



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 15504.721025/2014-51
Recurso Voluntário
Acórdão n° **2401-011.424 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de outubro de 2023
Recorrente FERROUS RESOURCES DO BRASIL S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF N° 28.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF N° 2.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2011

BÔNUS DE PERMANÊNCIA. NATUREZA SALARIAL.

O bônus pago para incentivar a permanência no trabalho por determinado tempo constitui-se em verba nitidamente vinculada ao contrato de trabalho, ainda mais quando há cláusula expressa de devolução integral ou parcial do valor antecipado para a hipótese de o empregado não observar o prazo acordado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. RE 569.441. TEMA STF N° 344.

O art. 7º, XI, da Constituição da República depende de regulamentação e, uma vez descumprida a regulamentação, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei n° 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PACTUAÇÃO.

Para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da Lei n° 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha

pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados. Além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, tal exigência foi expressamente evidenciada pelo disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000. Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho encerra as tratativas. Antes disso, não há regra, mas expectativa de regra. Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa. É irrelevante que os trabalhadores tenham tido conhecimento do andamento das tratativas, pois não há regra, mas negociação de regra e à luz dos fatos ocorridos durante o período aquisitivo já transcorrido, a violar a finalidade do instituto.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF N.º 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

CÓDIGO DE FUNDAMENTO LEGAL - CFL 30. MULTA FIXA.

A multa por deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social, é fixa, ou seja, a penalidade independe do número de ocorrências e nem da extensão da infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldini e Miriam Denise Xavier. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Matheus Soares Leite.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 1652/1733) interposto em face de decisão (e-fls. 1582/1632) que julgou improcedente impugnação contra os seguintes Autos de Infração:

AIOP n.º 51.054.689-7 (e-fls. 03/11), a envolver a rubrica "**15 Terceiros**" (levantamentos: **B1** - PARTICIP NOS RESULTADOS GERAL, **B2** - PARTICIP NOS RESULTADOS ESPEC, **B3** - PARTICIP NOS RESULT KEY PEOPLE e **D1** - VANTAG PESSOAL BONUS EMPREGADO) e competências 03/2010 a 12/2011; e

AIOA n.º 51.054.690-0 (e-fls. 12) lavrado por deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social (**Código de Fundamento Legal – CFL 30**).

Todos os AIs foram cientificados em 28/03/14 (e-fls. 03 e 12). O Relatório Fiscal consta das e-fls. 13/36. Na impugnação parcial (e-fls. 672/729), foram abordados os seguintes tópicos:

- (a) Tempestividade.
- (b) Parcelamento do Levantamento D1 em relação ao empregado Rinaldo.
- (c) Ausência de Equívocos na Folha de Pagamento - Inexistência da Obrigação Principal.
- (d) Pagamento Baseado em Ações - Stock Options - Levantamento Fl. Erro na identificação do sujeito passivo. Natureza não remuneratória.
- (e) Contribuição de Terceiros - Levantamentos B1, B2, B3 e D1. Ausência de crime - Representação Fiscal para Fins Penais. Bônus pagos aos Empregados Thais e Anderson - Levantamento D1. Imunidade de Contribuições de Terceiros sobre a Participação nos Lucros ou Resultados de Trabalhadores e legalidade do pagamento, inclusive mediante adiantamento - Levantamentos B1, B2 e B3.

A seguir, transcrevo do Acórdão de Impugnação (e-fls. 1582/1632):

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

PAGAMENTO DE "PREMIO DE CONTRATAÇÃO". INCIDÊNCIA

O pagamento de premio de contratação a profissional, mesmo que de uma única vez, destinado a atrai-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário de contribuição previdenciário. Art. 28, L da Lei 8.212/91 e art. 214, L 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 atrai-lo para trabalhar na empresa, integra, por seu caráter contraprestacional, o salário de contribuição previdenciário. Artigo 28, inciso L 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: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/11/2008

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA FOLHA DE PAGAMENTO. PREPARAÇÃO EM DESACORDO COM OS PADRÕES E NORMAS DISPOSTOS EM REGULAMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de incluir em folha-de-pagamento todos os valores de remunerações pagas aos segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES - STOCK OPTIONS

As verbas pagas a segurados obrigatórios da previdência social sob a forma de opções de compra de ações - stock options como retribuição ao trabalho prestado, possuem natureza remuneratória e integra o salário de contribuição para o cálculo da contribuição devida à Seguridade Social, prevista no Art. 22, L e § 10, da Lei nº 8.212/91.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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 PENAIS

