fl. 33720):

Pode-se dizer que os Planos de Outorga de Opções de Compra de Ações (“stock options”) tem natureza mercantil, porém, para integrar o salário de contribuição previdenciária não importa a natureza mercantil do instituto, ou a variação de seu valor, ou o lucro obtido com a operação, o que deve ser observado é se tal vantagem decorreu ou não do serviço prestado, se foi concedido pelo serviço ou para o serviço. No caso em apreço é evidente que as “stock options” foram concedidas aos segurados em razão dos serviços prestados, em sentido amplo.

É inegável que esses planos de fato retribuem o trabalho, considerando-se que sua disponibilidade estava ligada ao esforço laboral dos beneficiários para o crescimento da empresa, e que o resgate da recompensa por esse esforço poderia ser feito a qualquer momento dentro dos prazos previstos no plano de opção de compra de ações. Assim, a situação observada neste caso enquadra-se perfeitamente no conceito legal de remuneração como salário-de-contribuição.

Nesse sentido, como se observa, o fato de se estipular um prazo de validade para o plano, períodos durante os quais os beneficiários poderiam fazer suas opções, demonstra a habitualidade em que era possível fazer exercer seus créditos.

A outorga das opções de compra de ações para os trabalhadores se traduz em um contrato pendente de condição suspensiva, pois no momento da outorga há apenas uma expectativa de direito com relação ao exercício das opções, direito este condicionado a uma situação temporal (cumprimento do prazo de carência) e, a uma situação laborativa (manutenção da prestação de serviço do trabalhador).

Não há qualquer risco ao funcionário elegível à outorga das opções de compra de ações no período de carência, ou seja, entre a data de outorga da opção e a data em que a mesma poderia ser exercida pelos beneficiários que permanecerem na empresa neste período, ou seja, ele nunca perde patrimônio em função da outorga de opções que a companhia faz.

Pelo contrário, já há uma expectativa de ganho, pois ao término do período de carência, o beneficiário que exercer o direito de compra das ações, certamente as estará comprando por valor abaixo do valor de mercado, haja vista o desconto praticado pela cedente.

No presente caso, verifica-se a habitualidade, posto que a concessão das opções de compra de ações segue um plano pré-definido, de longo prazo, contendo regras e condições específicas, comuns a todos os trabalhadores.

Além disso, existem diversas condições e limitações que devem ser observadas pelos trabalhadores que fazem jus à participação no Plano de Concessão de Opções de Compra de Ações, as quais descaracterizam a condição de mera liberalidade (fls. 32.991 a 32.993).

Dirirjo da decisão recorrida tanto pelos fundamentos adotados quanto pela sua conclusão em relação aos efeitos tributários de plano de opção de compra de ações em face de sua natureza, se mercantil ou remuneratória. Trata o referido plano de um contrato que concede a alguém o direito de adquirir no futuro ações de uma empresa a um preço fixado em momento prévio à aquisição. Para obtê-lo, o comprador paga prêmio à vista e, com isso, pode comprar o ativo pelo preço acordado até a data limite, observando-se o valor estipulado na data da pactuação das opções. Seu intuito é permitir ao empregado adquirir ações da empresa por preço potencialmente inferior ao de mercado.

O instituto está previsto no art. 168, § 3º, da Lei nº 6.404/1976:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

[...]

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com 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 a sociedade sob seu controle.

Em recente decisão sobre a matéria, sob o rito dos recursos repetitivos, ainda não transitada em julgado, o Superior Tribunal de Justiça, no Tema 1226, afirmou que os planos de outorga de opção de compra de ações possuem natureza mercantil. No Recurso Especial nº 2074564 — afetado ao citado tema junto ao Recurso Especial n.º 2069644 —, foi proclamado o seguinte resultado de julgamento (grifamos):

A Primeira Seção, por maioria, vencida a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, deu provimento ao recurso especial do contribuinte, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Foi aprovada, por maioria, vencida a Sra. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, a seguinte tese jurídica no tema 1226:

*a) No regime do Stock Option Plan (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), porque revestido de natureza mercantil, não incide o imposto de renda pessoa física/IRPF quando da efetiva aquisição de ações, junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante adquirente.*

*b) Incidirá o imposto de renda pessoa física/IRPF, porém, quando o adquirente de ações no Stock Option Plan vier a revendê-las com apurado ganho de capital.*

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Teodoro Silva Santos, Afrânio Vilela e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator. Impedido o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

A decisão foi assim ementada:

