



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

Processo nº 15504.721024/2014-14
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.392 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de julho de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FERROUS RESOURCES DO BRASIL S E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

ERRO NA CITAÇÃO DO NOME EMPRESARIAL DO DEVEDOR SOLIDÁRIO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

O mero erro no nome empresarial do devedor vinculado ao crédito por solidariedade não importa em nulidade do lançamento, posto que não causou prejuízo ao devedor, cujo CNPJ foi corretamente indicado e recebeu regularmente o Termo de Sujeição Passiva Solidária.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

MATÉRIA FÁTICA TRAZIDA EM MEMORIAIS. CONHECIMENTO.

Circunstancialmente, cabe o conhecimento de matéria fática trazida em sede de memoriais, mormente quando sua apreciação não demanda dilação probatória adicional, tampouco prejudica o adequado andamento do julgamento.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES ADSTRITA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RATEIO. IMPOSSIBILIDADE.

Os bônus de contratação pagos a empregados da recorrente têm natureza salarial por representarem parcelas pagas como antecipação pecuniária para manutenção do empregado na empresa por um período de tempo

preestabelecido, não se verificando neste caso a ocorrência de pagamento eventual

Possuindo os bônus de contratação pagos a empregados caráter remuneratório, a incidência das contribuições previdenciárias dá-se na data do pagamento, não estando previsto nas normas aplicáveis eventual rateio do valor ao longo do período de carência.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PLR. AUTO APLICABILIDADE DA NORMA CONSTITUCIONAL. INEXISTÊNCIA.

O pagamento da PLR, para que não sofra a incidência de contribuições sociais, deve ser efetuado em consonância com a legislação infraconstitucional que regulou o inciso XI do art. 7.º da Constituição Federal, o qual não possui eficácia plena.

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

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

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

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

APURAÇÃO SOBRE STOCK OPTIONS. LEGITIMIDADE DA EMPRESA AUTUADA.

A empresa autuada é quem deve figurar no polo passivo do lançamento, pois é com ela que mantinham vínculos de prestação de serviços os segurados beneficiados com as outorgas de direito de compra de ações, além de que, conforme os registros contábeis, foi esta empresa quem suportou as despesas decorrentes das referidas outorgas.

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

Incidem contribuições previdenciárias sobre os ganhos que os segurados obtêm pelo exercício do direito de compra de ações quando se caracteriza a inexistência de risco para o beneficiário.

No caso sob apreço, inexistia qualquer desembolso quando do fechamento dos contratos de opção entre a empresa e seus diretores e estes poderiam ao final do período de carência exercer as opções a valor simbólico, estando isentos de qualquer risco de perda.

A ocorrência do fato gerador para a verba em questão se dá quando da transferência das ações ao patrimônio dos beneficiários, que se concretiza no momento do exercício do direito de compra.

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

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

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PELO CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES COM A SEGURIDADE SOCIAL

No presente caso a existência de grupo econômico é questão incontroversa, portanto, cabível a responsabilidade solidária imputada pelo fisco, uma vez que as empresas integrantes de grupo econômico respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social.

MULTA. ALEGAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE SEU AFASTAMENTO OU ALTERAÇÃO.

Inexiste a possibilidade dos órgãos de julgamento administrativo afastarem/alterarem a multa imposta por descumprimento de obrigação pagar o tributo, sob o fundamento de que seria confiscatória.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos de votos, em afastar a preliminar de nulidade do lançamento; por voto de qualidade afastar a preliminar de exclusão da responsabilidade solidária, vencidos os conselheiros Natanael Vieira de Souza , Theodoro Vicente Agostinho, Bianca Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci; por maioria: I) em conhecer da questão de erro na fixação da base de cálculo do levantamento D1, suscitada em memoriais, vencidos os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Natanael Vieira de Souza, II) em dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir do levantamento D1 as remunerações dos segurados Thaís Rego e Anderson Gonçalves, vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator) e Túlio Teotônio de Melo Pereira, b) excluir integralmente o levantamento F1, vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (relator), Túlio Teotônio de Melo Pereira e Mário Pereira de Pinho Filho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente e Relator

Ronnie Soares Anderson - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Natanael Vieira de Souza, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de julgamento de recursos voluntários interpostos pelo sujeito passivo acima identificado e pelo devedor solidário Atlantic Iron contra decisão que declarou improcedentes as suas impugnações apresentadas para desconstituir o Auto de Infração - AI que integra o presente processo.

O crédito em questão é o AI n.º 51.054.688-9, no qual são exigidas contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

De acordo com o relatório fiscal, fls. 18/103, os fatos geradores contemplados nas lavraturas foram:

- a) pagamentos a diretores estatutários, não empregados, baseado em outorga de direito de opção por ações (stock options - STO) - Levantamento F1;
- b) pagamentos a segurados empregados referentes a bônus de contratação - Levantamento D1;
- c) diferenças de alíquota referente à contribuição GILRAT - Levantamento A1;
- d) vantagem pessoal a diretor não empregado - Levantamento C1;
- e) PLR pago a diretores não-empregados E1;
- f) PLR acordo geral - Levantamento B1;
- g) PLR acordo especial (diretores, gerentes e assemelhados) - Levantamento B2
- h) PLR "Key People" - Levantamento B3.

A empresa Atlantic Iron BV foi arrolada como devedora solidária pelo fato de integrar o grupo econômico de que faz parte a autuada, sendo sua acionista majoritária.

Passaremos a apresentar, em apertada síntese, alguns aspectos relevantes apresentados no relatório fiscal, acerca de cada uma das parcelas que compõe a base de cálculo das contribuições.

Stock options

Este levantamento se refere à outorga de ações concedidas a diretores não empregados (contribuintes individuais), cuja apuração se deu mediante análise dos registros contábeis da empresa fiscalizada.

Para esclarecer a questão de quem teria assumido os custos decorrentes da operação de outorga, o fisco chama a atenção de que o custo de oportunidade assumido inicialmente pela alienante, mediante oferta de ações de sua emissão aos executivos de sua subsidiária integral, a um preço simbólico (£ 0,0001), na mesma proporção, foram repassados mediante aumento de sua participação no capital social na Ferrous Resources do Brasil S/A.

Outra razão para tratar os ganhos advindos dos planos de STO como salário-de-contribuição, segundo a auditoria, é que o pagamento ou crédito relativo ao plano de opção de ações regida pela Lei 6.404/76 não está contemplado na legislação como isenção ou não-incidência.

Menciona-se ainda que a remuneração por meio de pagamento baseado em ações decorre do vínculo de trabalho mantido entre os beneficiários e a empresa FRdB, pois é essa a relação que existe entre ambos, e somente a partir dela nasce a oferta destes instrumentos patrimoniais (ações) com possibilidades de ganhos. Admitir isso como mera operação mercantil, seria um total desvirtuamento da realidade.

No que diz respeito ao momento do fato gerador, a autoridade lançadora menciona que o benefício financeiro ao segurado somente vem a se materializar após o cumprimento das carências e o exercício de compra e arremata:

"Sendo assim, não resta dúvida de que a ocorrência do fato gerador se verificou na data do efetivo exercício, momento em que houve a transferência patrimonial da empresa controladora para o titular, com a emissão dos certificados de ações, cujas datas constam, por beneficiário, da planilha elaborada pela FRdB, identificada como "Options 2010-2011" integrante do arquivo fornecido à Fiscalização nomeado como Stock Options Plan elab Fev para Atend Fisc.xlsx, em anexo."

A forma de mensuração da base de cálculo foi citada no relatório fiscal nos seguintes termos:

*" A Base de Cálculo decorre da **diferença**, entre o valor justo calculado pela própria empresa baseado em modelo binomial e o preço definido como valor de cada opção de compra, segundo as condições previstas no Programa, reconhecida como despesas pela FRdB, conforme detalhes constantes da planilha apresentada à Fiscalização identificada como "Options 2010-2011", integrante do arquivo fornecido à Fiscalização identificado como Stock Options Plan elab Fev para Atend Fisc.xlsx."*

Afirma-se ainda que a empresa foi autuada por não incluir em folhas de pagamento as remunerações variáveis baseadas em ações.

Bônus de contratação

Para demonstrar a natureza salarial desta parcela o fisco tomou como base o contrato firmado entre a empresa e a segurada empregada Thais Rêgo de Oliveira, pelo qual esta se comprometeria, mediante o recebimento da quantia de R\$ 60.000,00, a se manter no contrato de emprego pelo prazo de dois anos.

Conclui o agente fiscal que o valor pago nada mais é de que um complemento salarial, lançado na folha de pagamento sob a denominação de "bônus" e conclui:

"A concessão desta vantagem pessoal está claramente vinculada ao salário da empregada, bem como, à obrigação de fazer e manter o vínculo empregatício com a contratante por um período de dois anos. A despeito do nome convencionado entre as partes para esta verba, sua natureza é salarial, e se constitui numa verdadeira remuneração adicional, de forma não eventual, já que paga de forma antecipada por conta dos serviços prestados num período de 24 meses, conforme se verifica da planilha Anexo III deste relatório, não se enquadrando, portanto, no disposto no inciso "V", alínea "j" do § 9º do já citado artigo 214 do Decreto 3.048/99."

Chama atenção de que a base de cálculo mensal foi obtida mediante a divisão da remuneração percebida a título de Bônus pelo número de meses correspondente ao tempo de cumprimento obrigacional de cada um dos beneficiários. Por exemplo, para a empregada Thais Rêgo o cálculo foi R\$ 60.000,00 dividido por 24 meses.

Ressalva que para o segurado Rinaldo Bastos Vieira o valor foi integralmente lançado no mês do pagamento, posto que neste caso não foi fixado um período mínimo de permanência na empresa.

Participação nos lucros ou resultados

Segundo o fisco, a partir da documentação apresentada, constatou-se que todos os pagamentos foram feitos com base em programas de PLR firmados após o período de aferição do direito ao recebimento da verba, sempre no ano seguinte, ficando claro que as regras do programa de participação nos resultados foram estabelecidas quando já havia transcorrido totalmente o período definido como base de apuração.

Afirma-se que em relação ao Levantamento identificado como "B1 – Participação nos Resultados Geral", detalhado no Anexo VII, a empresa não demonstrou haver aferição ou avaliação, haja vista que a planilha apresentada mostra que o único critério adotado foi o previsto na Cláusula Terceira dos Acordos, ou seja, com observância do enquadramento do empregado na tabela de cargos e salários, pagou-se 2 (dois) salários até o nível 16 (dezesseis), 3 (três) salários nominais entre os níveis 17 e 20, inclusive, e para os desligados até o nível 20 (vinte) 1 (um) salário nominal, com base no Termo de Rescisão Contratual.

Conclui que os benefícios concedidos aos trabalhadores sob forma de bônus e participação nos lucros e resultados, por estarem em desacordo com a legislação aplicável integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos.

Diferenças da contribuição GILRAT

A autoridade lançadora menciona que para o estabelecimento identificado pelo CNPJ /0001-04 o contribuinte se enquadrou no código CNAE- FISCAL: 6462-0/00 - Holdings de instituições não-financeiras, com grau de risco grave e alíquota correspondente a 3%, todavia, por equívoco, a contribuição foi recolhida mediante aplicação da alíquota de apenas 1%, resultando, portanto, numa diferença de alíquota de 2%, que sujeita aos efeitos do Fator Acidentário de Prevenção – FAP, definido para a empresa com vigência 2010 em 1,0000 e no período de 2011 em 0,5666, disponível no Sítio do Ministério da Previdência Social - MPS na Internet, implica em diferenças de alíquotas ajustadas a recolher de 2% em 2010 e 1,1298% em 2011.

Contribuintes individuais (bônus e PLR)

Incluídos no Levantamento C1 foram agrupados os pagamentos a diretores não empregados a título de bônus, registrados em folha de pagamento sob a denominação "evento 105".

O Levantamento E1, por sua vez, abrigou os valores pagos a título de PLR também aos diretores não empregados, cujos lançamentos em folha corresponderam aos "eventos 311 e 315".

Conclui que se tratando de pagamentos a contribuintes individuais é cabível a incidência de contribuições previdenciárias, posto que a tributação independe a que título as remunerações foram auferidas, bastando configurar sua efetividade, fato comprovado da análise das folhas de pagamento e escrituração contábil.