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

O Acórdão de Impugnação foi cientificado em 14/11/2014 (e-fls. 1649) e o recurso voluntário (e-fls. 1652/1733) interposto em 16/12/2014 (e-fls. 1652), em síntese, alegando:

- (a) Tempestividade. Intimada na sexta-feira 14/11/2014, o recurso é tempestivo.
- (b) Ausência de Equívocos na Folha de Pagamento - Inexistência da Obrigação Principal. Os valores pagos não possuem natureza remuneratória. Logo não se justifica sua inclusão em folha de pagamento, inexistindo infração ao art. 32, I da Lei n.º 8.212/912 e o art. 225, I e §9º do Decreto n.º 3.048/99. Tanto é assim que o art. 113, §2º do CTN é claro ao dispor que o dever instrumental de prestar informações decorre do interesse na arrecadação e fiscalização dos tributos. O salário/remuneração tem pressuposto na retribuição pelo trabalho, o caráter contraprestativo. Os os planos de opção de compra de ações exercidas pelos contribuintes individuais constituem-se em instrumento patrimonial de outra Companhia, tornando-se o optante sócio acionista daquela, revelando-se uma relação estritamente mercantil e societária, donde não se pode extrair qualquer caráter trabalhista.
- (c) Pagamento Baseado em Ações - Stock Options - Levantamento Fl. Erro na identificação do sujeito passivo. Os planos de opção de compra de ações (*stock options*) foram claramente fornecidas em razão da relação existente entre os contribuintes individuais e a Ferrous Resources Limited - FRL, sociedade estrangeira que ofereceu os planos. O fato de tais planos terem sido contabilizados na Ferrous Resources do Brasil - FRB (recorrente), não é suficiente para alterar a realidade contratual da real relação que deu origem a tais *stock options* e, menos ainda, é capaz de atrair a ela a incidência do tributo cobrado. Fiscalização e julgadores de primeira instância afastaram, de maneira rasa e sem correspondência à realidade, a natureza mercantil e societária dos planos de opção, a aquisição de direito patrimonial. Diferentemente do que alega a decisão recorrida ao afirmar que "a outorga de ações decorreu do vínculo entre o Diretor e os serviços prestados na primeira atuada", as ações foram concedidas em razão da existência de ligação entre os beneficiários (das ações) e a companhia estrangeira FRL. Houve apenas equívoco passível de retificação quanto à contabilização na controlada indireta (inadequada interpretação do Pronunciamento Contábil CPC 10), existindo documentação suficiente para demonstrar que as ações foram concedidas pela FRL. As normas contábeis não alteram as determinações legais. As *stock options* foram fornecidas em razão da relação existente com a FRL e não pelos cargos exercidos na FRB. Os documentos juntados (Atas de Assembleia da empresa que concedeu as opções, atas do comitê de remuneração de tal empresa, bem como cartas de concessão de opção e de exercício) demonstram que as opções foram sim concedidas em razão dos cargos exercidos na FRL - estrangeira. Utilizou-se o mesmo documento a atestar que as opções foram concedidas em razão dos cargos exercidos no exterior para alegar que teriam sido oferecidas pelo trabalho aqui realizado, simplesmente porque ele também é mencionado nos referidos documentos. Mas, isso não é suficiente para considerar uma empresa praticante do fato gerador da outra. Logo, houve erro na identificação do sujeito passivo e até

ausência de ocorrência do fato gerador tributável. Natureza não remuneratória. Os planos de opção de compra de ações não se configuram em remuneração e nem há comutatividade ou contraprestação, sendo relação jurídica diversa e de natureza mercantil, ainda que estabelecidas metas para os contribuintes individuais, mas apenas para o pagamento em dinheiro do "Novo Programa de Incentivo de Gestão", o qual também era composto pelo oferecimento de opções de ação. Não houve nenhuma contraprestação de serviços dos contribuintes individuais. Ambas as companhias são fechadas. Sem a característica mercadológica, não podendo o acionista vender seus valores mobiliários no mercado, só para os demais acionistas ou terceiros. Assim, o valor pago para obter a opção é um fator de menor ou nula relevância na aferição da natureza mercantil e dos riscos inerentes, não se exigindo contrapartida ao profissional. Logo, não se trata de parcela dos arts. 457 e 458 da CLT, não há habitualidade no oferecimento de planos e não há tal imputação no Relatório Fiscal. O esforço laboral do contribuinte individual não é a principal motivação, mas torná-lo sócio em benefício próprio e da companhia, sendo seu esforço consequência da possibilidade de lucro e dividendos futuros. Inexiste lei dispendo sobre incidência de contribuição sobre *stock options*, relação mercantil e societária reconhecida pela jurisprudência administrativa. A despeito da publicação recente da Lei n.º 12.793, de 2014, que abrange, dentre outras questões, a permissão expressa de dedução do Imposto de Renda quando as *stock options* se revistam de caráter remuneratório, tal lei não se aplica à recorrente, pois as *stock options* obedeceram a todos os preceitos de uma relação mercantil.