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA N. 1.226/STJ. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA/IRPF. ADESÃO DO ADMINISTRADOR A REGIME DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES DA COMPANHIA EM QUE ATUA (STOCK OPTION PLAN ? ART. 168, § 3º, DA LEI N. 6.404/1976). POSTERIOR EFETIVAÇÃO DA COMPRA DE TAIS AÇÕES PELO ADMINISTRADOR. PRETENSÃO DO FISCO NACIONAL EM TRIBUTAR O LUCRO OBTIDO NESSA AQUISIÇÃO COMO FRUTO DE REMUNERAÇÃO LABORAL. IMPOSSIBILIDADE. OPERAÇÃO DE NATUREZA MERCANTIL. EXAÇÃO EXIGÍVEL SOMENTE POR OCASIÃO DA REVENDA DAQUELAS MESMAS AÇÕES. IRPF INCIDENTE APENAS SOBRE O MONTANTE APURÁVEL A TÍTULO DE GANHO DE CAPITAL.

1. Recurso especial, sob o regime repetitivo, em que o tema afetado recebeu a seguinte redação: "Definir a natureza jurídica dos Planos de Opção de Compra de Ações de companhias por executivos ( Stock option plan), se atrelada ao contrato de trabalho (remuneração) ou se estritamente comercial, para determinar a alíquota aplicável do imposto de renda, bem assim o momento de incidência do tributo".

2. Em linhas gerais, o denominado Stock Option Plan (SOP) consiste na oferta, pela Sociedade Anônima, de opção de compra de ações em favor de seus executivos, empregados ou prestadores de serviços, sob determinadas condições e com preço preestabelecido (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976). O interessado, então, poderá aderir à opção e, a tempo e modo, efetivar a compra das respectivas ações, por elas pagando o preço outrora definido pela companhia. Posteriormente, já titular das ações, poderá o adquirente realizar a sua venda no mercado financeiro.

3. De acordo com o art. 43 do CTN, o fato imponible para a tributação do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial.

4. Presente a desenganada natureza mercantil, e não laboral- remuneratória, na aquisição e revenda de ações pelo regime Stock Option, verifica-se acréscimo patrimonial tributável apenas quando da posterior revenda das ações pelo adquirente, em caso de ganho de capital. 5. TESES FIRMADAS:

a) No regime do Stock Option Plan (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), porque revestido de natureza mercantil, não incide o imposto de renda pessoa física/IRPF quando da efetiva aquisição de ações, junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante adquirente.

b) Incidirá o imposto de renda pessoa física/IRPF, porém, quando o adquirente de ações no Stock Option Plan vier a revendê-las com apurado ganho de capital.

6. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

(REsp n. 2.069.644/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, julgado em 11/9/2024, DJe de 18/9/2024.)

Este conselheiro não ignora que a decisão acima transcrita não vincula o presente órgão julgador, nos termos do art. 99, do RICARF, uma vez que ainda não transitou em julgado. Tampouco ignora que o caso analisado pelo tribunal versava sobre o Imposto de Renda. Porém, é certo que na condição de precedente (ainda) não vinculante, e mesmo que verse sobre tributo distinto, suas razões podem ser adotadas desde a sua publicação, servindo como referência e orientação decisórias. Em parte, isso se dá pelo dever de coerência que se espera das instituições jurídicas — que devem observar as decisões proferidas em outras instâncias, quando isso for necessário para garantir a racionalidade do sistema — e também, porque não se concebe como se poderia chegar em relação às contribuições previdenciárias aqui analisadas a uma conclusão diferente daquela a que o Tribunal chegou em relação ao Imposto sobre a Renda. Veja-se que, na decisão acima, o STJ afirmou em abstrato que o instituto das *stock options* é revestido de *natureza mercantil*. Ora, em sentido ôntico, como seria possível afirmar que algo possui tal natureza para fins de contribuição previdenciária, mas possui outra natureza para fins de tributação da renda? Sob pena de se criar uma interpretação esquizofrênica do instituto ou bem se reconhece que ele

tem natureza mercantil ou se admite que tenha natureza remuneratória. A decisão do STJ foi no primeiro sentido.

Destaco que, no presente caso, da leitura do plano de opção de compra de ações às fls. 32830- 32836, verifico presentes a (i) voluntariedade (cláusulas 1.1 e 6), a (ii) onerosidade (cláusula 5) e a (iii) existência de risco (cláusulas 5 a 8 e 12), elementos necessários à caracterização do plano de stock options como negócio mercantil, o que afasta a incidência de contribuição previdenciária.