Decisão de primeira instância

Cientificados do lançamento, ambos os devedores apresentaram defesa, cujas razões não foram acatadas pela DRJ, que exarou decisão com a seguinte ementa:

" ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

GRUPO ECONÔMICO. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Por força do mandamento constitucional, a Lei nº 8.212 de 24.07.1991, no seu artigo 28, incisos I, incluiu o salário utilidade no conceito de salário de contribuição.

Considera-se salário de contribuição 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 sob a forma de utilidades.

EXCLUSÕES LEGAIS DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Somente as exclusões arroladas exhaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, não integram o salário de contribuição.

AFERIÇÃO INDIRETA

Se, no exame da escrituração contábil e de qualquer outro documento da empresa, a fiscalização constatar que a contabilidade não registra o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço, do faturamento e do lucro, serão apuradas, por aferição indireta, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES - STOCK OPTIONS.

As verbas pagas a segurados obrigatórios da previdência social sob a forma de opções de compra de Stock Options, como retribuição ao trabalho prestado, possuem natureza remuneratória e integra mo salário de contribuição para o cálculo da contribuição devida à Seguridade Social, prevista no Art. 22, I, e § 1º, da Lei nº 8.212/91.

PAGAMENTO DE “PREMIO DE CONTRATAÇÃO”. INCIDÊNCIA.

O pagamento de premio de contratação a profissional, mesmo que de uma única vez, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário de contribuição previdenciário. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Decreto 3.048/99.

REMUNERAÇÃO INDIRETA. “HIRING BONUS”. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. INCIDÊNCIA.

O pagamento de “Hiring Bonus” ou bônus de contratação a profissional, mesmo que de uma única vez, destinado a atraí-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário de contribuição previdenciário. Artigo 28, inciso I, da Lei 8.212/91 e artigo 214, inciso I, do Regulamento da Previdência Social.

GRATIFICAÇÃO CONCEDIDA EM RAZÃO DA DISPONIBILIDADE/ PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS/ VINCULO EMPREGATÍCIO.

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de gratificação, por mera liberalidade, em razão do vínculo empregatício.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

TAXA SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício, sobre o qual também incidem os juros de mora à taxa Selic.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

SUJEITO PASSIVO. ERRO FORMAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O erro de natureza formal, relacionado ao nome do sujeito passivo indicado no Termo de Sujeição Passiva Solidária, não enseja a nulidade do referido Termo, sendo passível de correção.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DE COMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS Constatado pela autoridade fiscal que a conduta do sujeito passivo se constitui, em tese, crime, cabível a formalização de representação ao órgão competente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Recursos voluntários

Inconformados com esta decisão, os devedores apresentaram recursos de com idênticas alegações (fls. 2.815/2.842 e 2.944/3.069), onde inicialmente são mencionados os principais aspectos do lançamento e da marcha processual. Depois são tratados os pontos a seguir.

a) Responsabilidade solidária

A legislação ordinária que atribui responsabilidade a terceiros pelo cumprimento de obrigações tributárias não pode estar dissociado do que dispõe o art. 128 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, a responsabilidade solidária da Atlantic Iron não pode decorrer do simples fato de compor o mesmo grupo econômico da empresa autuada, esse vínculo somente poderia ser estabelecido caso restasse comprovado a realização conjunta dos fatos geradores que ensejaram a lavratura.

Apresenta precedentes do CARF e do Superior Tribunal de Justiça - STJ que firmam o entendimento de que inexistente responsabilidade entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, quando não reste demonstrado que as pessoas jurídicas praticaram conjuntamente a situação que configura o fato gerador.

b) Nulidade por erro na identificação do sujeito passivo

O lançamento padece de nulidade, haja vista que está maculado por vício insanável decorrente de erro na identificação da empresa incluída como devedora solidária.

A fiscalização vinculou como responsável solidária a empresa cuja razão social é 'ATLANTIC IRON BV', situada em Laan Van Kronenburg 8, 1183, As Amstelveen - Holanda. Contudo esse não é o nome empresarial, nem está correto o endereço da empresa que integra o mesmo grupo econômico que a autuada, como se pode ver do cartão do CNPJ, onde consta o registro da empresa denominada "ATLANTIC IRON S.A.R.L.".

Apresenta precedentes do CARF que nulificaram lançamentos em decorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

c) Inexistência de crime contra a Seguridade Social

A Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP é insubsistente, na medida em que não se comprovou a conduta dolosa do sujeito passivo, mas apenas que supostamente haveria ocorrido inadimplência quanto ao recolhimento dos valores lançados.

Sustenta que a conduta dos crimes tributários somente se configura quando o agente deseja produzir o resultado que se sabe penalmente punível ou assume o risco que o resultado contrário à lei venha a ocorrer, o que não é o caso dos autos.

Segundo o parágrafo único do Código Penal não há crime culposos se a lei assim não estipula. Nessa toada, não há previsão legal da sonegação fiscal culposa, não podendo as recorrentes serem punidas por esse delito, haja vista a nítida ausência de dolo.

A RFFP é inadmissível também pelo fato do crédito tributário ainda está sendo discutido na esfera administrativa, contrariando assim o que dispõe o art. 83 da Lei n.º 9.430/1996.

d) Inocorrência da hipótese de incidência das contribuições sociais

As verbas tributadas não representam em sua maioria grandezas que representam remuneração para o trabalhador não podendo sofrer incidência das contribuições sociais nos termos do art. 195 da Constituição Federal.

A concessão de opções de compras de ações de outra empresa, o pagamento de *hiring bonus* para alguns funcionários e a parcela adimplida a título de participação nos lucros, da forma como ocorreu, não podem ser objeto da tributação previdenciária.

A seguir faz considerações acerca do conceito de remuneração para fins de incidência do tributo envolvido no lançamento. Ali apresenta precedentes da Justiça do Trabalho que excluem do conceito de remuneração parcelas indenizatórias, tais como ressarcimento de despesas e concessão de moradia a trabalhadores que laboravam no canteiro de obras.

Afirma que não há como se considerar rendimento do trabalho, por lhe faltar o caráter contraprestativo, um bônus pago ao funcionário antes mesmo do início da prestação laboral e cuja finalidade é tornar mais atraente a proposta de trabalho.

Também as opções de compra de ações, por se tratarem de aquisição de instrumento patrimonial de outra companhia, não revelam qualquer caráter remuneratório e, assim, não podem se sujeitar a incidência de contribuições.

As situações tributadas não são alcançadas pelo art. 111 do CTN, posto que este é voltado para isenções/benefícios fiscais, quando o caso sob enfoque diz respeito à incorreta aplicação de regra de incidência, não cabendo a argumentação da DRJ de que as regras que tratam de isenção devem ser aplicadas restritivamente.

e) Pagamento baseado em ações - stock options (STO) - Levantamento

F1

As opções de compra de ações foram oferecidas em razão da relação existente entre os segurados contribuintes individuais e Ferrous Resource Limited, empresa estrangeira, que forneceu todos os planos de STO aqui tratados, devido a sua vinculação com os beneficiários. Assim o fisco e a DRJ se confundiram em inferir que tais concessões decorreram da vinculação dos segurados com a recorrente.

O fato de tais planos terem sido contabilizados pela Ferrous Resource do Brasil não é suficiente para alterar a realidade da verdadeira relação contratual existente, tampouco para atrair a incidência de contribuições sobre os valores envolvidos.

De outra banda, a autoridade lançadora afastou a natureza societária e mercantil das STO de maneira rasa e desconectada da realidade, exigindo características que não são encontradas em planos desta natureza.

Apresenta considerações doutrinárias no sentido de demonstrar que os planos de STO não se subsumem ao conceito legal de remuneração.

Repisa que as ações objeto da autuação foram concedidas por empresa estrangeira não diretamente vinculada à recorrente e em razão de vinculação entre os seus diretores e a companhia concedente. Portanto, descabido é o argumento de que as STO foram ofertadas devido à vinculação entre os beneficiários e a autuada.

Sustenta que as ações recaíram sobre empresa estrangeira de capital fechado, tendo a contabilização sido feita na recorrente por erro material, passível de retificação.

O fato dos beneficiários exercerem cargos na autuada não autoriza a conclusão adotada pela DRJ, posto que há documentos juntados aos autos (fls. 250/433) demonstrando que a concessão dos planos não se deu em razão desses cargos, mas da

vinculação dos diretores com a empresa sediada no exterior. Transcreve trechos da Ata do Comitê de Remuneração da Ferrous Resource Limited.

Representa argumentação falaciosa a tentativa de utilizar o mesmo documento que atesta que as opções foram concedidas em razão dos cargos exercidos no exterior para alegar que teriam sido oferecidos pelo trabalho realizado no Brasil, simplesmente porque este trabalho é também mencionado no referido documento.

Inclusive na impugnação a recorrente juntou o Doc 04 (fls. 1,928/1.934) que se trata do registro de Diretores e Conselheiros da empresa estrangeira, demonstrando claramente o exercício ali de algum cargo, motivo pelo qual foram beneficiados com as STO tratadas na autuação.

Defende também que não se pode lançar mão de regras contábeis para fazer surgir fatos geradores não previstos na legislação, conforme têm decidido os tribunais pátrios (menciona decisões).

Não bastasse o fato da recorrente nem sequer possuir relação com o suposto fato gerador, as STO concedidas aos contribuintes individuais não podem ser consideradas remuneração para fins de imposição de contribuições sociais. Não se pode fechar os olhos para a realidade inerente ao mercado de trabalho que usa métodos que não se confundem com contraprestação, mas representam técnicas de gestão do negócio, inclusive atraindo novos sócios de alta capacidade de compreensão e resolução de temas afetos à atividade, como é o caso dos trabalhadores considerados no Levantamento F1.

Não se pode confundir este tipo de incentivo patrimonial com relação trabalhista e remuneração, meramente pelo fato de ser ofertado na constância da relação de trabalho, sob pena de se deturpar o direito e a realidade que ele busca tutelar.

Uma leitura atenta do relatório fiscal revela que a razão maior para a tributação foi o fato da recorrente haver lançado as concessões das opções com despesas, todavia, o mero erro contábil não faz surgir o fato gerador.

Outra causa adotada para motivar o lançamento teria sido o estabelecimento de metas, o que daria uma feição contraprestativa às STO. Contudo as metas mencionadas referem-se a outros benefícios, que em nada se vinculam às opções.

Ressalta que as STO possuem como fundamento principal não a finalidade de recompensar financeiramente os beneficiários das ações e sim incluir esses no risco inerente da atividade econômica da empresa. É esse entendimento que tem prevalecido nos Tribunais Trabalhistas, conforme decisões colacionadas.

Também manifestam esse entendimento os julgados da Justiça Federal, os quais embora não tenham sedimentado essa tese caminham nesse sentido como se vê do julgado do TRF-3, do qual transcreve alguns trechos.

No caso dos autos, por envolver ações de S/A de Capital Fechado, se a sociedade não tiver com o diretor a *affectio societatis*, jamais este será admitido nos quadros sociais, por mais elevado que seja o valor que ele se dispuser a pagar por isso. Esse aspecto nas empresas com esse tipo de configuração societária somente demonstra que o valor pago para obter a opção é um fator de menor relevância na aferição da natureza mercantil do negócio e dos riscos a ele inerentes, não desaparecendo o caráter societário das STO nem mesmo quando as opções são oferecidas ao profissional sem nenhuma contrapartida deste.

A concessão de opções de compra de ações jamais pode ser considerada salário, posto que não se paga por um serviço prestado, mas se permite que a pessoa seja sócia, por outras razões e vontades das partes, que apenas e eventualmente surgiram de uma relação que se iniciou laboral.

Diferentemente do que defende o órgão recorrido, as STO não se enquadram em nenhuma das parcelas de natureza remuneratória estabelecidas nos arts. 457 e 458 da CLT.

Valendo-se das lições do Professor Marcos André Vinhas Catão, afirma que não há lei que disponha acerca da incidência de contribuições sociais sobre os valores decorrentes de planos de STO.