- (d) Contribuição de Terceiros - Levantamentos B1 B2, B3 e D1. Ausência de crime – Representação Fiscal para Fins Penais. Não houve crime, não sendo cabível Representação Fiscal para Fins Penais, ainda mais pendente discussão administrativa. Bônus pagos aos Empregados Thais e Anderson - Levantamento D1. O *Hiring Bonus* foi convencionado e pago uma única vez e antes mesmo do início do contrato de trabalho dos respectivos empregados, a título de bônus de contratação. Logo, eventual e disvinculado da prestação de serviços, tendo nítido caráter indenizatório pelo desligamento de empresa anterior e irrelevante o prazo mínimo de permanência (jurisprudência). Imunidade de Contribuições de Terceiros sobre a Participação nos Lucros ou Resultados de Trabalhadores e legalidade do pagamento, inclusive mediante adiantamento - Levantamentos B1, B2 e B3. A Constituição atribui ao direito à participação nos lucros ou resultados caráter de imunidade. A única anterioridade legalmente exigida é a da assinatura do Acordo em relação ao efetivo pagamento dos valores, logo irrelevante que os Acordos Coletivos terem sido assinados posteriormente ao ano de referência do pagamento, conforme jurisprudência. Há legalidade no pagamento de valor prefixado em relação ao levantamento B1, pois se trata de metas globais de produtividade e, uma vez já cumpridas quando de seu compromisso, os valores foram simplesmente postos na planilha citada pela fiscalização. Os próprios acordos informam, introdutoriamente, que o pagamento decorre de resultados coletivos alcançados no exercício, tratando-se de resultado verificado não se pode afirmar a inexistência de regras claras e objetivas. Na impugnação, o

adiantamento de valores no levantamento B3 – Key People foi atacado pela não imputação de motivos para sua caracterização como remuneração. A decisão recorrida destacou para os levantamentos B2 e B3 a ausência das avaliações com relatórios detalhados quanto aos critérios de atribuição de notas individuais e inexistência de regras discutidas, acordadas e divulgadas previamente, bem como ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente. Obedeceu aos ditames legais, ao efetuar os pagamentos do levantamento B3, pois os adiantamentos datados de 20/12/2010 e os pagamentos das respectivas participações nos Resultados datados de 28/02/2011 não ultrapassaram os dois pagamentos autorizados no mesmo ano civil, tampouco desrespeitaram o caráter temporal do semestre civil, e mesmo que o fosse, a jurisprudência administrativa admite adiantamento ou pagamento a ocorrer no máximo duas vezes no ano civil, no mesmo ou em distinto semestre civil. Além do mais, no que diz respeito à comprovação de aferição do cumprimento das regras estabelecidas para fazer jus à PLR, bem como da avaliação de desempenho dos empregados desta categoria, apresentou documentos não apreciados pela decisão recorrida a demonstrar que as metas definidas nos Programas Especiais de Participação nos resultados, integrantes dos Acordos Coletivos de participação nos resultados foram devidamente aferidas na realidade, avaliando-se individualmente cada beneficiário, conforme documentos de fls. 1.276 a 1.345 e 1.514 a 1.569. Com relação ao ano de 2010, pagamento 2011, as avaliações eram feitas pelos responsáveis por meio de sistema, mas como não teve êxito em recuperar os arquivos de forma lógica, juntou os relatórios do sistema a atestar o problema e demonstram os acessos ao sistema para realizar avaliação de desempenho.

- (e) Juros e multa. A multa aplicada viola o princípio do não confisco, bem como o da capacidade econômica. Além disso, não se pode exigir juros sobre multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Relator.