A voluntariedade, nos termos do voto condutor no REsp nº 2069644, decorre do fato de que “[...] caberá ao trabalhador [...] decidir se pretende adquirir das ações.” No caso concreto, nota-se a voluntariedade nas cláusulas 1.1 e 6 do plano, uma vez que o beneficiário tem o direito, mas não o dever de aderir a ele:

1.1. O objetivo do Plano de Opção de Compra de Ações da MAGNESITA REFRAATÓRIOS S.A. ("Companhia"), instituído nos termos do art. 168, § 3º, da Lei nº 6.404/76 (o "Plano"), é conceder a administradores, empregados e prestadores de serviços da Companhia e de suas sociedades controladas diretas ou indiretas (incluídas no conceito de Companhia para os fins deste Plano), a oportunidade de se tornarem acionistas, obtendo, em consequência, um maior alinhamento dos seus interesses com os interesses da Companhia e o compartilhamento dos riscos do mercado de capitais.

[...]

#### 6. Exercício da Opção

6.1. A opção poderá ser exercida total ou parcialmente durante o prazo e nos períodos fixados no Programa.

6.1.1. Se a opção for exercida parcialmente, o titular da opção poderá exercer o remanescente dos direitos decorrentes do Contrato na forma e dentro dos prazos e nas condições estipuladas no Programa, ressalvadas as hipóteses previstas neste Plano.

6.2. Os Beneficiários estarão sujeitos às regras restritivas ao uso de informações privilegiadas aplicáveis às companhias abertas em geral e àquelas estabelecidas pela Companhia.

A onerosidade, segundo o voto condutor no REsp nº 2069644, refere-se ao fato de que “[...] as ações são adquiridas pelos trabalhadores com seus próprios recursos financeiros.” Esta encontra-se na cláusula 5, que prevê a existência e a metodologia para o cálculo do preço de exercício:

#### 5. Preço de Exercício

5.1. O preço de emissão, ou preço de compra, caso a Companhia opte por utilizar ações em tesouraria para fazer face ao exercício das opções (sendo a subscrição e a compra referidas, em conjunto, como "aquisição" para os efeitos deste Plano),

das ações a serem adquiridas pelos participantes do Plano em decorrência do exercício da opção, será determinado pelo Conselho de Administração ou pelo Comitê, conforme o caso, e será equivalente ao valor médio das ações dos últimos 30 (trinta) pregões na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA) anteriores à data da concessão da opção, podendo ser acrescido de correção monetária com base na variação de um índice de preços a ser determinado pelo Conselho de Administração ou pelo Comitê (o "Preço de Exercício").

5.1.1. O Comitê ou o Conselho de Administração, conforme o caso, poderão determinar, quando do lançamento de cada Programa, que seja concedido aos Beneficiários um desconto de até 10% (dez por cento) no Preço de Exercício. A concessão de desconto em determinado Programa não obrigará a concessão de desconto, ou do mesmo percentual de desconto, nos Programas posteriores.

5.1.2. Tendo em vista que a Companhia não terá ainda, na data do primeiro Programa a ser lançado com base neste Plano, histórico de negociação na BOVESPA que permita a fixação do Preço de Exercício da forma do item 5.1, fica desde já estabelecido que o Preço de Exercício das opções do primeiro Programa será de R\$10,00 (dez Reais) por ação, equivalente ao valor por ação pago pelos acionistas nos aumentos de capital realizados na Companhia nos anos de 2007 e 2008, antes da recente incorporação, pela Companhia, da Magnesita S.A. e da Partimag S.A., mas ajustado pelo grupamento de ações aprovado pela Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária da Companhia realizada em 17 de março de 2008.

5.2. O Preço de Exercício será pago pelos Beneficiários à vista, no ato da aquisição, na forma determinada pelo Conselho de Administração ou pelo Comitê, conforme o caso, para cada Programa.

5.3. Salvo decisão em contrário do Conselho de Administração ou do Comitê, o montante equivalente (i) a 50% (cinquenta por cento) da parcela da gratificação anual paga ao Beneficiário, a título de bônus ou participação nos lucros atribuída pela Companhia, líquida de imposto de renda e outros encargos incidentes ("Bônus"), e (ii) a 50% (cinquenta por cento) do montante de dividendos pagos pela Companhia, deverá ser destinado obrigatoriamente para adquirir ações decorrentes do exercício de opções em qualquer dos períodos anuais de exercício definidos no Programa, sob pena de extinção de todas as opções cujos prazos iniciais de carência já tenham decorrido.