A Delegacia de Julgamento não conseguiu afastar os argumentos da recorrente, ao contrário, em todo o desenvolvimento do voto condutor do acórdão se verifica menções a características dos planos que reforça sua natureza mercantil.

Defende que não há acréscimo patrimonial para o beneficiário, mas apenas transformação no seu patrimônio, com uma parte do dinheiro sendo convertido em ações. Tanto é que somente há recolhimento de imposto de renda no momento em que as ações forem vendidas e houver ganho de capital.

Mesmo com alguns julgamentos contrários aos contribuintes, mas em razão da especificidade de alguns planos de STO, percebe-se uma tendência nos julgadores do CARF de entender que em geral esses planos não são remuneratórios. Cita decisões deste Tribunal.

Observe-se ainda que pelo fato das STO não serem consideradas remunerações, tais valores não foram deduzidos na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. Isso é mais um indicativo do desacerto do fisco em tributar tais parcelas.

Pede que, na remota hipótese de se considerar os planos de opções de ações como remuneração, considere-se que o valor adotado com base de cálculo foi indevidamente majorado. Primeiro porque não há justificativa legal para adoção da aferição indireta neste caso, depois porque o valor justo adotado na data do exercício da opção não é adequado para identificar o elemento quantitativo do tributo, visto que não representa uma realidade que reflete materialmente o suposto fato gerador.

Chama atenção que a menção à aferição indireta somente veio a surgir na decisão de primeira instância, não havendo no relatório qualquer referência à apuração indireta da base tributável.

Em adição menciona que o valor justo é uma ficção contabilmente aceita, portanto, não pode ser considerado para fins de incidência de contribuições previdenciárias, por não refletir uma grandeza econômica mensurada na realidade presente, mas uma mera estimativa.

Não pode uma norma contábil ou a prática comercial fixar diretrizes que impactem na apuração dos tributos, eis que estes somente incidem sobre bases reais, verificadas materialmente na realidade presente, atingindo signos presuntivos de riqueza eleitos como alvo da tributação.

Caso se entenda que lançamento deve prevalecer, que ao menos se use o valor patrimonial da ação para a fixação da base de cálculo.

f) Hiring Bonus - Levantamento D1

É equivocado o entendimento de que os valores pagos à Sra. Thaís Rego de Oliveira e ao Sr. Anderson Gonçalves Cândido, a título de bônus, componham a base de cálculo das contribuições previdenciárias, posto que são pagamentos eventuais e desvinculados da prestação de serviços dos empregados.

Na verdade referem-se a *Hiring Bonus*, ou Bônus de Contratação, pagos aos empregados com intuito de tornar a oferta de trabalho mais atrativa e vantajosa, sendo que repassados em parcela única e sem qualquer vinculação aos serviços prestados, não representando contraprestação alguma.

Pode-se dizer que é uma espécie de indenização pelo fato do novo empregado deixar o seu trabalho anterior, estável e conhecido, sem que pretendesse fazê-lo naquele momento, para se arriscar em um novo empreendimento laboral, sem garantia de que a mudança lhe será vantajosa. Assim, em absoluto podem estes pagamentos ser tratados como remuneração.

Apresenta excerto de artigo da lavra do ex-Conselheiro do CARF Nereu Ribeiro Domingues, que abonaria a sua tese de não incidência sobre esta parcela.

Afirma haver juntado na impugnação documentos para comprovar que as parcelas foram pagas de uma vez e antes do início da prestação de serviços pelos segurados.

Sustenta que o fato de constar no contrato referente ao bônus de contratação a eventual manutenção do profissional na empresa não descaracteriza a condição de parcela indenizatória, não devendo prevalecer a afirmação da DRJ de que o fato de se ter que cumprir prazo mínimo de permanência na empresa faz que tal verba tenha caráter remuneratório.

Traz à colação decisões do CARF que estariam alinhadas com o seu entendimento. Aduz que também a jurisprudência do TST reitera a natureza indenizatória da parcela discutida, desde que respeitados os parâmetros necessários, conforme decisão juntada.

g) Participação nos lucros ou resultados - Levantamentos B1, B2 e B3

A participação nos lucros ou resultados é um direito constitucionalmente desvinculado do salário, gozando, portanto, de imunidade frente à incidência de contribuições sociais. Assim, as regras atinentes a esse direito trabalhista devem ser interpretadas de forma sistemática e ampla em conjunto com as demais normas pertinentes, de forma a garantir o pleno alcance do objetivo de distribuir parte do lucro das empresas aos trabalhadores.

As razões que levaram a DRJ a desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros ou resultados foi a suposta extemporaneidade na formalização dos acordos, bem como a ausência de regras claras e objetivas regendo os pagamentos da verba.

Quanto à prévia assinatura do acordo, é bom que se diga que a única anterioridade exigida pela lei é que a formalização ocorra antes do efetivo pagamento da verba, sendo a nova exigência fiscal ofensiva à imunidade eleita.

A leitura do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000 permite concluir que de fato há a necessidade de negociação entre patrão e empregados, todavia, não há prazo fixando o

momento da assinatura do acordo, tampouco exigência de que as metas sejam fixadas no exercício anterior a sua apuração. O requisito legalmente previsto é que apenas a negociação seja anterior ao pagamento.

Esse inclusive é o entendimento consolidado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, o que vem sendo refletida pelas instâncias inferiores deste Tribunal Administrativo. Cita decisões.

Sustenta que os documentos juntados à defesa e sintetizados na planilha que apresenta, demonstram cabalmente que todos os pagamentos efetuados a título de PLR que constam do lançamento foram previstos em acordos formalizados antes da data do repasse da verba aos trabalhadores.

No que toca especificamente ao Levantamento "B1 - Participação nos Resultados Geral", verifica-se que a condição base para tal pagamento foi o alcance das metas globais, e, diferentemente do que concluiu o órgão *a quo*, tais critérios espelham sim um compromisso prévio com o alcance de metas de produtividade.

Os documentos apresentados durante o procedimento fiscal comprovam que as metas globais foram cumpridas, demonstrando o comprometimento dos diretores e empregados da recorrente com os objetivos estabelecidos.

Os próprios acordos reconhecem tal fato ao preverem que todos os pagamentos decorrem dos resultados alcançados no exercício, os quais se encontram explicitados no anexo que integra a avença.

Confundiram-se o fisco e a DRJ ao entenderem que o pagamento em valor prefixado (2 a 4 salários) encontrava-se desvinculado de qualquer meta. Não se pode negar que havia regras claras e objetivas a serem cumpridas.

O CARF tem entendido que é aceitável o pagamento de valor fixo a título de PLR, desde que haja vinculação a alguma meta ou resultado, o que se verificou na espécie. Apresenta decisão que entende ser aplicável ao caso sob julgamento.

Acerca do Levantamento "B2 - Key People", a recorrente pontuou em sua impugnação que o fisco não apresentou os motivos pelos quais considerou os valores como remuneração. A DRJ inovou ao sustentar que não teria havido a apresentação das avaliações individuais e a inexistência de metas/resultados pactuados previamente.

Ocorre que o órgão *a quo* não teceu qualquer comentário sobre os documentos juntados na defesa que demonstram que as metas foram aferidas individualmente. Faz ressalva a PLR de 2010, com pagamento em 2011, cujas avaliações não foram disponibilizadas por problemas no sistema de recuperação dos arquivos correspondentes.

Frisa que os pagamentos relativos ao Levantamento B3 foram adiantamentos datados de 20/12/2010 e pagamentos da verba PLR datados de 28/02/2011, o quais não ultrapassaram a dois pagamentos realizados no mesmo ano civil, tampouco desrespeitaram a periodicidade semestral. Não deve, portanto, prevalecer este lançamento.

Afirma que os valores pagos a título de PLR a Diretores Estatutários - Levantamentos C1 e E1 são legalmente possíveis, uma vez que tanto empregados como os

diretores são trabalhadores e a estes a Constituição se refere quando trata dos direitos sociais dentre os quais se inclui o de participar dos lucros ou resultados da empresa. Portanto, essa verba não é um direito que se limita aos empregados, mas estende-se a todo e qualquer trabalhador.

Cita precedente do CARF no sentido de admitir que o pagamento de PLR a Diretores Estatutários também seja abarcado pela imunidade regulamentada pela Lei n.º 10.101/2000.

Assim, por estarem contemplados em acordos que prevêem regras claras e objetivas, conforme fartamente demonstrado, não há que se tributar tais valores.

A exemplo do Levantamento E1, os valores incluídos no Levantamento C1 também se referem a PLR, embora tenham sido erroneamente registrados nas folhas de pagamento como "bônus". Esse pagamentos foram efetuados observando-se os critérios de avaliação mencionados no recurso e, dessa forma, foram repassados em conformidade com a lei específica.

De outra banda é entendimento majoritário no CARF que apenas as parcelas que excederam a periodicidade legal devem ser tributadas, não cabendo a desconsideração de todo o plano, cita decisões.

h) Da multa e dos juros aplicados

A multa aplicada é inconstitucional, posto que tem nítido caráter confiscatório, devendo ser reduzida.

A CSRF do CARF já decidiu pela impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme decisão colacionada.

Ao final, pediu:

- a) o afastamento da solidariedade imputada à empresa Atlantic Iron;
- b) a declaração de nulidade da lavratura em razão da incorreta identificação do devedor solidário;
- c) cancelamento da RFFP;
- d) no mérito, que seja declarada a improcedência do AI;
- e) a exclusão da multa ou, alternativamente, a não incidência de juros sobre esta.

Contrarrazões

A PFN apresentou as contrarrazões de fls. 3.094/3.135, onde, após a síntese dos fatos, passa a rebater cada ponto do recurso voluntário.

Inicialmente tentando justificar a procedência da responsabilidade solidária atribuída a empresa Atlantic Iron, tomando com base a doutrina, o CTN e a Lei n.º 8.212/1991 e a jurisprudência do CARF.

Afirmou-se ainda que o erro na qualificação formal do devedor solidário não é causa de nulidade do AI, posto que ocorreu em elemento sanável, qual seja a indicação da antiga razão social da empresa.

Após considerações sobre a natureza jurídica das STO, defende sua feição remuneratória, afirma que não consta dos autos um plano de outorga de opção de compra de ações, mas apenas atas de reunião do Comitê de Remuneração, atas de Assembleias de Conselheiros aprovando as recomendações do Comitê e contratos de outorga de opção de compra de ações firmados com os beneficiários.

Todavia, sugere que essa omissão não afetaria a apreciação do caráter remuneratório das STO outorgadas no presente caso e faz uma análise da documentação constante nos autos para concluir que, pelo fato das outorgas serem feitas como um adicional à remuneração, de dependerem do cumprimento de determinadas metas, de serem concedidas a apenas uns poucos executivos, confirmando o caráter discricionário e retributivo, além de terem caráter personalíssimo, os ganhos advindos desses contratos devem ser tratados como remuneração.

Menciona a ainda o valor ínfimo fixado para o exercício, o que retira a onerosidade do contrato e afirma que as STO enquadram-se no conceito de remuneração, nos termos do inciso III do art. 22 da Lei n.º 8.212/1991.

Sustenta que a possibilidade de resgates anuais por períodos que se estendam por vários exercícios denota a existência de habitualidade. Conclui que as outorgas nada mais são do que retribuição pelo econômica em decorrência do trabalho prestado, devendo sofrer os efeitos previstos na legislação tributária.

Defende que os julgados apresentados não se prestam para fundamentar a pretensão das recorrentes, posto que foram adotadas no âmbito de relações empregatícias, diferindo do caso trazido a julgamento, que se refere a contribuintes individuais.

Apresenta diversas decisões do CARF que atestam o caráter remuneratório das STO.

Quanto aos bônus de contratação, defende que deve sofrer a incidência das contribuições, posto que se trata de pagamento ofertado ao trabalhador como retribuição a um serviço que será prestado *a posteriori*, posto que o empregado somente recebe esta verba para futuramente prestar serviço, logicamente mantendo a relação de emprego.

Cita precedente da CSRF para justificar a sua defesa da procedência deste ponto do lançamento. Afirma que os mais recentes julgados do TST caminham neste sentido.

Garante que a PLR foi paga sem a observância das normas legais aplicáveis, devendo ser tributada, posto que a norma constitucional que garante este direito ao trabalhador é regra de eficácia limitada, devendo as empresas obediência à legislação infraconstitucional.