Admissibilidade. Diante da intimação em 14/11/2014 (sexta-feira, e-fls. 1649), o recurso interposto em 16/12/2014 (e-fls. 1652) é tempestivo (Decreto n.º 70.235, de 1972, arts. 5.º e 33). Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso voluntário.

Pagamento Baseado em Ações - Stock Options - Levantamento F1: erro na identificação do sujeito passivo e natureza não remuneratória. A argumentação referente ao levantamento F1 não é pertinente ao presente AIOP n.º 51.054.689-7, tendo o levantamento F1 constado tão somente do AIOP n.º 51.054.688-9 e restado cancelado pelo Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2401-005.392, de 13 de julho de 2016, integrado pelo Acórdão de Embargos de

Declaração n.º 2402-005.820, de 10 de maio de 2017. Acrescente-se que, por si só, o cancelamento do levantamento F1 do AIOP n.º 51.054.689-7 não implica em cancelamento reflexo da multa fixa CFL 30 (AIOA n.º 51.054.690-0), conforme será evidenciado em tópico específico do presente voto.

Contribuição de Terceiros - Levantamentos B1 B2, B3 e D1. Ausência de crime – Representação Fiscal para Fins Penais. Não prospera a argumentação no sentido de não ter havido crime e de não ser cabível Representação Fiscal para Fins Penais, eis que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF n.º 28).

Bônus pagos aos Empregados Thais e Anderson - Levantamento D1. Destaque-se que a lide referente ao levantamento D1 se circunscreve aos valores pagos aos empregados Thais e Anderson, tendo a fiscalização ponderado que o pagamento identificado como bônus nada mais seria do que um complemento salarial, consistindo na obrigação de fazer e manter o vínculo empregatício com a contratante por um determinado período (Thais foi admitida por contrato de experiência em 02/05/2011 e recebeu R\$ 60.000,00 em 31/05/2011, obrigando-se em 14/04/2011 por contrato obrigacional atípico a trabalhar de 02/05/2011 a 01/05/2013 e a indenizar, nos termos da cláusula 2.2, o não cumprimento do contrato atípico¹; e Anderson foi admitido por contrato de experiência em 21/11/2011 e recebeu R\$ 15.244,00 em 20/12/2011, obrigando-se por contrato obrigacional atípico em 21/11/2011 a trabalhar de 21/11/2011 a 20/11/2012 e a indenizar, nos termos da cláusula 2.2, o não cumprimento do contrato atípico²).

Assim, constatando a natureza jurídica de remuneração adicional paga de forma antecipada, a fiscalização tomou os pagamentos efetuados em 31/05/2011 (R\$ 60.000,00 para Thais) e em 20/12/2011 (R\$ 15.244,00 para Anderson) como adiantamento salarial pela previsão contratual de indenização por não cumprimento (devolução integral ou parcial do valor antecipado), amortizando-os pelo período contratual acordado, ou seja, os considerou como descontos nos pagamentos mensais feitos durante o período contratado; a significar a incidência da contribuição sobre o valor bruto do salário, sem a compensação do adiantamento (24 meses e 12 meses, respectivamente; ver cálculo no Anexo III, e-fls. 37/38).

Destarte, diante do período de apuração do lançamento (01/2010 a 12/2011, conforme especificado no cabeçalho do levantamento D1 no Discriminativo do Débito – DD, e-fls. 04; no Relatório Fiscal, item 2.1.1.4.3.2; e no Anexo III, observação 1.1) o levantamento D1 se limitou às competências 05/2011 a 12/2011 para a empregada Thais com base de cálculo mensal apurada de R\$ 2.500,00 e à competência 12/2011 para o empregado Anderson apurando a base de cálculo de R\$ 1.270,33 (ver DD, e-fls. 04/09).

No caso concreto, é nítida a vinculação do pagamento da verba em questão com o contrato de trabalho (“manter (obrigação de fazer) contrato de emprego” por determinado prazo, ver contratos nas e-fls. 821 e 824), tendo sido ambos os pagamentos efetuados na vigência do contrato de trabalho e com cláusula expressa de devolução integral ou parcial do valor antecipado na hipótese de cumprimento parcial do “contrato obrigacional atípico” (previsão de indenização, e-fls. 821 e 824). Não se trata de ganho eventual e nem de indenização, mas de remuneração ajustada. Tendo a fiscalização imputado a natureza jurídica de remuneração

¹ Ver e-fls. 819, 823/824, 1250 e 1358/1359.