5.3.1. Caso o Beneficiário tenha, no âmbito do Plano, integralizado ou adquirido ações com recursos próprios, até um ano antes do pagamento do Bônus ou dos dividendos, esta quantidade de ações integralizada e adquirida será reduzida da quantidade de ações necessária para cumprir a obrigatoriedade de destinar 50% do Bônus e 50% dos dividendos para adquirir ações decorrentes do exercício de opções em qualquer dos períodos anuais de exercício definidos no Programa.

5.4. O Preço de Exercício das opções não exercidas será deduzido do valor dos dividendos, juros sobre o capital próprio e outras devoluções de capital, por ação, pagos pela Companhia a partir da data da outorga.

Finalmente, o risco, segundo o voto condutor no REsp nº 2069644, corresponde ao fato de que “[...] é possível que a futura venda da ação ocorra por valor inferior ao de sua aquisição, trazendo prejuízo financeiro ao participante, ou que, ocorrendo por valor superior, não exceda rendimento que eventualmente seria auferido em outra aplicação financeira, implicando custo de oportunidade ao participante.” Veja-se que para o STJ, o risco pode ter duas configurações: (i) risco de prejuízo financeiro, mas também (ii) risco no sentido de custo de uma oportunidade — aquilo que se deixa de ganhar ao escolher uma determinada alternativa; o valor da melhor opção que se abandona ao tomar uma decisão.

A asserção é relevante, porque aqueles que defendem a natureza remuneratória dos planos de *stock options* julgam que a possibilidade de escolher o momento de exercer o direito de adquirir as ações diminuiria o risco da operação. Isto, porque se o valor das ações diminuir, naturalmente, o beneficiário poderá aguardar o momento mais oportuno para comprar as ações. A eventual flexibilidade do prazo de exercício não é o bastante, porém, para eliminar o risco, dada a volatilidade inerente ao mercado de ações que pode apresentar oscilações significativas em um dado período. Em resumo, a adesão a um programa de *stock options* não *assegura* ao empregado qualquer ganho financeiro futuro. A valorização das ações é incerta e está sujeita às flutuações do mercado. Ao exercer a opção de compra, o empregado se torna um investidor, expondo seu patrimônio aos riscos relacionados às operações em bolsa. Em resumo, o risco é inerente às próprias ações que são o objeto do plano.

No caso sob análise, além de ser subjacente ao mercado de ações, a existência de risco encontra-se reforçada no item 7, o qual prevê restrições ao direito de alienar as ações:

#### 7. Restrições à Alienação de Ações

7.1. Salvo decisão específica em contrário do Comitê ou do Conselho de Administração, o Beneficiário só poderá vender, transferir ou, de qualquer forma, alienar as ações da Companhia adquiridas no âmbito do Plano, bem como aquelas que venham a ser por ele adquiridas em virtude de bonificações, desdobramentos, subscrições ou qualquer outra forma de aquisição, ou valores mobiliários que dêem direito à subscrição ou aquisição de ações, desde que tais ações ou valores mobiliários tenham decorrido para o Beneficiário da propriedade das ações objeto do Plano (em conjunto, as "Ações"), se atendido o período mínimo de indisponibilidade eventualmente estabelecido, a critério do Comitê ou do Conselho de Administração, em cada Programa, o qual nunca será superior a 5 (cinco) anos, a contar da data do exercício da opção.

7.1.1. Não obstante o disposto no item 7.1, o Beneficiário poderá alienar, a qualquer tempo, o número de Ações necessário para realizar o pagamento da totalidade, ou da parcela mínima de realização, do Preço de Exercício de opções exercidas.

7.2. O Beneficiário se obriga a não onerar as Ações e a não instituir sobre elas qualquer gravame que possa impedir a execução do disposto neste Plano.

7.3. A Companhia registrará transferência de Ações vinculadas ao Plano no momento de sua ocorrência, ficando as mesmas indisponíveis pelo período estabelecido no Programa.

Constatada a existência de voluntariedade, onerosidade e risco conclui-se pela natureza mercantil do plano, devendo-se afastar o lançamento sobre essas verbas. Restam prejudicados os demais argumentos da recorrente sobre a matéria.

### **Sobre a tributação da participação nos lucros e resultados (levantamentos AV, AX, AZ, BA, BB, BC, BE, BF e BG)**

Afirma a Recorrente que o PLR é fundamentado em acordos coletivos específico para todos os estabelecimentos mencionados no relatório fiscal. Argumenta, ainda, que os referidos acordos incluem os cargos de gestão.