Sustenta que a celebração do acordo de PLR após iniciado o período em que as metas e critérios deverão ser implementados demonstra que a distribuição de resultados não está verdadeiramente atrelada a qualquer critério, circunstância que descaracteriza o obrigatório caráter condicional da PLR - art. 2º, §1º da Lei n.º 10.101/2000.

Afirma que a verba paga em valores fixos não é PLR, mas salário. Se a única condição imposta ao empregado é a sua permanência na empresa, não há que se falar em participação nos lucros ou resultados nos termos da Lei n.º 10.101/2000, haja vista que inexistiram metas a serem alcançadas.

Defende que os diretores de sociedade anônima não são empregados, por esse motivo as parcelas que lhes forem pagas a título de PLR não goza da imunidade, posto que este benefício é dirigido apenas aos pagamentos feitos a empregados.

Por outro lado, ressalta que os requisitos exigidos pela Lei das S/A para que haja a sobredita distribuição de lucros não foram comprovados pelos recorrentes, o que leva à convicção de que se trata de remunerações pagas a diretor não empregado a título de pró-labore e que devem, dessa feita, sofrer a incidência tributária.

Advoga que não cabe ao órgão de julgamento administrativo afastar a aplicação da multa em razão do suposto caráter confiscatório e que é cabível a imposição de juros sobre a multa de ofício, conforme diversos precedentes administrativos e judiciais que cita.

Ao final, pugna pela manutenção do aresto recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

A ciência da autuada, mediante a disponibilização da intimação em sua caixa postal eletrônica, deu-se em 17/10/2014 (fl. 2.813), tendo o recurso sido apresentado em 04/11/2014 (fl. 2.815). Reconhece-se assim sua tempestividade, além do requisito de legitimidade. Devemos conhecê-lo.

A devedora solidária também apresentou recurso tempestivo, haja vista que foi intimado da decisão *a quo* em 13/10/2014 (fl. 2.811), com protocolização da peça recursal em 11/11/2014 (fl. 2.944).

Assim, ambos os recursos merecem conhecimento.

Responsabilidade solidária

Para vincular a empresa Atlantic Iron ao crédito lançado na qualidade de devedora solidária, o fisco lançou mão da regra insculpida no inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, segundo a qual são responsáveis pelo cumprimento das obrigações relativas às contribuições previdenciárias as empresas integrantes de grupo econômico.

Para justificar a existência de grupo econômico entre a autuada e a Atlantic Iron, o fisco demonstrou que esta detém o controle acionário daquela, fato que não foi contestado pelas recorrentes, que admitem explicitamente integrarem grupo econômico.

Nos termos do art. 124 do CTN, a solidariedade pode decorrer de interesse comum das pessoas na situação que constitua o fato gerador (inciso I) ou de disposição legal (inciso II).

Na espécie, a solidariedade imputada prescinde da demonstração de interesse comum, pois ela está fundamentada no inciso II do art. 124 do CTN, uma vez que há uma norma determinado a responsabilidade solidária entre as empresas integrantes de grupo econômico, qual seja, o inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991, *verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

(...)

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

(...)

Vê-se que a regra legal é enfática ao prescrever que, em se comprovando a existência de grupo econômico, seja de fato ou de direito, é automático o vínculo de solidariedade pelo cumprimento das obrigações para com a Seguridade Social, entre as empresas que o integrem.

Constatando-se a ocorrência desse pressuposto legal, ou seja, a existência de grupo econômico a vinculação por solidariedade é automática nos termos do inciso II do art. 124 do CTN c/c inciso IX do art. 30 da Lei n.º 8.212/1991.

Nulidade - erro na citação da razão social da devedora solidária

As recorrentes alegaram que o lançamento deveria ser nulificado, posto que no Termo de Sujeição Passiva houve erro na identificação da devedora solidária, cujo nome lançado foi "ATLANTIC IRON BV", contudo esse não é o nome empresarial, nem está correto o endereço da empresa que integra o mesmo grupo econômico que a autuada, como se pode ver do cartão do CNPJ, onde consta o registro da empresa denominada "ATLANTIC IRON S.AR.L."

Para a DRJ, o erro é de cunho formal, até porque o número do CNPJ está correto, portanto, o sujeito passivo foi corretamente vinculado ao crédito tributário, não havendo razão para decretar a nulidade do crédito.

De fato, não posso deixar de dar razão ao órgão recorrido. É que o equívoco situou-se no nome empresarial, tendo o fisco utilizado a antiga denominação da empresa, o que não é causa de nulidade haja vista que não houve qualquer prejuízo à defesa dos sujeitos passivos.

A nulidade do lançamento, por ser ato extremo, só deve ser declarada quando presente prejuízo insuperável para o sujeito passivo, sobretudo quando o vício do ato lhe impede o exercício da ampla defesa e do contraditório, ou quando lesar o interesse público, conforme se extrai do art. 55 da Lei 9.784/99, *contrario sensu*:

"Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração."

Também o Decreto n.º 70.235/1972, que rege o processo administrativo fiscal no âmbito da União preceitua que a nulidade somente deve decretada nos casos de preterição ao direito de defesa do sujeito passivo ou quando o ato for praticado por servidor incompetente.

As demais situações podem ser saneadas e, nos casos em que não se identifica prejuízo, sequer há a previsão de correção do erro, como se pode ver das normas abaixo:

"Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio."

Na hipótese, o erro em questão não causou nenhum tipo de prejuízo ao responsável solidário, pois no Termo de Sujeição passiva constou, corretamente, o número do CNPJ da empresa, que tomou conhecimento do lançamento e pôde apresentar defesa no bojo do procedimento fiscal.

Assim, tendo em vista que não se pode falar em verdadeiro erro na identificação do sujeito passivo, mas em mero equívoco na sua qualificação formal, deve ser rejeitada a presente preliminar.

Representação para fins penais

A representação fiscal para fins penais teria sido indevidamente lavrada por dois motivos, argumentam as recorrentes. Primeiro não há o que se falar em crime de sonegação sem que se comprove a existência da conduta dolosa e, depois, a RFFP somente poderia ter sido lavrada após o trânsito em julgado do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 83 da Lei n.º 9.430/1996.

Malgrado esse esforço argumentativo, é matéria que não cabe a esse colegiado se pronunciar, nos termos da Súmula CARF n. 28:

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

Multa confiscatória

Arguiu a recorrente que a multa teria sido aplicada em desrespeito ao princípio da razoabilidade, mostrando-se excessiva e atentatória a sua capacidade contributiva.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que, uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no *quantum* previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da falta de recolhimento do tributo, aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no AI e seus anexos.

O pedido de redução da penalidade não merece sucesso, porto que caso se afastasse a multa em razão do atropelo a princípios constitucionais, estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade da norma tributária. Isto não é possível nesta instância de julgamento.

Salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de caráter confiscatório da multa imposta, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar a autuação.

Juros sobre multa de ofício

Passamos a apreciar a irrisignação da recorrente quanto à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Essa discussão já foi travada na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Onde tem prevalecido o entendimento pela possibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício, como se vê da ementa do Acórdão n.º 9202-003.150, de 27/03/2014:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007 JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Precedentes 2a Turma da CSRF.

Recurso especial provido.

Peço vênia para transcrever, por sua clareza e por espelhar com exatidão meu pensamento sobre o assunto, excerto do voto condutor do acórdão citado, da lavra do ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire. Desde já, adoto seus fundamentos também aqui como razões de decidir (grifo consta do original).

" Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confirma-se in verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de

mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." *(grifei)*

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa."

Esse entendimento também tem sido adotado pelo Egrégio STJ, como se pode ver da ementa do Acórdão exarado no bojo do REsp n.º 1146859 / SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO:

" TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido."

(Segunda Turma, Relatora Min. Eliana Calmon, DJe 11/05/2010)

Pelas razões apresentadas, nego provimento, também quanto a esta matéria, aos recursos voluntários interpostos.

Bônus de contratação

Antes de iniciar a apreciação das razões recursais, cabe mencionar que foram utilizadas as remunerações de três segurados neste item de apuração, o Levantamento D1, como se pode ver do Anexo III, fls. 109 e 110.

Os recursos, todavia, não questionam acerca da incidência tributária sobre os valores pagos ao segurado Rinaldo Bastos Vieira Filho, contestando somente a inclusão no salário-de-contribuição dos bônus concedidos a Thais Rêgo e a Anderson Gonçalves.

Alegam os recorrentes que tais parcelas têm natureza de indenização, pelo fato de serem pagas como compensação para o profissional romper o contrato com o antigo empregador e passar a atuar nos quadros da empresa que concede a vantagem pecuniária.

Em adição a isto afirma que tais parcelas são pagas eventualmente e por esse motivo são alcançadas pela regra isentiva que exclui do salário-de-contribuição os ganhos eventuais.

Para justificar o lançamento, o fisco juntou contrato firmado com a segurada Thaís Rêgo (teor similar ao firmado com Anderson Gonçalves), fls. 252/254, do qual vale a pena transcrever o que se segue:

"(...)CLÁUSULA PRIMEIRA – DAS OBRIGAÇÕES DAS PARTES 1.1 A FERROUS, a título indenizatório, transfere para o domínio jurídico de THAÍS REGO DE OLIVEIRA, a quantia de R\$ 60.000,00 (Sessenta mil reais).

(...)

1.3 THAIS RÊGO DE OLIVEIRA obriga-se a manter (obrigação de fazer) contrato de emprego com a Ferrous pelo prazo de 02 (DOIS) anos, possuindo esta obrigação termo inicial em 02/05/2011 e termo final em 01/05/2013.

CLÁUSULA SEGUNDA – DA CONDIÇÃO RESOLUTIVA E CLÁUSULA PENAL

2.1 Havendo o cumprimento obrigacional do prazo acordado no item 1.3 por THAIS REGO DE OLIVEIRA, o presente instrumento obrigacional extinguir-se-á de pleno direito, havendo quitação ampla, geral e irrestrita entre as partes.

2.2 Na hipótese de cumprimento obrigacional parcial do item 1.3 por THAIS REGO DE OLIVEIRA, esta indenizará a FERROUS conforme quadro abaixo:

CUMPRIMENTO OBRIGACIONAL (TEMPO) X INDENIZAÇÃO

TEMPO	INDENIZAÇÃO
0-06 MESES	INTEGRAL*
06-12 MESES	70% DO VALOR TRANSFERIDO
12 MESES - 18 MESES	50% DO VALOR TRANSFERIDO
18 MESES - 24 MESES	30% DO VALOR TRANSFERIDO

Percebe-se dos termos da avença que o empregado para fazer jus ao valor integral do bônus tem a obrigação de se manter prestando serviço pelo tempo mínimo fixado no contrato, sob pena de ter que indenizar o empregador, conforme tabela acima reproduzida.

Na minha visão, para esse caso específico o bônus de contratação assemelha-se a um adiantamento de remuneração, o qual vai se incorporando ao salário do segurado ao longo do seu tempo de prestação de serviço.

Analisemos o que dispõe o inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, que trata da base de cálculo da contribuição incidente sobre a remuneração do empregado:

"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;

(...)

De se concluir que esse tipo de pagamento, independente da nomenclatura utilizada, subsume-se ao conceito de salário-de-contribuição acima reproduzido, posto que é um rendimento pago como forma de atrair o empregado e que, malgrado seja disponibilizada ao beneficiário em parcela única, há a necessidade da prestação de serviço para que o valor incorpore-se totalmente ao seu patrimônio, posto que, caso não cumpra o prazo de permanência mínima na empresa estabelecido contratualmente, terá que devolver total ou parcialmente o valor transferido.

Não há dúvida de que a configuração fática revela não uma verba de natureza indenizatória, mas um pagamento que é efetuado como antecipação salarial pelo tempo que o segurado deve permanecer vinculado à empresa, o que revela sua feição nitidamente remuneratória.