² Ver e-fls. 818, 820/822, 1250 e 1360/1362.

adicional paga de forma antecipada (ver item 2.1.1.4.3.1 do Relatório Fiscal; ou seja, de adiantamento de salário³), a presunção de desconto dos salários do período contratado apresenta-se como benéfica ao contribuinte, de modo a restar distribuído o fato gerador pelas competências em que se presume o desconto para fins de ressarcimento à empresa do valor salarial previamente adiantado (ver item 2.1.1.4.3.2 do Relatório Fiscal e seu Anexo III).

Destarte, o bônus pago para incentivar a permanência no trabalho por determinado tempo constitui-se em verba nitidamente vinculada ao contrato de trabalho, ainda mais quando há cláusula expressa de devolução integral ou parcial do valor antecipado na hipótese de o empregado não observar o prazo acordado. Por fim, destaque-se que a jurisprudência administrativa reconhece a natureza salarial diante da constatação de vinculação da verba para com o contrato de trabalho.

Imunidade de Contribuições de Terceiros sobre a Participação nos Lucros ou Resultados de Trabalhadores e legalidade do pagamento, inclusive mediante adiantamento - Levantamentos B1, B2 e B3. O art. 7º, XI, da Constituição depende de regulamentação (RE 569.441, Tema STF n.º 344) e, uma vez descumprida a regulamentação legal, resta descaracterizada a natureza jurídica de participação nos lucros e resultados e, por conseguinte, cabível a inclusão na base de cálculo das contribuições, estando o art. 28, § 9º, j, da Lei n.º 8.212, de 1991, em consonância com a Constituição ao asseverar que não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, ou seja, a Lei n.º 10.101, de 2000.

Apresenta-se como incontroversa a inexistência de acordo prévio ao período aquisitivo da participação nos lucros ou resultados, sendo os acordos efetuados após o encerramento do período base. Para a recorrente, contudo, a exigência legal seria de a assinatura ser anterior ao efetivo pagamento dos valores, conforme jurisprudência.

Além disso, a fiscalização imputa expressamente a ausência de regras claras e objetivas inclusive em relação aos levantamentos B2 e B3, na medida em que as regras para a implementação do programa devem ser discutidas, acordadas e divulgadas aos empregados previamente ao início do exercício (ver itens 2.1.1.5.4 a 2.1.1.5.4.5.1 do Relatório Fiscal; e-fls. 25/26).

Ainda que se comprovasse a ampla divulgação entre todos os trabalhadores e o conhecimento prévio de todos os trabalhadores de toda a evolução das tratativas até a assinatura dos instrumentos coletivos, não há pacto até a assinatura. Não há negócio jurídico, mas negociação. Não há norma jurídica trabalhista autônoma. São meras tratativas incertas e duvidosas por lhes faltar a força vinculante decorrente de uma norma posta em instrumento previsto na Lei n.º 10.101, de 2000.

Não se trata de uma mera formalidade, mas de se garantir o cumprimento da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados, sob pena de seu enfraquecimento ou mesmo anulação.

Isso porque, para que se cumpra a finalidade de ser efetivo instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1º da

³ Sobre a tributação do adiantamento de salário, ver Solução de Consulta Cosit n.º 203, de 2017.

Lei n.º 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4º, da Constituição da República, há que se exigir que a participação nos lucros ou resultados tenha pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados.

Além de ser uma decorrência lógica da definição legal de participação nos lucros ou resultados, tal exigência foi expressamente evidenciada pelo disposto no § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000. Não se trata de uma mera faculdade, mas de requisito inerente à natureza do instituto da participação nos lucros e/ou resultados.

Há jurisprudência que admite a possibilidade de flexibilização, diante da avaliação do caso concreto. Considero, contudo, que esse entendimento desconsidera a circunstância de não haver até a assinatura dos documentos regra clara e objetiva, pois ainda pendente negociação coletiva capaz de alterá-la. Não há regra, mas expectativa de regra.

Somente a assinatura do acordo coletivo de trabalho ou da convenção coletiva de trabalho encerra as tratativas. Antes disso, reitere-se, não há regra, mas expectativa de regra.

Ainda que se tome a expectativa por regra, ela não será clara, pois obscurecida pela possibilidade de modificação e pela percepção subjetiva de cada trabalhador quanto à firmeza da expectativa.