A decisão recorrida deliberou por manter o lançamento relativo a esta rubrica, sob as seguintes razões (fls. 33721-33722):

Apesar de os impugnantes alegarem que fizeram juntada dos acordos coletivos, em detida análise dos documentos acostados aos autos, inclusive dos processos administrativos fiscais conexos a este, não há confirmação de juntada de novos acordos e/ou anexos que pudessem certificar a cobertura das localidades mencionadas no Relatório Fiscal, para o Programa de Remuneração Variável (PRV) atinente ao ano de 2009. O que há é apenas juntada de acordos coletivos do ano de 2008 e 2010.

Assim, os contribuintes não provaram ter atendido à legislação vigente para que fossem considerados regulares os pagamentos de tais rubricas nesses estabelecimentos e em conseqüência todos os valores das remunerações pagas aos segurados, 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.

Como exemplo pode ser citado o estabelecimento Brumado/BA - planilha 95A, no qual a autuada apresentou acordo coletivo de trabalho, firmado em 22/12/2008, sem previsão de pagamento da PRV, levando a fiscalização a fazer incidir contribuições previdenciárias sobre o mesmo. Ademais, se fez juntada desnecessária de acordo coletivo de trabalho 2009/2010, firmado em 19/01/2010, com previsão de pagamento da remuneração até 31/5/2010, ou seja, fora do período fiscalizado e tributado.

Destarte, a fiscalização constatou que, para os documentos juntados, há sempre a afirmação de que a "ELEGIBILIDADE" e a "PARTICIPAÇÃO", são exclusivas dos colaboradores ocupantes dos cargos operacionais e Técnico/Administrativo; há inclusive cláusula segunda - alínea "c", do acordo coletivo de trabalho 2009/2010, firmado em 25/01/2010 - 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 atuada não havia incluído nos parâmetros para cálculo da remuneração referida, os ocupantes dos cargos de gestores.

Conclui-se que 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 Enschede, 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. Assim, restou comprovado que os contribuintes desrespeitaram o acordo e infringiu a legislação, haja vista que pagou sem obediência aos parâmetros estabelecidos pelos próprios atuados.

Demais a mais, a fiscalização demonstra por meio das análises explicitadas 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; tais valores tiveram, em todas as planilhas citadas, o FATOR S/SALÁRIO, que se obedecido, em cada unidade considerada, deveria tender para a igualdade e não ser maior para os ocupantes dos cargos de gestão. Tal análise está resumida e 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.

Pelo exposto, fica comprovado que os pagamentos, da rubrica PRV, aos empregados detentores de cargos de gestão não foi fundamentado em cálculos por meio dos parâmetros estabelecidos e, conseqüentemente, realizados com infração à legislação vigente.

Em conseqüência a fiscalização decidiu por tributar todos os pagamentos da referida rubrica feitos aos gestores em todos os estabelecimentos da empresa, conforme demonstrado nas planilhas anexadas a este processo administrativo fiscal.

Os acordos coletivos atuados constam às seguintes folhas:

- a) 33.015-33.115 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NA INDÚSTRIA DE REFRAATÓRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS);
- b) 33.116-33.122 (SINDICATO DOS MINERADORES DE BRUMADO E MICRO REGIÃO (SINDMINE));

- c) 33.233-33.240 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS METALÚRGICAS, MECÂNICAS E DE MATERIAL ELÉTRICO DE PIRACICABA, RIO DAS PEDRAS E SALTINHO);
- d) 33.241-33.247 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS DE EXTRAÇÃO DE FERRO, METAIS BÁSICOS E PRECIOSOS -SINDIMINA, BA);
- e) 33.248-33.265 (SINDICATO DAS INDÚSTRIAS METALÚRGICAS, MECÂNICAS E DE MATERIAL ELÉTRICO E ELETRÔNICO DE JOÃO MONLEVADE, BARÃO DE COCAIS, BELA VISTA DE MINAS, SÃO DOMINGOS DO PRATA/MG; SINDICATO DOS TRABALHADORES DAS INDÚSTRIAS METALÚRGICAS, MECÂNICAS, MATERIAL ELÉ-TRICO E ELETRÔNICO DE JOÃO MONLEVADE, SÃO DOMINGOS DO PRATA, BELA VISTA DE MINAS E RIO PIRACICABA);
- f) 33.266-33.273 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS SIDERÚRGICAS, METALÚRGICAS, MECÂNICAS E DE MATERIAL ELÉTRICO E INFORMÁTICA DE IPATINGA, BELO ORIENTE, IPABA E SANTANA DO PARAÍSO – SINDIPA);
- g) 33.274-33.280 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS SIDERÚRGICAS, METALÚRGICAS, MECÂNICAS, DE MATERIAL ELÉTRICO, ELETRÔNICO, DESENHO/PROJETOS E DE INFORMÁTICA DE TIMÓTEO E CORONEL FABRICIANO – METASITA);
- h) 33.281-33.287 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS METALÚRGICAS, MECÂNICAS, DE MATERIAL ELÉTRICO, DE MATERIAL ELETRÔNICO E DE INFORMÁTICA DE BARRA MANSA, VOLTA REDONDA, RESENDE, ITATIAIA, QUATIS, PORTO REAL E PINHEIRAL);
- i) 33.287-33.294 (COMISSÃO DE NEGOCIAÇÃO DO PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS — PPR 2008 – VITÓRIA); e
- j) 33.295-33.299 (SINDICATO DOS TRABALHADORES NAS INDÚSTRIAS DA CONSTRUÇÃO E DO MOBILIÁRIO DE SANTOS).

Sobre os documentos, assim se manifesta a Recorrente (fls. 33.824-33.825):

Segundo o relatório de verificação fiscal, não foram apresentados os termos em relação aos seguintes estabelecimentos: 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.

Afastando-se os fundamentos do lançamento, a Recorrente anexou à sua defesa todos os acordos coletivos indagados pela fiscalização.

Nos municípios mineiros de Conceição do Pará/MG — Poços de Caldas/MG — Uberaba/MG — Onça de Pitangui/MG — Itamarandiba/MG — Esmeraldas/MG

acima referidos inexistem sindicatos de base municipal a representar os trabalhadores. Sendo assim, a Recorrente celebrou o acordo coletivo de trabalho com o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Refratários do Estado de Minas Gerais (doc. 25 da impugnação), que tem base estadual como decorre de seu estatuto (doc. 26 da impugnação) e como autoriza o art. 517 da CLT. O mesmo vale para os Municípios de Candeias e Sento Sé na Bahia, pois o acordo celebrado com o Sindicato de Brumado, os abrange (doc. 27 da impugnação). Isso, aliás, se comprova pela relação sindical constante no CD anexo, que abrange esses estabelecimentos, utilizada como base para pagamento da contribuição aos sindicatos (doc. 28 da impugnação).

Para os estabelecimentos de Santa Luz/BA, João Monlevade/MG e Piracicaba/SP, a Recorrente celebrou acordo específico com os respectivos sindicatos (doc. 29 da impugnação).

Quanto aos estabelecimentos de Brumado/BA, Ipatinga/MG, Serra/ES, Volta Redonda/RJ e Timóteo/MG, a fiscalização aponta que os instrumentos de negociação coletiva apresentados ou não continham previsão de pagamentos de PLR, ou não se referiam ao período fiscalizado.

Novamente a Recorrente afastou o argumento fiscal com a juntada dos acordos (doc. 30 da impugnação), esclarecendo, ademais, que estes são específicos, isto é, apartados dos acordos e convenção coletiva que versam sobre outros assuntos.

O acórdão novamente ignorou a prova trazida pela recorrida, dizendo que não houve a juntada dos acordos que trouxessem previsão do pagamento da PLR em 2009 (fls. 33.671).

O erro cometido pelo acórdão é grave e revela que ele não se importou em ler os seus termos. Tivesse lido, teria percebido que os acordos foram firmados em 2008 com previsão de pagamento em 2009 e, portanto, são exatamente os acordos que o fiscal atuante entendeu que não existiam.

Ora, os acordos coletivos juntados na Impugnação contemplam expressamente esses estabelecimentos, e versam sobre a PLR a ser paga relativamente ao ano de 2008 em parcela única (março de 2009) e seu anexo institui todos os critérios e metas para pagamento. O único acordo que destoa em seu formato é o de João Monlevade/MG, no qual consta o pagamento também em parcela única, mas em janeiro de 2009, e os critérios e metas são previstos não em anexo, mas na Cláusula Trigésima Oitava.

O acórdão erra, também, ao afirmar que para o estabelecimento de Brumado/BA não há previsão de pagamento da PLR/PRV (fls. 33.671/33.672).

Esta afirmação mostra, mais uma vez, que não deu a devida importância aos documentos anexados à defesa da Magnesita, pois o acordo que abrange o estabelecimento de Brumado/Ba está contido no doc. 30 da Impugnação e ele prevê todos os critérios para o pagamento da verba em 2009.

Segundo a Recorrente, no caso dos trabalhadores lotados nos municípios de Conceição do Pará/MG; Poços de Caldas/MG; Uberaba/MG; Onça de Pitangui/MG; Itamarandiba/MG; Esmeraldas/MG; Candeias/BA e Sento Sé/BA, não existe sindicato de base municipal. Desse modo o acordo coletivo foi celebrado com o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Refratários do Estado de Minas Gerais, no caso dos municípios mineiros, e com o Sindicato de Brumado e Micro-região, no caso dos municípios baianos.

Em relação ao Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Refratários do Estado de Minas Gerais, há relação de trabalhadores sindicalizados às fls. 33.126-33.169; 33.222-33.224 e, em relação ao Sindicato de Brumado e Micro-região, a relação de trabalhadores encontra-se às fls. 33.225-33.232. Ambos os acordos foram celebrados em 2008 e preveem o pagamento da verba em 2009, o que condiz com o período de apuração. Ademais, preveem regras claras e objetivas para a mensuração do resultado, em acordo com o que determina a Lei n.º 10.101/2000. Tendo sido o lançamento fundamentado, nos termos do relatório fiscal (fl. 64), exclusivamente na inexistência dos acordos, a sua apresentação é o bastante para desconstitui-lo. Deste modo, afasto a incidência das contribuições sobre o pagamento de PLR relativo aos trabalhadores dos estabelecimentos de Conceição do Pará/MG; Poços de Caldas/MG; Uberaba/MG; Onça de Pitangui/MG; Itamarandiba/MG; Esmeraldas/MG; Candeias/BA e Sento Sé/BA.

Veja-se que a afirmação do relatório fiscal (fl. 64) de que “[...] no que concerne ao estabelecimento Brumado/BA — planilha 95A, a atuada 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 [...]”, foi esclarecida pela Recorrente que apresentou os acordos coletivos específicos sobre o pagamento de PLR, a exemplo do documento à fl. 33.116, cuja cláusula segunda assim dispõe:

CLÁUSULA SEGUNDA - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS (PPR) — EXERCÍCIO 2008 A MAGNESITA e o SINDICATO usando do direito à livre negociação e apoiados no art. 7º, inciso XXVI da Constituição Federal / 88, e com o objetivo de darem por satisfeitas as disposições à vista do prescrito no art. 7º, inciso XI, da CF/88 e em atendimento ao art. 2º, caput e inciso II da Lei 10101, de 19 de dezembro de 2000, ajustam a participação dos seus empregados nos lucros ou resultados da MAGNESITA, mediante as condições e critérios estabelecidos no programa anexo, amplamente discutido pelas partes, que integra este instrumento.

Encontrando-se nos autos acordos coletivos específicos sobre o pagamento de PLR para os estabelecimentos de Brumado/BA (fls. 33.116-33.122), Piracicaba/SP (fls. 33.233-33.236); Ipatinga/MG (fls. 33.266-33.268); Volta Redonda/RJ (fls. 33.281-33.283); Serra/ES (fls. 33.288-33.290); João Monlevade/MG (fls. 33.248-33.265); e Timóteo/MG (fls. 33.274-33.276), cujos instrumentos preveem o pagamento de PLR, em conformidade com a legislação, devem os valores relativos à PLR em questão serem excluídos do lançamento.

Em relação ao município de Santa Luz/BA, não localizei nos autos acordo coletivo que abranja o estabelecimento situado naquele município, de modo que deve ser mantido o lançamento.

**Sobre as contribuições relativas ao estabelecimento de CNPJ n.º 08.684.547/0031-80 — Betim (levantamento AU)**

No recurso, a recorrente sustenta que na filial Betim opera-se exclusivamente um armazém. Nesse local, são depositadas as mercadorias produzidas pela sede, sendo que os colaboradores têm a incumbência de gerenciar a estocagem e a retirada dos itens, conforme a demanda. Acrescenta que os empregados forneceram declarações que corroboram essa informação (documento 38 da impugnação).

Em relação a este tópico, a recorrente não trouxe aos autos qualquer prova capaz de elidir a conclusão disposta no acórdão recorrido. Limitou-se a reiterar os fatos expostos na impugnação e as declarações de funcionários apresentada anteriormente. Assim, adoto como razões de decidir os argumentos do voto condutor da decisão de primeira instância, com fundamento no art. 114, §12, I da Portaria MF n.º 1.634/2023, abaixo reproduzidos:

Feito o confronto entre o que fora alegado para a fiscalização (fl. 1.119) e o que foi aduzido nas defesas administrativas percebe-se nitidamente uma contradição entre as declarações firmadas para o fisco federal, haja vista que a não juntada de provas hábeis a elidir a aferição indireta, é motivo bastante e suficiente para a autoridade fiscal haver desconsiderado a resposta contida na declaração de folha 1.119 e arbitrado as remunerações pagas aos prestadores de serviços. É inconcebível o fato de que, num depósito regular e de tamanha magnitude, não exista segurança particular, mesmo que terceirizada, recepção, operadores de máquinas, administrativo, e, em contrapartida, ocorra a efetivação de saída de mercadorias em valor superior a R\$3.500.000,00.

Rejeito o pedido neste tópico.

Em relação ao pedido subsidiário da recorrente para anular o acórdão determinando-se a realização de diligência *in loco*, este não merece prosperar. Veja-se que nem mesmo o princípio da verdade material — que rege o processo administrativo tributário — permite suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação de suas afirmações.

Rejeito, portanto, a nulidade invocada.

**Sobre a solidariedade das empresas Massambaba Mineração S.A; Magnesita Service Ltda; MSA Agropecuária**

Argumenta a recorrente que as empresas Massambaba Mineração S.A; Magnesita Service Ltda; e MSA Agropecuária não podem ser mantidas no polo passivo, pois foram extintas por incorporação.

Realmente, as referidas empresas constam todas como “baixadas” no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica em consulta realizada por este relator. Contudo, no presente processo, por se tratar da exigência de contribuição de terceiros, as referidas empresas não constam como solidárias, questão que foi discutida no processo conexo a este.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, no mérito, dou parcial provimento ao recurso para excluir do lançamento as seguintes verbas: (a) indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalhadores estáveis por força dos arts. 118, da Lei n. 8.213/91 (acidentado) e 10, II, “a”, do ADCT (cipeiro); (b) plano de outorga de opção de compra de ações; e (c) participação nos lucros e resultados dos estabelecimentos situados nos municípios de Conceição do Pará/MG, Poços de Caldas/MG, Uberaba/MG, Onça de Pitangui/MG, Itamarandiba/MG, Esmeraldas/MG, Candeias/BA, Sento Sé/BA, Brumado/BA, Piracicaba/SP, Ipatinga/MG, Volta Redonda/RJ, Serra/ES, João Monlevade/MG e Timóteo/MG.

*Assinado Digitalmente*

**Thiago Álvares Feital**

### **DECLARAÇÃO DE VOTO**

Conselheiro Weber Allak da Silva

A discordância em relação ao voto do relator diz respeito aos valores lançados, apurados com base nas diferenças entre as remunerações declaradas na GFIP e àquelas presentes na DIRF e DIPJ.

Inicialmente, devemos partir da premissa de que a apuração do salário de contribuição deve se dar com base nas folhas de pagamento e na escrituração contábil do contribuinte. No entanto, a legislação previdenciária admite que a autoridade fiscal lance mão de informações existentes em outras declarações para aferir indiretamente o valor do salário de contribuição quando o contribuinte fiscalizado não apresentar a documentação necessária para a correta apuração. É o que dispõe o art. 33, § 6º, da Lei 8.212/1991. Neste caso, deve a autoridade fiscal demonstrar que o contribuinte não apresentou as folhas de pagamentos e a escrituração contábil, ou que estas não espelham a realidade dos fatos.

A utilização de informações presentes em outras declarações constitui importante ferramenta de fiscalização, permitindo, a partir do cruzamentos de dados, a identificação de indícios de sonegação de contribuições previdenciárias. Porém, iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal deve apurar a base de cálculo das contribuições devidas com base nas folhas de pagamento e na escrituração contábil. Somente nos casos de apresentação insuficiente de tais documentos, impedindo a apuração correta do salário de contribuição, a fiscalização pode fazer uso das prerrogativas conferidas pelo art. 33, § 6º, da Lei 8.212/1991.

No caso concreto em análise, não foi demonstrado a omissão do contribuinte quanto à apresentação das folhas de pagamentos e da escrituração contábil. Assim, não havia empecilhos para a autoridade fiscal conferir se as remuneração declaradas nas GFIPs correspondiam aos valores contantes nas folhas de pagamento e na contabilidade.

É importante ressaltar que, apesar da semelhança de informações, as bases de cálculos, informadas em declarações como DIRF, RAIS e DIPJ, podem divergir. A título de exemplo, existem rubricas sujeitas ao IRPF, mas que não são base para as contribuições previdenciárias. Podem ocorrer, também, variações decorrentes dos regimes adotados (caixa ou competência), como alegado pelo Recorrente.

Portanto, não estando presentes os fundamentos para a realização de aferição indireta, nos termos do art. 33, § 6º, da Lei 8.212/1991, a apuração do salário de contribuição das contribuições previdenciárias deve ser realizada com base nas folhas de pagamentos e na escrituração contábil do contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Weber Allak da Silva**