Ora, o fato de ficar claro no acordo do pagamento do *hiring bonus* que tais valores são um adiantamento pelo período futuro em que o empregado deverá ficar vinculado à empresa, já demonstra forte indício de que existe uma vinculação do seu pagamento à contraprestação pelo serviço. No presente caso vê-se sem dúvida uma remuneração antecipada.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu art. 457, prescreve que compõe o salário toda contraprestação pelo trabalho do empregado. Tal premissa nos leva a indagar a que título o bônus de contratação é pago. A contratante paga um bônus de contratação (no caso denominado *hiring bônus*) para atrair e manter por um período em seus quadros um profissional reconhecidamente competente no seu ramo.

Pretende dispor do trabalho do profissional por um tempo e compromete-se a pagar uma quantia adicional em relação ao salário contratado. Portanto, de um lado temos a empresa oferecendo uma quantia ao trabalhador e de outro temos o empregado que deverá ficar vinculado à nova contratante por um período. Dessa configuração emerge a natureza contraprestacional do bônus.

Esse entendimento tem sido também adotado nas cortes trabalhistas, onde se entende que os pagamentos em questão se assemelham as luvas do atleta profissional, que não têm natureza de indenização, mas de pagamento vinculado à performance do trabalhador no cumprimento do seu contrato de trabalho. Vale a pena trazer à colação as seguintes decisões do TST:

"INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE - EMPRÉSTIMO-.

LUVAS .NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às luvas do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso da Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista conhecido e provido, no particular. (TST-RR-56741-

38.2003.5.04.0028, 4ª Turma, Rel. Min. Maria de Assis Calsing, DEJT 01.4.2011)"

" RECURSO DE REVISTA. INTEGRAÇÃO DOS VALORES PAGOS A TÍTULO DE -LUVAS-. NATUREZA SALARIAL. Evidenciada a figura equiparada às -luvas- do atleta profissional, paga pelo empregador com o objetivo de tornar mais atraente o ingresso do Reclamante em seu quadro funcional, é de se concluir que as parcelas concedidas ostentam nítida natureza salarial, razão pela qual devem integrar o salário para todos os efeitos legais. Nesse sentido, precedentes desta Corte. Recurso de Revista não conhecido. (RR - 152600-58.2009.5.15.0095, 4ª Turma, Relatora Ministra Maria de Assis Calsing, DJ de 19.04.2013)"

" RECURSO DE REVISTA. DIFERENÇAS SALARIAIS. ABONO PAGO NO MOMENTO DA CONTRATAÇÃO. "LUVAS". NATUREZA JURÍDICA. O valor pago a título de empréstimo, formalizado por meio de contrato de mútuo, com a finalidade de tornar mais atrativa a contratação de empregado bancário, equipara-se às luvas pagas aos atletas profissionais, razão por que tem nítida natureza salarial e, não obstante o pagamento ter ocorrido uma única vez, a parcela deve integrar a remuneração da autora para todos os efeitos. Recurso de revista conhecido e provido (PROCESSO Nº TST-RR-1336- 98.2012.5.03.0005, 6ª Turma, Relator Ministro Aloysio Correia da Veiga, DJ de 16.04.2014)"

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

A eventualidade, como elemento caracterizador da isenção prevista no dispositivo citado, significa que as vantagens para o segurado decorram de importâncias recebidas a títulos de ganhos eventuais, digam respeito à ocorrência de caso fortuito.

Como se pode ver da pesquisa efetuada no Dicionário Michaelis:

Eventual 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Não encontro qualquer traço de eventualidade no pagamento de bônus de contratação, haja vista que estes decorrem de contrato firmado entre empresa e empregado para manutenção do trabalhador a serviço do empregador por um tempo previamente ajustado.

Participação nos lucros ou resultados

Argumentam as recorrentes que, por se tratar de imunidade, a interpretação das normas que regem a participação nos lucros e resultados de ser teleológica de modo que se dê máxima efetividade ao desejo do legislador constitucional de proporcionar esse benefício aos trabalhadores.

Não posso deixar de lhe dar razão, todavia, há de se ter em conta que a regra constitucional atinente a PLR é norma de eficácia limitada e a exclusão da verba da base de cálculo das contribuições depende da conformidade dos pagamentos com a lei específica que rege a matéria.

O art. 7.º, inciso IX, da Carta Magna dispõe:

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

(...)

XI participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; (...)"

Acerca da autoaplicabilidade desde comando, o STF pronunciou-se em julgamento com repercussão geral reconhecida no RE n.º 596.441/RS, com trânsito em julgado em 23/02/2015, ganhou a seguinte ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários– depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento."

Como se vê a Corte Constitucional assentou o entendimento de que para que não haja a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR deve ser respeitada a regulamentação trazida pela MP n.º 794/1994, posteriormente convertida na Lei n.º 10.101/2000.

O fisco apontou desconformidades entre os pagamentos feitos pela autuada e a norma de regência, e é desses pontos que cuidaremos no itens seguintes.

Participação nos lucros ou resultados paga a empregados - Levantamentos B1, B2 e B3

a) ausência de acordo prévio

O fisco apontou como desconformidade no pagamento da PLR a inexistência de acordo prévio ao período aquisitivo do benefício. Menciona que os acordos relativos aos pagamentos efetuados em 2010 e 2011 somente foram formalizados após o encerramento do período base.

Esta desconformidade apresentada pelo fisco não foi contestada nos recursos, onde as devedoras reconhecem que a formalização dos acordos ocorreu somente após o término do período de aferição do direito ao recebimento da verba. Todavia, para as recorrentes não há na lei específica exigência de que o acordo seja assinado previamente ao período aquisitivo ao direito, a obrigatoriedade seria de que a formalização dos programas de PLR ocorresse antes do pagamento da verba.

Para mim as recorrentes não têm razão.

Acerca do momento da formalização do acordo, há, grosso modo, três posicionamentos existentes no CARF. Há os que defendem que a lei somente resta cumprida, quando o acordo é formalizado antes do início do período aquisitivo ao direito (ver Acórdão n.º 2401-000.276). Para esses, se a Lei n.º 10.101/2000 tem por fundamento a integração capital-trabalho visando ao comprometimento dos trabalhadores com os objetivos da empresa, de forma a promover incremento da produtividade, não é admissível que as metas e requisitos para aferição do direito ao benefício venham a ser conhecidas no decorrer do período aquisitivo, uma vez que os trabalhadores não os conhecendo, ficariam impossibilitados de avaliar se suas performances individuais e a corporativa lhes dariam direito ao recebimento da PLR, por conseguinte, não se sentiriam estimulados a incrementar o desempenho.

No lado oposto, situam-se os defensores de que a lei não traz qualquer disposição acerca do prazo em que as negociações devam estar concluídas, por isso não há vedação para que se negocie a participação nos lucros ou resultados mesmo após a sua mensuração, todavia, desde que a formalização do acordo preceda ao pagamento (Ver Acórdão n.º 2402-000.508).

Uma terceira corrente visa a conciliar esse dois posicionamentos. Adotando como fundamento o princípio da razoabilidade, os seus seguidores defendem que no máximo a negociação teria que estar concluída até o final do primeiro semestre do período aquisitivo e, caso a empresa comprovasse que as negociações estavam em curso e que os trabalhadores já tinham conhecimento das metas, o prazo final para negociação seria o último dia do penúltimo trimestre do período aquisitivo (ver Acórdão n.º 2301-003.245).

Enxergo plausibilidade nas três teses, todavia, vou continuar filiado à corrente que entende pela necessidade de existência de acordo prévio ao período aquisitivo, justificando meu posicionamento nas considerações abaixo.

Dentre os direitos dos trabalhadores, a Constituição Federal, inciso XI do art. 7.º, garante à participação nos lucros ou resultados da empresa, a qual é desvinculada da remuneração, nos termos da lei.

Essa norma constitucional de eficácia limitada, foi regulamentada pela MP n.º 794/1994, que após sucessivas reedições, foi convertida na Lei n.º 10.101/2000, sobre a qual vou agora me debruçar para encontrar o fundamento para conclusão de que as regras que presidem o processo de pagamento da PLR devem ser fixadas previamente ao período aquisitivo do direito.

Tendo recebido a autorização da Lei Maior para regulamentar o instituto, o legislador preocupou-se em proteger principalmente três bens jurídicos, a saber: i) a integração entre capital e trabalho, mediante o estabelecimento de um mecanismo que incentive a negociação e que estimule os trabalhadores a aumentarem a produtividade; ii) o incentivo aos empregadores, mediante a concessão de benefícios fiscais, a exemplo da exclusão da parcela do campo salarial, para inibir a incidência de encargos sociais e iii) o resguardo da posição do fisco, de modo a se evitar que fraudes ao instituto viessem a atingir, principalmente o financiamento da Seguridade Social.

Tendo em vista estas três prioridades estabelecidas na Lei da PLR, toda interpretação desse diploma legal deverá sopesar as implicações sobre cada um desses aspectos, de modo que se consiga a harmonização dos três valores, sem, todavia, tolher a intenção do legislador constitucional de conferir aos trabalhadores parte do lucro decorrente do seu esforço.

Pois bem, a luz dessa diretriz interpretativa, passo agora a apreciar a questão do momento em que deve ser formalizada norma a ser utilizada como baliza para o pagamento da verba.

Observe-se que, a depender do marco que se adote como obrigatório para a formalização dos acordos, pode-se apequenar ou dar um relevo desproporcional a cada um dos aspectos acima mencionados. Caso se adote o entendimento daqueles que defendem que o fechamento das negociações possa ser feito até momentos antes do pagamento da parcela, prejudica-se a integração capital trabalho e se compromete o desejado aumento da produtividade, posto que durante o período aquisitivo os trabalhadores não seriam estimulados a incrementá-la por não terem conhecimento das metas a serem ultrapassadas ou requisitos a serem cumpridos para a obtenção do tão almejado prêmio.

Por outro lado, o patrão, muitas das vezes pressionado pelos trabalhadores para concessão de ganhos salariais, poderia ser tentado a instituir, durante o período aquisitivo da PLR, metas irreais de modo que o seu pagamento fosse efetuado como forma de atendimento às reivindicações salariais dos empregados e não como resultado de um processo negociado para melhorar o desempenho empresarial.

Esse procedimento desnatura a essência do instituto e se revela danoso ao substituir salário por prêmio, prejudicando os trabalhadores no cômputo das suas verbas trabalhistas (férias, décimo terceiros, FGTS, etc), além de claramente desfalcas os cofres da Seguridade Social, com a exclusão das parcelas da base de cálculo das contribuições. É prática que abre margem para manobras que apenas beneficiariam o mau contribuinte.

Certamente muitos se levantarão contra esse raciocínio, argumentando que não há na norma um prazo estipulado para formalização do acordo e que a adoção da exigência de que a assinatura do acordo seja prévia ao período aquisitivo decorreria de mero subjetivismo do intérprete, que acarretaria em prejuízo principalmente para os trabalhadores, que deixariam de receber essa benesse de cunho constitucional.

Não vejo por essa lente, na verdade estamos diante de uma lacuna legal, a qual deve ser integrada, no meu entendimento, mediante a interpretação sistemática que leve ao menor prejuízo à relação capital trabalho, aos trabalhadores, ao empregador e à Fazenda Pública. Veja-se que a inexistência de metas prévias equivale a ausência dos parâmetros que nortearão a aferição do direito ao benefício trabalhista, os quais são claramente exigidos no § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

É curioso que, mesmo os que defendem que o acordo pode ser formalizado após o encerramento do período aquisitivo do direito, acabam por firmar como data limite o pagamento da verba, o que de certa forma coloca um requisito que não consta da norma, posto que, conforme ponderei acima, a norma é omissa quanto a esse aspecto. Assim, também nesse caso o intérprete acaba por fixar um marco que, no entender daqueles que defendem essa tese, vem a se configurar em um subjetivismo. Tal fato revela uma grande contradição para essa solução exegética.

Muito mais problemática para mim, no entanto, é a fixação de um momento dentro do período aquisitivo que seria aceitável para delimitar a data limite para formalização do acordo. Nesse caso, aí se sim, com o perdão dos que defendem esse raciocínio, entra-se no total subjetivismo, posto que o critério passa a ser unicamente a cabeça do aplicador da lei. Eu posso achar que três meses é um prazo razoável para fechar a negociação, outros ao revés, atendo-se as peculiaridades do caso concreto, tomarão seis meses como período razoável e alguns poderão entender que, para situações limite, um ano ainda é pouco.

Temendo ser um pouco repetitivo, volto a enfatizar que a apreciação dessa questão não deve apenas se ater ao direito imediato do empregado de receber a PLR, mas também ao seu direito de não ter verbas salariais transmudadas em participação nos lucros, bem como o direito do fisco de evitar que as práticas nocivas ao erário e, por fim, o direito da sociedade brasileira de obter melhorias nas relações entre capital e trabalho, com consequente aumento geral da produtividade.

Ouso ainda discordar daqueles que têm defendido a tese de que se já era do conhecimento dos trabalhadores os termos a serem apostos no acordo, deve ser dado um tratamento diferenciado a essa situação. Esse entendimento não se coaduna com a norma de regência, por um simples motivo: a lei privilegia a negociação coletiva, seja com ente sindical ou em comissão específica. Nestas negociações, acredito que deva ser assim, são colocadas as propostas das partes e estas buscam chegar a um acordo, que, via de regra, resulta em um meio termo entre as proposições colocadas na mesa. Todavia, nada impede que até a formalização do ajuste uma das partes resolva retirar sua proposta e as negociações retroajam.

Assim, pelo fato de não haver previsão legal para que as cláusulas costumeiramente acordadas em processos anteriores venham a ser incorporadas ao novo acordo, não há espaço interpretativo para que se flexibilize a necessidade de acordo prévio em razão do suposto conhecimento dos empregados acerca das regras a serem inseridas nos acordos para pagamento da PLR.

Feitas essas considerações, concluo que os acordos de PLR não atendem ao requisito de formalização prévia ao período de aquisição do direito e, portanto, a incidência de contribuições sobre parcelas pagas a esse título é procedente

Como poderei ser vencido neste entendimento, passo a apreciar a outra desconformidade apontadas pelo fisco.

b) inexistência de regras claras

O parágrafo 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000 dispõe que o direito à participação nos lucros deve vir estabelecido em regras claras e objetivas no acordo que preside o pagamento da verba, que deve também apresentar os mecanismos de aferição dos resultados a serem alcançados para que o trabalhador venha a receber o benefício. Ali o legislador não estabeleceu quais parâmetros devem obrigatoriamente ser avaliados, mas exemplificou determinadas metas que poderiam ser incluídas neste tipo de acordo. Vale a pena transcrever o dispositivo:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013);

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

Nesse sentido, não há como se admitir que esteja em conformidade com a lei um programa de PLR que deixe de apresentar algum parâmetro de cuja aferição nasça o direito ao recebimento da PLR. A intenção do legislador é que da negociação entre patrões e empregados resulte um acordo em que se estabeleçam as regras para pagamento da verba, dentre as quais não pode prescindir da fixação de metas/resultados.

Apreciemos então o acordo firmado entre a autuada e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Belo Horizonte e Região para o ano base de 2009. Interessa-nos a Cláusula Terceira, onde se define os critérios para pagamento da verba:

CLÁUSULA TERCEIRA – DO VALOR DA PARTICIPAÇÃO

Em virtude dos resultados alcançados em 2009, o valor da participação nos resultados para o período de apuração compreendido entre 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009 será estabelecido com base no salário nominal do empregado em março de 2010, excluídas as gratificações e adicionais de qualquer natureza, inclusive horas extras, tendo em vista os seguintes critérios:

I – Empregados com vínculo empregatício em 01/01/2010:

- a) Para os empregados enquadrados na tabela de cargos e salários até o nível 16 (dezesesseis), inclusive, serão pagos 2 (dois) salários nominais;
- b) Para os empregados enquadrados entre os níveis 17 a 20, inclusive, da referida tabela, serão pagos 3 (três) salários nominais.

II – Empregados desligados no ano de 2009:

- a) Para os empregados desligados no ano de 2009, enquadrados na tabela de cargos e salários até o nível 20 (vinte), inclusive, será pago 1 (um) salário nominal. ✓

1.

Verifica-se que para os trabalhadores incluídos no levantamento B1 (PLR geral) inexistiu qualquer meta a ser atingida, mencionando-se ali apenas que os resultados foram alcançados e que o pagamento será em valor fixo conforme a faixa salarial dos empregados.

Chame-se atenção que a própria empresa apresentou planilha à fiscalização, na qual fica evidenciado que o único critério adotado foi o previsto na Cláusula Terceira do acordo, ou seja, pagamento baseado tão somente no seu quadro de salários.

As recorrentes afirmam que havia uma meta global a ser atingida, a qual deu direito ao pagamento da PLR, todavia, não demonstrou onde esta teria sido mencionada no acordo, o que demonstra que se houve não foi objeto de negociação, portanto, em atropelo às normas previstas na Lei n.º 10.101/2000.

Quanto ao levantamento B2, que engloba os segurados empregados abrangidos pelo Programa Especial de Participação nos Resultados - Diretores/Gerentes e Assemelhados, observa-se que há menção no acordo geral a esses segurados como se vê da Cláusula Quinta do Acordo:

CLÁUSULA QUINTA – DA PARTICIPAÇÃO DOS DIRETORES, SUPERINTENDENTES, GERENTES E ASSEMELHADOS

Integra o presente acordo o Programa Especial de Participação nos Resultados dos Diretores, Gerentes e Assemelhados, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência, conforme programa de avaliação de desempenho individual.

Parágrafo único. O pagamento da participação nos resultados aos diretores, superintendentes, gerentes e assemelhados será efetuado, quando devido, nos termos da Cláusula Quarta.

Ocorre que estas metas não constaram de nenhum anexo ao acordo, o que demonstra a inocorrência de negociação. O documento em que consta as supostas metas são telas de uma apresentação elaborada no aplicativo Power Point, que se encontram juntadas as fls. 2.323/2.345, onde sequer há a data em que foram elaboradas.

Frise-se também que a fiscalização solicitou a apresentação de documentos que comprovassem a aferição dos resultados globais e individuais que teriam dado ensejo ao pagamento da verba, todavia, limitou-se a apresentar declaração de que a programa de PLR especial foi integrado ao programa de PLR geral (Cláusula Quinta) e declaração do sindicato dando conta de que o programa de PLR negociado foi arquivado na entidade sindical.

Entendo, portanto, que as recorrentes não conseguiram demonstrar que houve a negociação das metas para os integrantes do plano de PLR especial.

Quanto ao levantamento B3 (Key People) as recorrentes tentam afastar a imposição fiscal sob a alegação de que as parcelas pagas como adiantamento não desobedeceram à lei quanto à periodicidade. Ocorre que esse argumento é inócuo, haja vista que o fisco não adotou como fundamento para nenhum dos levantamentos a quebra da periodicidade legal.

Assim as parcelas de PLR pagas a empregados, por não atenderem as prescrições da lei específica, devem ser tributadas nos termos da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Participação nos lucros ou resultados paga a diretores não empregados - Levantamentos C1 e E1

Andou bem o fisco quando incluiu na base de cálculo do lançamento as quantias repassadas aos administradores não empregados a título de participação nos lucros.

Tenho me manifestado reiteradas vezes aqui neste colegiado que a exclusão da participação nos lucros recebida por diretores não empregados da base de cálculo das contribuições sociais não encontra amparo constitucional, tampouco legal.

Para mim, a tributação para a Seguridade Social alcança os pagamentos de PLR aos administradores (diretores não empregados), enquadrados no Regime Geral de Previdência Social - RGPS na condição de contribuintes individuais.

Vale ressaltar que essa discussão em nosso Tribunal Administrativo encontra decisões nos dois sentidos. Uns entendem que a exclusão dessa parcela do salário-de-contribuição tem guarida no que dispõe a Lei das S/A (Lei n.º 6.404/76). Há os que, de modo diverso, afirmam que a única lei a regular essa matéria seria a Lei n.º 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais.

Filiamo-nos a segunda corrente. De fato, a própria Corte Constitucional reconheceu que a PLR, somente a partir da edição da MP 794/1994, por várias vezes reeditada e finalmente convertida na Lei n.º 10.101/2000, passou a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É o que se observa do julgado do STF acima mencionado (RE n.º 596.441/RS), onde o Pretório Excelso firma o entendimento de que somente após a edição da MP n.º 794/1994 é que exclui-se a PLR do salário-de-contribuição.

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP n.º 794/1994, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 também se referia à Lei n.º 6.404/1976.

De se concluir que a Lei nº 8.212/1991 ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados.

A Lei da PLR em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2.º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador o vínculo de emprego. Eis o texto:

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

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

II-convenção ou acordo coletivo.

Vê-se, assim, que a lei da PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7. da Constituição Federal é, fora de dúvida, dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego. Ao lado do da participação nos lucros estão os direitos tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, etc. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Mesmo que se entendesse que as disposições da Lei da PLR poderiam ser estendidas aos administradores não empregados, sequer a empresa demonstrou cumprir os requisitos desse diploma para efetuar os pagamentos em questão, posto que não houve apresentação de qualquer prova de negociação entre as partes.

Por fim, não há o que se falar em aplicação da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), posto que a contabilização dos pagamentos não foi realizada à conta de Lucros Acumulados, mas de despesa de salários.

De se concluir pela incidência de contribuições sobre esta parcela.

Stock options

a) ilegitimidade passiva

Para a recorrente houve erro na imputação do fato gerador, haja vista que as STO foram concedidas aos seus diretores pela sua controladora no estrangeiro, a Ferrous Resource Limited - FRL. Essa concessão, malgrado por equívoco tenha sido contabilizada como despesa da autuada, na verdade decorreu do relacionamento entre a empresa estrangeira e os contribuintes individuais.

Essa argumentação não me convenceu. Não há nos autos qualquer documento demonstrando que as outorgas de STO tenham se dado em razão de serviços prestados à empresa estrangeira.

Por outro lado as despesas decorrentes das concessões do direito de compra de ações foram contabilizadas na empresa brasileira. A alegação de que houve erro na escrituração desses valores não é convincente. As notas explicativas às demonstrações financeiras da autuada são eloquentes quando afirmam que se trata despesas decorrentes de outorgas do direito de compra de ações como forma de remuneração aos diretores, não havendo em nenhuma passagem qualquer menção a vínculo entre os segurados e a FRL.

Vale a pena transcrever do relatório fiscal, excertos dessas demonstrações:

"21. Patrimônio Líquido a) (...)

b) Contribuição de capital da controladora Os empregados e altos executivos da Companhia recebem remuneração na forma de opções de compra de ações da Ferrous Resources Limited IOM (controladora do grupo ao qual a Companhia pertence), com a finalidade de incentivo ao alcance dos objetivos da Companhia.

As opções são avaliadas a valor justo, calculado no momento da concessão do benefício baseado em modelo binomial, e a diferença entre o valor justo e o preço definido como valor de cada opção de compra monta o custo de cada transação para a Companhia.

Os custos dessas transações são reconhecidos no resultado durante o período entre a data da concessão do benefício até a data em que as condições para o exercício da opção sejam atendidas em contrapartida a esta reserva de capital, visto que a Companhia não será requerida a desembolsar o custo destas ações para a controladora.

c) (...)

22. Pagamento baseado em ações O plano de pagamento baseado em ações (PBA) é uma remuneração variável baseada em ações da controladora Ferrous Resources Limited, concedida também a determinados executivos de suas subsidiárias, incluindo a Companhia.

O PBA tem a finalidade de gerar incentivos efetivos para determinados executivos da Companhia por sua contribuição para o alcance dos objetivos do grupo e peia geração de valor aos acionistas.

O custo das transações liquidadas no capital com empregados é calculado com base no valor justo na data em que são realizadas. O cálculo do valor justo não leva em consideração as condições de aquisição de direitos que não sejam as condições relacionadas com o preço das ações da Controladora (condições de mercado). O valor justo é determinado por um avaliador externo usando um modelo de precificação adequado. A liquidação desses pagamentos será através de instrumentos patrimoniais.

Os custos dessas transações são inicialmente reconhecidos no resultado durante o período em que os serviços foram recebidos em contrapartida a uma reserva de capital, e mensurados pelo seu valor justo, no momento em que os programas de remuneração são concedidos.

O custo de transações liquidadas com capital é reconhecido, juntamente com um aumento correspondente no patrimônio líquido, durante o período no qual as condições do desempenho e/ou do serviço são satisfeitas, a findar-se na data em que os respectivos empregados passam a ter direito à concessão ("data da aquisição do direito") - A despesa acumulada reconhecida para transações liquidadas com capital na data de apresentação de relatórios até a data da aquisição dos direitos reflete o tempo decorrido desde o vencimento do período de aquisição dos direitos e a melhor estimativa da administração para a quantidade de instrumentos de capital que finalmente concederão os direitos. O resultado registrado em um período representa a movimentação da despesa acumulada reconhecida no início e no final desse período.

(...)

Durante o exercício de 2010, a Companhia contabilizou um incremento líquido na remuneração baseada em ações de R\$ 91.865 (R\$60.364 em 2009)."

Essas notas não deixam dúvida que a empresa autuada é quem suportou os custos decorrentes da concessão das STO, não sendo crível que estas explicações tenham decorrido de erro material, como afirmaram as recorrentes.

Ademais, não houve a apresentação de qualquer documento comprovando a retificação dos registros contábeis supostamente efetuados erroneamente.

De outra banda não foram apenas os registros contábeis que levaram o fisco a concluir que o fato gerador foi realizado pela autuada. Atas do Comitê de Remuneração; Ata de Assembleia dos Conselheiros; Cartas de Incentivo formalizadas aos diretores e documento de formalização do exercício do direito de compra das ações foram analisados e adotados como provas da realização do fato gerador pela empresa brasileira.

É importante mencionar, a título de exemplificação, a Assembleia de Conselheiros realizada no dia 5 de maio de 2009, foi discutido e aprovado o **pacote de remuneração** do CEO da companhia (Mozart Litwinski), no qual estava incluída a concessão do direito de compra de ações da Ferrous Resources Limited.

PACOTE DE REMUNERAÇÃO PARA O SR. LITWINSKI E ALTERAÇÕES AOS SALÁRIOS PAGÁVEIS A DETERMINADOS OUTROS DIRETORES DA FERROUS O Presidente explicou que foi realizada uma assembleia do comitê de remuneração em 23 de abril de 2009. Ele fez recomendações referentes (i) aos pacotes de remuneração do Sr. Litwinski, como um diretor remunerado da Ferrous; (ii) às alterações dos salários de determinados outros diretores da Ferrous (pelas razões previstas abaixo); e (iii) às alterações das opções

existentes, inclusive a concessão de novos direitos de compra de ações. Os detalhes sobre cada recomendação foram apresentados à assembleia conforme determinado a seguir:

(i) Pacote de remuneração do Sr. Litwinski.

O Presidente explicou que o Comitê de Remuneração propôs os seguintes salários que poderiam, caso aprovados, serem incluídos no contrato de trabalho a ser celebrado entre a FRdB e o Sr. Litwinski;

- *Vigente em 1º de abril de 2009: um salário de R\$ 100.000,00 ao mês, por um período de 12 meses;*
- *13º salário em conformidade com a legislação brasileira;*
- *Benefícios padrão; e*
- *Concessão do direito de compra de 4.000.000 ações da Ferrous (conforme detalhado abaixo).*

Observe-se do trecho que destaquei que a proposta do Comitê de Remuneração é incluir no contrato de trabalho celebrado entre o diretor Mozart Litwinski e a Ferrous Resource do Brasil um pacote de remuneração que inclui a concessão do direito de compra de ações.

Nesse sentido, cai por terra o argumento de que as outorgas de ações ocorreram em razão do contrato firmado entre os segurados e sua controladora estrangeira, sendo legítima a imputação constante da lavratura sob comento.

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

Como se pode observar, para os trabalhadores sem vínculo de emprego, como é o caso dos diretores não empregados, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias. A existência de pagamento vinculado a uma prestação de serviço

a contribuinte individual concretiza a hipótese de incidência de contribuições sociais, independentemente da denominação que se dê ao pagamento que lhe é repassado.

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

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

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

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

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

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

.....

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Não há nos autos um plano de outorga apresentando todas as condições estabelecidas para concessão do direito à compra de ações, mas com base nos documentos acostados pelo fisco iremos tentar delinear as principais características das operações sob enfoque.

O Comitê de Remuneração se reuniu em 29/04/2009 para propor alterações no pacote de remuneração do Diretor Conselheiro da Ferrous Resource Limited e de novos diretores da Ferrous Resource do Brasil, onde consta a intenção de fornecer, dentre outras espécie remuneratórias, a concessão de opções de ações aos beneficiários.

Foram propostos as cestas remuneratórias composta de dinheiro e STO aos executivos Mozart Litwinski, Antônio Rigotto, André Simão (novos diretores) e Carlos Mansur (diretor antigo).

Há outra Ata de reunião desse mesmo Comitê, esta realizada em 06/12/2010, também com o objetivo de propor aprovação de bônus discricionários para o ano de 2010, para Conselheiros executivos e determinados membros da alta administração da Sociedade e de subsidiárias da Sociedade (doravante denominado “Grupo”), ou seja, aprovar um novo programa de incentivos em dinheiro (cash) e opções para compra de ações para determinados membros da alta administração do Grupo.

Foram acostadas atas de Assembléia dos Conselheiros realizadas em 05/05/2009 e 10/02/2010, onde são tratadas as recomendações do Comitê de Remuneração acerca do pacote remuneratório dos executivos do Grupo. Sobre essas deliberações, interessamos aquelas relativas às STO, das quais vou transcrever o item que trata das concessões do direito de ações ao Sr. Mozart Litwinski:

" O comitê de remuneração determina, ainda, a emissão de um total de 10.000.000 opções adicionais de compra de ações aos Conselheiros e diretores executivos, em um preço de exercício de £ 0,0001 (doravante denominados “Direitos Adicionais dos Executivos”), em cada caso, investidos mediante o cumprimento dos alvos especificados e/ou cumprimento de determinadas condições suspensivas, conforme segue:

Conselheiro	Quantidade de Opções	Alvos / Gatilho
Mozart Litwinski	2,000,000	- Continuidade da atuação como Chief Executive Officer (CEO) (ou de outra forma, permanência em um cargo contratual de diretor ou gestor sênior ou consultor principal da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade) no momento da: - Admissão das ações da Sociedade na Lista Oficial da FSA e da negociação dos valores mobiliários no mercado principal da Bolsa de Valores de Londres (doravante denominada "IPO")
	2,000,000	Continuidade da atuação como Chief Executive Officer (CEO) (ou, de outra forma, permanência em um cargo contratual de diretor ou gestor sênior ou consultor principal da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade) em 10 de fevereiro de 2011
	4,000,000	- Continuidade da atuação como Chief Executive Officer (CEO) (ou, de outra forma, permanência em um cargo contratual de diretor ou gestor sênior ou consultor principal da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade) no momento da: - embarque da primeira carga de minérios a partir das estruturas de mina, duto e porto integradas e comissionadas mais recentemente, com capacidade projetada de 25 milhões de toneladas de produto ao ano.

7. EXERCÍCIO DOS DIREITOS INVESTIDOS AOS EXECUTIVOS

Observa-se que a Sociedade foi notificada pelos seguintes portadores das Opções Investidas aos Acionistas (doravante isoladamente denominado "Portador da Opção") sobre sua intenção de comprar um total de 2.400.000 ações ordinárias no capital da Sociedade (doravante denominadas "Ações da Opção") a um preço de subscrição de £ 0,0001 por Ações da Opção (doravante denominado "Preço de Subscrição"). Observa-se que o conselho foi solicitado a aprovar tal aquisição, bem como a emissão de ações, sujeita (i) ao recebimento da notificação por escrito de cada Portador das Opções sobre a intenção de exercício e (ii) ao recebimento do Preço de Subscrição total das Ações da Opção.

Portador da Opção	Quantidade de Opções	Preço de Subscrição Total
Mozart Litwinski	2,000,000	£200.00
Antonio Rigotto	100	£10.00
Andre Simao	100	£10.00
Robert Graham	100	£10.00
Robyn Storer	100	£10.00

Foram acostadas também cartas de incentivo formalizadas aos diretores, as quais tem natureza de contrato aos planos de opções de compra de ações. Onde consta direito do beneficiário a subscrição de ações da companhia pelo valor de **£ 0,0001**.

De acordo com este documento para fazer valer o direito, o beneficiário deveria manter o seu vínculo com empresa do grupo e cumprir determinada meta de produção. É o que se vê da transcrição de uma das cartas:

" 2. Direitos Concedidos

2.1 Até o período de encerramento da Opção, de acordo com o parágrafo 3.1, o direito do Portador da Opção de exercer a Opção será conferido apenas nas datas e na medida doravante previstas:

(a) direito de aquisição de 2.000.000 Ações da Opção, conferido mediante a admissão das ações ordinárias da Sociedade na Lista Oficial da FSA e negociação dos valores mobiliários no mercado principal da Bolsa de Valores de Londres, ressalvando que em tal data o Portador da Opção deverá permanecer em seu cargo de Presidente da Sociedade (ou, de outra forma, deverá permanecer em um cargo contratual contínuo, atuando como diretor, gestor sênior ou consultor da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade);

(b) direito de aquisição de 2.000.000 Ações da Opção, conferido no dia 10 de fevereiro de 2011, ressalvando que em tal data o Portador da Opção deverá permanecer em seu cargo de Presidente da Sociedade (ou, de outra forma, deverá permanecer em um cargo contratual contínuo, atuando como diretor, gestor sênior ou consultor da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade).

(c) direito de aquisição de 4.000.000 Ações da Opção, conferido mediante a embarcação da primeira carga de minérios a partir das estruturas de mina, duto e porto integradas e comissionadas mais recentemente, com capacidade projetada de 25 milhões de toneladas de produto ao ano, ressalvando que em tal data o Portador da Opção deverá permanecer em seu cargo de Presidente da Sociedade (ou, de outra forma, deverá permanecer em um cargo contratual contínuo, atuando como diretor, gestor sênior ou consultor da Sociedade ou de uma sociedade subsidiária da Sociedade)."

Outra questão tratada diz respeito ao exercício do direito de opção que deverá ocorrer até o sétimo aniversário da concessão das opções, além de que a opção não poderá ser transferida, cedida ou onerada, salvo em caso de falecimento do beneficiário. A opção é exercida mediante o depósito em conta bancária da empresa do valor da subscrição e poderá ser feita total ou parcialmente, desde que em parcela não inferior a dez por cento do direito à opção.

Esses são os aspectos mais relevantes, dentre tantos apresentados no relatório fiscal, e que serão utilizados nas nossas ponderações acerca das outorgas de STO.

Para mim, não há dúvida de que o plano da autuada traz todas as características que tornam os ganhos dos beneficiários base de cálculo das contribuições lançadas.

Os bônus foram concedidos como forma adicional de remuneração e consistiam em alienação de ações a preços subsidiados, em razão do contrato de prestação de serviço que os beneficiários tinham com a empresa.

Aqui o viés contraprestativo torna-se mais evidente quando se observa que o principal objetivo do plano é estímulo aos participantes e que estes, para fazerem jus às opções, teriam que manter o vínculo com a empresa concedente.

Observa-se que o valor de exercício fixado para aquisição das ações era ínfimo em relação ao valor de mercado. Inclusive essa característica do plano mencionada com bastante ênfase pelo fisco, não chegou a ser questionada pelo sujeito passivo. De fato o valor de **R\$ 0,0001** por ação mostra-se irrisório, não havendo como enxergar onerosidade na operação.

Também não deve ser aceita a afirmação de que os ganhos seriam eventuais e, por esse motivo, excluídos do salário-de-contribuição, conforme dispõe o art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei n.º 8.212/1991.

Não há no caso de se discutir sobre a inexistência de habitualidade, posto que para os trabalhadores, sem vínculo de emprego, o pagamento de remuneração para ser considerado salário-de-contribuição não deve obrigatoriamente ser pago com habitualidade. Por esse motivo se afasta também as argumentações do sujeito passivo que se referem à CLT, posto que esse diploma regula apenas as relações empregatícias, não alcançando os serviços prestados por contribuintes individuais.

Embora o sujeito passivo afirme que não havia a fixação de metas para obtenção do direito às STO, não é isso que mostrou a Ata da Assembléia de Conselheiros, onde explicitamente foram lançadas metas relativas ao embarque de minério em nova unidade produtiva.

Eu resumiria as seguintes características das outorgas do direito de opção de ações para considerá-las parcelas remuneratórias:

- a) objetivo remuneratório, qual seja de manter o trabalhador vinculado à empresa;
- b) inexistência de risco para o beneficiário, que nada desembolsa na data do contrato de STO;
- c) aquisição das ações por valor ínfimo;
- d) existência de meta para fazer jus ao ganho;
- e) registro contábil das despesas das outorgas como parcelas remuneratórias destinadas aos diretores da empresa.

De se concluir que os ganhos advindos do plano de "stock options" da recorrente possuem caráter remuneratório, sendo procedentes as contribuições lançadas.

c) base de cálculo

A base de cálculo utilizada pelo fisco foi a diferença entre o valor justo da opção e o preço de exercício fixado no contrato de outorga.

Afirmaram as recorrentes que o valor adotado com base de cálculo foi indevidamente majorado. Primeiro porque não há justificativa legal para adoção da aferição indireta neste caso, depois porque o valor justo adotado na data do exercício da opção não é adequado para identificar o elemento quantitativo do tributo, visto que não representa uma realidade que reflete materialmente o suposto fato gerador.

Chama atenção que a menção à aferição indireta somente veio a surgir na decisão de primeira instância, não havendo no relatório qualquer referência à apuração indireta da base tributável.

Em adição menciona que o valor justo é uma ficção contabilmente aceita, portanto, não pode ser considerado para fins de incidência de contribuições previdenciárias, por não refletir uma grandeza econômica mensurada na realidade presente, mas um mera estimativa.

Alternativamente requer que a base de cálculo seja fixada com base no valor patrimonial das ações, que melhor refletiria a quantificação dos ativos mobiliários na data do exercício das opções.

Inicialmente cabe ressaltar que o momento do fato gerador foi corretamente eleito pelo fisco como a data em que efetivamente as ações passaram à titularidade dos beneficiários. Isso fica evidente no excerto do relatório fiscal que agora transcrevo:

"Do exposto acima, constata-se que os instrumentos patrimoniais ofertados aos executivos não empregados no momento da outorga de opções estas ações não estão liberadas para exercício dos direitos de compra, podendo, inclusive, restarem extintas ou canceladas (como de fato ocorreu com inúmeras concessões) aquelas ainda não resgatáveis por falta do cumprimento de carência, em caso de desligamento do Participante ou mesmo deixar de exercer a opção antes da data do sétimo aniversário da Data de Concessão, dentre outros motivos. Frise-se uma vez mais, com a oferta da opção recebida o beneficiário passa a ter uma expectativa de benefício futuro, o qual poderá se materializar ou não, haja vista que o mesmo está vinculado a cumprimento de carências. O potencial benefício econômico para o beneficiário, será apurado no futuro, implementadas todas as condições. Do ponto de vista financeiro, o benefício só se materializará após o cumprimento das carências e exercício de compra, mediante pagamento pelo beneficiário do preço de exercício fixado nas Cartas de Incentivo formalizadas aos Diretores, que são, em suma, seus contratos de opção de compra de ações.

Dessa forma, conclui-se que, para o caso concreto, no momento da oferta das Unidades de Investimentos nenhum bem ou direito é transferido aos diretores não empregados. Assim, no momento das ofertas nasceria uma mera expectativa de direito, sem ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, haja vista as condições suspensivas, trazidas pelo Programa e Cartas de Incentivo, prevendo que o exercício pelo beneficiário somente poderá ser realizado depois de determinado período de tempo.

Sendo assim, não resta dúvida de que a ocorrência do fato gerador se verificou na data do efetivo exercício, momento em

que houve a transferência patrimonial da empresa controladora para o titular, com a emissão dos certificados de ações, cujas datas constam, por beneficiário, da planilha elaborada pela FRdB, identificada como "Options 2010-2011" integrante do arquivo fornecido à Fiscalização nomeado como Stock Options Plan elab Fev para Atend Fisc.xlsx, em anexo."

Quanto à determinação da base de cálculo, diferentemente da DRJ, entendo que não houve arbitramento do tributo no caso sob enfoque. O arbitramento tem como base legal o art. 148 do CTN, assim redigido:

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

Especificamente em relação às contribuições previdenciárias há previsão deste procedimento excepcional no § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991:

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

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida.

(...)

Veja-se que os pressupostos do arbitramento são a recusa do sujeito passivo em fornecer os dados necessários à aferição direta da matéria tributável ou o oferecimento de dados não confiáveis.

No caso em tela não ocorreram essas situações, motivo pelo qual o fisco não mencionou em seu relato a aferição indireta da base de cálculo. Todavia, o órgão *a quo* entendeu que a atribuição do preço justo da ação para mensuração da remuneração advinda com as STO seria arbitramento do tributo com o que não concordo. Até mesmo porque, caso se entenda ter ocorrido arbitramento, o lançamento deveria ser cancelado por falta de fundamentação fática e jurídica para adoção de tal procedimento excepcional de fixação da base tributável.

Observo que o fisco apresentou como base de cálculo o valor justo das ações, que corresponde ao valor adotado contabilmente como despesa para empresa que suporta o custo.

A base de cálculo das contribuições é uma grandeza representada pela remuneração paga ao trabalhador, que se traduz, a grosso modo, no valor que é repassado pela empresa como contraprestação pelo trabalho realizado.

No presente caso, verifica-se que a empresa é uma sociedade anônima de capital fechado, portanto, suas ações não são negociadas em bolsa. Para verificar o valor a ser registrado contabilmente como despesas decorrentes das outorgas, foi utilizado o valor justo das ações, o qual provém de cálculo contábil que traduz o valor de uma ação que não é vendida no mercado, para um valor que seria negociável em bolsa.

Ocorre que esse valor justo é calculado com base em uma série de parâmetros para definir o valor da opção no momento em que é concedida ao beneficiário. Verifica-se, assim, um descompasso entre o momento do fato gerador, tomado como a data do exercício, e o momento da fixação da base de cálculo, que sendo o valor justo, foi calculado na data da outorga.

Observo ainda que a empresa havia fornecido ao fisco (fls. 1.936/38) planilha contendo o valor justo das opções e o valor patrimonial das ações, tendo optado o fisco por utilizar o primeiro deles, por entender que representaria o valor que foi lançado como despesa na contabilidade da empresa autuada.

A escolha não é absurda, posto que estamos diante de uma companhia que não negocia suas ações em bolsa de valores, não sendo possível definir o valor exato do ganho para o segurado na data do exercício, todavia, penso que o valor mais apropriado para definição da matéria tributável é o valor patrimonial, ou seja, o patrimônio líquido da companhia calculado no instante do exercício da opção dividido pelo número de ações existentes naquele momento em que os optantes estão adquirindo as ações. Isso porque, neste momento, diferentemente daquele em que as opções são concedidas, as ações efetivamente existem e representam uma real parte do capital social da sociedade.

Ressalte-se que não se trata de erro na identificação do momento do fato gerador ou mesmo adoção de matéria tributável incompatível com a natureza da verba, mas de escolha de um dos parâmetros oferecidos pela empresa, o qual este julgador entendeu não ser o mais apropriado.

Nesse sentido, encaminho por dar provimento parcial aos recursos neste ponto, para que a base de cálculo seja fixada pela diferença entre o valor patrimonial da ação e o valor estabelecido para exercício das opções.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial aos recursos, de modo que a base de cálculo relativa à remuneração decorrente dos advindos da outorga de opções de ações seja calculada com base no valor patrimonial das ações deduzido do valor de exercício das opções.

Kleber Ferreira de Araújo.

Voto Vencedor

Conselheiro Ronnie Soares Anderson – Redator Designado

Do bônus de contratação.

O contribuinte alegou que no cálculo das contribuições previdenciárias relativas aos bônus de contratação de Thaís Rego de Oliveira e ao Anderson Gonçalves Cândido, a fiscalização incorreu em erro ao distribuir o valor pago a esse título ao longo do período correspondente à carência contratual, ao invés de considerar o fato gerador como acontecido no momento do pagamento do benefício.

Inicialmente, foi levantado no decorrer da sessão de julgamento que tal novel causa de pedir foi suscitada apenas em sede de memoriais, o que implicaria o seu não conhecimento, por preclusão temporal.

Foi, contudo, constatado que se tratava de matéria fática que poderia ser analisada sem maiores dificuldades, mediante exame dos autos durante a própria sessão, sendo desnecessária dilação probatória ulterior ou remissão a questões jurídicas de maior controvérsia. Também não se caracterizou procedimento procrastinatório da parte, ou tentativa de obstaculizar o correto andamento do contencioso.

Nesses termos, entendeu-se que a inconformidade seria passível de conhecimento, até mesmo por envolver aspectos pertinentes aos aspectos material e temporal da incidência tributária.

Superado esse ponto, merece ser registrado não ter havido divergência no âmbito do Colegiado quanto à natureza remuneratória das verbas em comento.

Compulsando os autos, entretanto, verificou-se que a autoridade lançadora, ao invés de considerar o momento do fato gerador das contribuições previdenciárias a data do pagamento - 31/5/2011, para Thaís Rego de Oliveira, e 20/12/2011 para Anderson Gonçalves Cândido - dividiu os valores em questão, R\$ 60.000,00 e R\$ 15.244,00, respectivamente, pelo número de meses correspondentes ao tempo de carência estabelecido contratualmente (fls. 83/84 e 109), conforme descrito no Relatório Fiscal:

2.1.2.4.3.2 – As bases de cálculo mensais, consideradas da data de admissão até a última competência incluída neste Procedimento Fiscal, foram apuradas mediante divisão da remuneração percebida a título de Bônus pelo número de meses correspondente ao tempo de cumprimento obrigacional de cada um dos beneficiários.

Esse proceder, ainda que não destituído de uma certa lógica, carece de previsão normativa, sendo aliás completamente desnecessário, visto que a hipótese legal contida no disposto no inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212/91 já abarca, de modo suficiente e

preciso, o caso em tela, para fins de determinação do momento do fato gerador do crédito tributário.

Diante desse quadro, cabe cancelar a exigência fiscal, no particular, dada a desconformidade da apuração do crédito tributário com a legislação de regência.

Do plano de stock options.

Tenho como muito bem colocadas as razões do D. Relator quanto ao caráter remuneratório dos planos de outorga de opções da empresa, bem como no que se refere à inadequação da base de cálculo eleita pela fiscalização para fins de cômputo das contribuições previdenciárias exigíveis.

Porém foi proposta, como solução para a controvérsia, a adoção do valor patrimonial para fins de mensuração do ganho obtido pelo beneficiário do plano, mediante confronto com o preço do exercício efetivo.

Sem adentrar no mérito da qualidade do valor patrimonial como referência para a medida desse ganho, entendo, diversamente do proposto, que a eleição desse valor em sede de julgamento administrativo, extrapola o conceito de mero ajuste ou correção de erro material no lançamento original.

De fato, está-se a tomar montante apurado, quando comparado com o da autuação, em momento distinto no tempo, baseado em conceito bastante diverso, resultando, consequentemente, em valor também diferenciado.

Na prática, consubstancia-se na consecução de um novo lançamento, de cunho substitutivo, por parte pela autoridade julgadora, o que não tem respaldo normativo, sequer utilizando-se da previsão contida no § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, que versa sobre os lançamentos complementares.

Com efeito, tanto sobre o prisma temporal, como no subsequente aspecto material - base de cálculo - restaria refeito para todos os fins o crédito tributário, o que extrapola, à evidência, os limites do presente julgamento.

Restando, de todo modo, consoante bem circunstanciado pelo D. Relator, o lançamento original permeado de vícios de natureza material, deve ser ele então cancelado.

Em conclusão, divirjo tão somente para fins de conhecer da matéria pertinente à base de cálculo do levantamento D1 quanto às remunerações dos segurados Thaís Rego de Oliveira e Anderson Gonçalves Cândido, cancelando as correspondentes exigências, e, no tocante ao levantamento F1, pagamento baseado em ações (stock options), no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Ronnie Soares Anderson.