Por ser expectativa, não se trata de regra objetiva enquanto norma jurídica trabalhista autônoma posta, ou seja, ainda que se tome a expectativa por regra pressuposta a aflorar da negociação pendente, ela não será objetiva, na medida em que não foi posta em instrumento coletivo de trabalho.

Sendo a fundamentação em tela suficiente para a conclusão pelo cabimento da manutenção do lançamento veiculado nos levantamentos B1, B2 e B3, resta desnecessária a análise dos demais alegações do recorrente.

De qualquer forma, a situação é mais grave, pois, para os trabalhadores do levantamento B1, não houve nos Acordos Coletivos fixação e nem indicação da existência de um resultado a ser atingido, dando-se simplesmente por haver resultado já atingido (sem nem mesmo indiciar qual teria sido o tal resultado já atingido) e por fato consumado o cabimento da participação, transcrevo dos Acordos Coletivos (e-fls. 207/214) firmados entre a autuada e o Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Belo Horizonte e Região para os anos-base de 2009 e 2010 (e-fls. 207 e 211, grifei):

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

(...)

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 nature/a, 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 (dezesseis), 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 I (um) salário nominal.

(...)

ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA - DO VALOR DA PARTICIPAÇÃO

Em virtude dos resultados alcançados pela EMPRESA em 2010, o valor da participação nos resultados para o período de apuração compreendido entre 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2010 será estabelecido com base no salário nominal do empregado de dezembro 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 01/01/2011:

- a) Para os empregados enquadrados na tabela de cargos e salários até o nível 16 (dezesseis), inclusive, serão pagos 3(três) salários nominais;
- b) Para os empregados enquadrados entre os níveis 17 a 20, inclusive, da referida tabela, serão pagos 4(quatro) salários nominais.

II - Empregados desligados no ano de 2010:

- a) Para os empregados desligados no ano de 2010, independentemente do nível salarial, será pago a Participação nos Resultados, sobre 1(um) salário nominal, do mês da Rescisão de Contrato de Trabalho.

III - Do Pagamento proporcional

- a) Os empregados admitidos, desligado e afastados por qualquer motivo em 2010, receberão a Participação nos Resultados proporcional ao número de meses efetivamente trabalhados, à razão de 1/12(um doze avos) por mês laborado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias trabalhados.

O mesmo regramento se apresenta nos Acordos Coletivos celebrados com os demais sindicatos, conforme e-fls. 215/229. A própria empresa apresentou para a fiscalização planilha a revelar a simples observância da Cláusula Terceira dos Acordos, ou seja, o pagamento baseado meramente no quadro de salários, não bastando alegar que foram atingidas metas globais não presentes nos Acordos Coletivos, mas por eles pressupostas como revelariam declarações. A situação em tela atesta de forma inequívoca a ausência de regra clara e objetiva e a anulação da finalidade do instituto da participação nos lucros ou resultados.

Os trabalhadores dos levantamentos “B2 – Participação nos Resultados Especial” e “B3 – Participação nos Resultados Key People” integraram o programa especial de participação nos resultados a que se referem os Acordos e para os quais os Acordos mencionam

“metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência, conforme programa de avaliação de desempenho individual” (e-fls. 207/229).

Os Acordos Coletivos, contudo, não veiculam as regras relativas a metas e/ou resultados em relação a qualquer dos três levantamentos (B1, B2 e B3), fazendo apenas referência a “programa de avaliação de desempenho individual” em relação aos trabalhadores dos levantamentos B2 e B3.

Não detecto nos autos prova a gerar convicção no sentido de que os trabalhadores tiveram conhecimento de quais seriam tais regras e nem a demonstrar quais foram efetivamente as “metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência”, ainda mais se considerando que o período aquisitivo já estava transcorrido quando da assinatura dos acordos e que as declarações invocadas pelo recorrente têm o condão de provar a declaração e não o fato declarado (Lei n.º 5.869, de 1973, art. 368; e Lei n.º 13.105, de 2015, arts. 15 e 408), mesmo quando acompanhadas de “slides” dos Recursos Humanos rubricados tendentes a demonstrar regras do programa de avaliação de desempenho individual, relevantes para os levantamentos B2 e B3, e também metas globais (pressupostas para levantamento B1), estas invocadas pela recorrente para o levantamento B1 (ver “slides”⁴ nas e-fls. 1185/1194, 1197/1207, 1209/1219 e 1221/1231; constantes do Doc. 10 da Impugnação).

A prova tendente a demonstrar a efetivação da avaliação de desempenho individual é irrelevante, diante da ausência da demonstração de que os trabalhadores tinham conhecimento prévio das regras, de forma clara e objetiva.

Por fim, não verifico no Relatório Fiscal imputação de inobservância da periodicidade legal para pagamento da participação nos lucros ou resultados, não sendo motivo do lançamento.

De qualquer forma, há elementos suficientes para não merecer reforma a decisão recorrida.

Juros e multa. A multa constituída possui fundamento legal, invocado expressamente pela fiscalização no Auto de Infração; não sendo o presente colegiado competente para afastá-lo por suposta violação de princípios e regras constitucionais (Decreto n.º 70.235, de 1972, art. 26-A; e Súmula CARF n.º 2). Por força de jurisprudência vinculante, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Súmula CARF n.º 108).

Ausência de Equívocos na Folha de Pagamento - Inexistência da Obrigação Principal. O Relatório Fiscal apresenta a seguinte motivação para o AIOA n.º 51.054.690-0:

2.2.2.2 - Durante a ação fiscal, foi constatado que o contribuinte não elaborou as folhas de pagamento de forma coletiva por estabelecimento, agrupando os segurados por categoria, com a correspondente totalização, deixando de incluir a totalidade das remunerações pagas a todos os seus segurados, conforme demonstradas no Anexo V deste Relatório, estando a mesma em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pelo INSS/RFB.

⁴ Em cada conjunto de “slides”, consta do primeiro a autoria: Recursos Humanos (e-fls. 1185, 1197, 1209 e 1221); e do último consta apenas: "Obrigado !" (e-fls. 1194, 1207, 1219 e 1231).

2.2.2.2.1 - Nas folhas de pagamento apresentadas não foram incluídas as remunerações devidas a título de “pagamento baseado em ações”, parcelas estas não consideradas pela empresa como base de incidência das contribuições sociais, cujos créditos decorrentes da obrigação principal foram constituídos mediante lavratura dos Autos de Infração debcad`s de n.º 51.054.688-9 (parte patronal), vinculado ao “Comprot de n.º 15504-721.024/2014-14” e debcad de n.º 51.054.689-7 (Terceiros), vinculado a este PTA, conforme descritos, de forma detalhada e fundamentada, inclusive quanto à sua apuração e verificação, nos respectivos Relatórios e Anexos, sendo, portanto, desnecessária a juntada do primeiro Comprot ao presente Processo Administrativo Fiscal, haja vista que o contribuinte já recebeu uma via dos mesmos.

2.2.2.2.2 - As remunerações omitidas em folha foram levantadas com base na escrituração contábil, bem como, nos planos de oferta de ações, atas de assembleias do comitê de remuneração e dos conselheiros, cartas de incentivo formalizadas aos executivos eleitos ao benefício, cartas dos beneficiados à Controladora, por ocasião da formalização do exercício de compra das ações, assim como, diversas planilhas em excel, elaboradas pela empresa e apresentadas à Fiscalização em mídia digital, tudo conforme relatado no processo COMPROT 15504-721.024/2014-14.

Conforme revela a simples leitura da folha de rosto do **AIOA n.º 51.054.690-0** (e-fls. 12), a multa aplicada é fixa, ou seja, a penalidade independe do número de ocorrências e nem da extensão da infração em tela.

De fato, o levantamento F1, constante apenas do AIOP n.º 51.054.688-9 (ver DD do AIOP n.º 51.054.689-7, e-fls. 04/09), restou cancelado pelo Acórdão de Recurso Voluntário n.º 2401-005.392, de 13 de julho de 2016, integrado pelo Acórdão de Embargos de Declaração n.º 2402-005.820, de 10 de maio de 2017. Logo, não subsiste a omissão demonstrada no Anexo V do Relatório Fiscal do presente processo n.º 15504.721025/2014-51 (e-fls. 81/82).

Contudo, o AIOA CFL 30 subsiste em relação à imputação de que “o contribuinte não elaborou as folhas de pagamento de forma coletiva por estabelecimento, agrupando os segurados por categoria, com a correspondente totalização”, imputação para a qual a recorrente inclusive não veicula contrariedade em suas razões recursais.

Isso posto, voto por CONHECER do recurso voluntário e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro