



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	10825.720410/2018-68
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	2401-011.423 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	04 de outubro de 2023
Recorrentes	NATURA COSMETICOS S/A FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância(Súmula CARF nº 103).

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. FATO GERADOR . REMUNERAÇÃO.

Incidem contribuições sociais 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.

JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso de ofício. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa e Guilherme Paes de Barros Geraldi, que davam provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilsom de Moraes Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Wilsom de Moraes Filho, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra lançamento realizado pela Seção de Fiscalização da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Bauru/SP, pelo qual foi constituído crédito tributário, no valor total de R\$ 10.215.331,04, devidamente atualizado até fevereiro de 2018, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2014, referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos a título de parcela remuneratória variável (stock options), aos seus diretores e empregados.

Os motivos fáticos do lançamento estão descritos no Relatório Fiscal (fls. 311), e podem ser resumidos da seguinte forma:

1-Este relatório é integrante do Auto de Infração - AI (Processo nº 10.825.720410/2018-68), no qual se exigem contribuições previdenciárias (parte patronal, inclusive SAT/GILRAT - contribuições para custeio do benefício decorrente do acidente de trabalho) destinadas à Previdência Social e as destinadas aos Terceiros, incidentes sobre valores auferidos em Planos de Outorga de Opção de Compra de Ações (também denominados "stock options"), ofertados pela empresa a seus colaboradores (diretores e outros, empregados ou não) e que, como será demonstrado, trata-se de modalidade de remuneração.

(...)

6- Constatou-se durante o procedimento fiscal que a remuneração dos principais executivos da empresa é composta por duas parcelas, uma fixa e outra variável, sendo que a parcela variável de longo prazo é baseada em opções de compras de ações.

Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica ao segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações (conseqüentemente afastando o caráter mercantil da operação), e estando a eleição dos beneficiários dos Programas de Opção de Compra de Ações vinculada a critérios definidos pela empresa, impõe-se o reconhecimento da remuneração-utilidade, que constitui salário-de-contribuição.

A própria Companhia insere a remuneração "Baseada em Ações" entre aquelas que compõem o total da Remuneração (Fixa + Variável) - veja-se neste momento o descrito nos itens 5.1 a 5.3 acima, bem como os Anexos ali citados.

Acresça-se, ainda que a doutrina tem clara a diferenciação das características da natureza jurídica para as modalidades de Programas/Planos de Stock Option. Vejamos:

Aspectos Determinantes da Natureza Jurídica dos Planos de Stock Options.	
MERCANTIL	REMUNERATÓRIO
Não existe qualquer vínculo com o contrato de trabalho.	Concessão de benefício está vinculada diretamente ao desempenho das metas de produtividade e/ou ainda a permanência na empresa.
Método de exercício autorizado implica onerosidade e risco para o empregado.	Método de exercício autorizado no ato concessivo da premiação não

	implica ônus ou risco ao beneficiário.
É extensivo a todos os funcionários	É a empresa quem seleciona os beneficiários.
Não objetiva fidelizar trabalhador na empresa.	Complementação ao salário fixo contratado, entre outras hipóteses de utilização do plano de ações de opções como estratégia de remuneração variável.
Inexiste qualquer conotação de caráter retributivo.	As ações são custodiadas ao empregado de forma subsidiada pela empresa, que prefixa o preço abaixo do mercado.

Assim, como se vê, resulta claro que o Plano de Opções de Compra de Ações consiste em "modalidade remuneratória", oferecida pela Companhia a seus colaboradores (empregados ou não) e que tem, entre outras, finalidade de reter mão-de-obra qualificada por um tempo determinado.

6.1- Confira-se o teor, repisando o assunto, como exemplo, o disposto no "Formulário de Referência 2015", que textualmente traz:

a): "13.1. Política ou prática de remuneração do Conselho de Administração, Diretoria, Conselho Fiscal e Comitês A remuneração em nossa Companhia é ligada aos nossos resultados e ao seu aumento de valor, assim como a aspectos sociais e ambientais. A remuneração que oferecemos nos permite atrair, manter e reconhecer os profissionais de grande qualificação na Administração da nossa Companhia.

(...)

Um diferencial em relação ao mercado é o modelo de remuneração variável e de ganhos, adaptado às características de cada público de colaboradores e executivos, com forma de pagamento, valores e metas adequadas a cada realidade." .

(...)

b) "...Para um grupo de executivos seniores, responsáveis pela estratégia de longo prazo da Natura, a Natura irá praticar um novo plano de incentivos de longo prazo (concessão de Ações Restritas), além do programa já existente de opções de ações (stock options). Para maiores informações do Plano de Opção de Subscrição ou Compra de Ações, veja adiante o item 13.4 Plano de Opção de Ações.

(...)

Nossos membros da Administração contam com uma remuneração base e uma remuneração variável, além dos benefícios indiretos.

(...)

O componente variável, seja a remuneração de curto ou os ganhos de longo prazo, representa uma parcela maior para executivos seniores em relação aos demais colaboradores porque acreditamos na construção conjunta de valor. Além dos limites bem definidos, toda remuneração variável está vinculada ao efetivo alcance das metas, ou seja, à superação das expectativas mínimas de crescimento estabelecidas anualmente pela

gestão. O sistema de indicadores de performance que mede esse desempenho abrange as três dimensões da sustentabilidade (Econômico, Social e Ambiental).

(...)

" c) "

(...)

13.4 - Plano de remuneração baseado em ações do conselho de administração e diretoria estatutária".

6.2- Logo, resulta claro que a oferta de opções de ações aos colaboradores (dirigentes empregados ou não) da companhia, trata-se, em verdade, de modalidade de remuneração, já que é ofertada a preços substancialmente inferiores aos valores de mercado, o que resulta em vantagem econômica, como será demonstrado e, fundamentalmente porque "recebe os serviços como contraprestações das opções"

6.3- Corroborando tratar-se de remuneração, tem se ainda, à Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008, da Comissão de Valores Mobiliários, que Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de Pagamento Baseado em Ações, merece destaque o item 12 abaixo transrito:

12. Em geral, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são concedidos aos empregados como parte da remuneração destes, adicionalmente ao salário e outros benefícios concedidos. Normalmente não é possível mensurar de forma direta cada componente específico do pacote de remuneração dos empregados, bem como não é possível mensurar o valor justo do pacote como um todo. Portanto, é necessário mensurar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Além disso, ações e opções de ações são concedidas como parte de um acordo de pagamento de bônus ao invés de serem como parte da remuneração básica dos empregados, ou seja, trata-se de incentivo para permanecerem empregados na entidade ou de recompensa por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade. Ao beneficiar empregados com a concessão de ações ou opções de ações adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios adicionais. Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados como o valor justo dos serviços recebidos.

6.4- Assim, os ganhos auferidos pelos colaboradores elegíveis da companhia no momento do exercício da opção, ou seja, na integralização das ações devem ser considerados como forma de remuneração indireta.

6.5- E isto porque, se assim não for, é forçoso reconhecer que as empresas têm em mãos poderoso instrumento que pode ser utilizado como "artifício" de retribuição de remuneração por serviços prestados, sem recolhimento das contribuições previdenciárias e outros tributos e contribuições. A reforçar essa tese, é óbvio que ninguém compra papéis com prejuízo.

6.6- Assinale-se, em conclusão, o argumento de que, após esse momento, ou seja, depois de pagar e receber as ações, ai sim os eventuais ganhos poderia caracterizar "contrato de natureza meramente mercantil", já que ficaria sujeito a enfrentar os riscos do mercado de capitais.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 442/519, com base nos seguintes tópicos a seguir, em síntese:

I – ESCLARECIMENTOS PRÉVIOS**II – DOS FATOS****III – DO DIREITO****III.1 – DA INSUSTÊNCIA DA EXIGÊNCIA FISCAL**

III.1.1 – Dos Planos de Opções de Compra ou Subscrição de Ações da Impugnante

III.1.1.1 – O Momento da Outorga da Opção

III.1.1.1.1 – Requisito de aplicação parcial da PLR exigido pelo Plano de 2009

III.1.1.2 – Riscos inerentes ao negócio mercantil e assumidos voluntariamente pelos participantes dos programas

III.1.1.3 – O Exercício da Opção

III.1.1.4 – Apuração do Preço de Exercício da Opção (critérios técnicos e valor de mercado)

III.1.1.5 – Ausência de remuneração para retribuir o trabalho

III.1.1.5.1 – A pacífica jurisprudência trabalhista afasta a natureza remuneratória do Stock Option

III.1.2.6 – A regra contábil vigente à época dos fatos geradores

III.1.1.7 – Da configuração de “ganho eventual”

III.2 – DO CANCELAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AO INCRA, SENAC, SESC E SEBRAE**III.3 – NÃO PODE SER EXIGIDO O GILLRAT À ALÍQUOTA DE 2%****III.4 – DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO DE 75%****IV – DAS CONCLUSÕES E PEDIDO**

Em 18 de maio de 2018, o impugnante protocolizou petição às fls. 603.

Foi proferido o Acórdão nº 16-94.464 - 1^a Turma da DRJ/SPO, (e-fls. 611/672), e a impugnação foi julgada, por maioria dos votos, procedente em parte.

A seguir transcrevo as ementas da decisão recorrida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

STOCK OPTION PLAN. CARÁTER REMUNERATÓRIO AFASTADO APENAS QUANDO PRESENTE RISCO DE PERDA PATRIMONIAL REAL, SIGNIFICATIVA E EFETIVA PELO TRABALHADOR.

Os stock option plans podem tanto ter natureza mercantil quanto remuneratória. Suportando o trabalhador o risco de perda patrimonial real, significativa e efetiva, resta evidenciado o caráter mercantil de tal plano. Não havendo tal risco, evidente o caráter remuneratório.

ARGUMENTOS DE DEFESA APRESENTADOS A DESTEMPO. CABIMENTO EM CASOS EXTRAORDINÁRIOS.

O art. 16, §4º, do Decreto nº. 70.235, explicita os casos excepcionais em que podem ser apresentados documentos ou alegações extemporâneos. Afora tais casos, resta vedado o conhecimento de tais documentos ou alegações, exceto se comprovado equívoco material evidente cometido pela fiscalização.

APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL EM EXERCÍCIO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. DEFINIÇÃO DO CUSTO CONFORME PREVISTO NO PLANO DE STOCK OPTION.

O ganho decorrente do exercício de opção de compra outorgada gratuitamente no âmbito de um stock option plan corresponde à diferença entre seu o preço de exercício e a cotação da ação na mesma data.

TUTELA ANTECIPADA CONCEDIDA APENAS EM CARÁTER PROSPECTIVO. AUSÊNCIA DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DE DÉBITOS PRETÉRIOS. CABIMENTO DA MULTA DE OFÍCIO.

A concessão de tutela antecipada apenas com efeitos prospectivos não afasta a exigibilidade de exação tributária pretérita, tornando descabida a aplicação da disciplina estatuída no art. 63 da Lei nº. 9.430, de 1996.

ARGUIÇÃO DE AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordar os limites de sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.tulo.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O contribuinte teve ciência do acórdão de impugnação em 06/10/2020, conforme documento às fls. 692/693 e apresentou recurso voluntário(fls. 696/758) em 04/11/2020, conforme documentos às fls. 695, com base nas principais alegações a seguir, em síntese:

-Da Tempestividade.

-II-Eclarecimentos Prévios;

Nos termos do voto condutor da r. decisão recorrida, o Programa de Opção de Compra ou Subscrição de Ações do ano de 2008 deveria ser considerado como remuneração (na forma de “utilidade” ou “indireta”), tendo em vista que, segundo sustenta, os trabalhadores não assumiriam riscos inerentes ao mercado de capitais, justificando a formalização da exigência fiscal.

O critério adotado na decisão recorrida para manter a exigência fiscal em relação ao Plano de Stock Options do ano de 2008, no entanto, desconsidera que os Planos de Outorga de Opções de Compra ou Subscrição de Ações representam modalidade contratual com características específicas, conforme o disposto na legislação societária (§3º do artigo 168 da Lei nº 6.404/76), e não se confundem com as opções de compra de ações que são comercializadas livremente pelas Companhias de Capital Aberto no mercado de capitais.

Ao estabelecer como requisito para excluir o Plano de Outorga de Opções de Compra ou Subscrição de Ações do campo de incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros o fato de o participante aportar recursos próprios ao aderir ao programa (e não no momento do exercício da opção), a decisão recorrida acabou por confundir os Planos de Stock Options oferecidos aos colaboradores da companhia, que são regidos por legislação própria, com as opções de compra de ações comercializados no mercado de capitais.

Dos Fatos.

A autoridade administrativa alega que os Planos de Outorga de Opção de Compra ou Subscrição de Ações da Recorrente, realizados em 2008 e 2009, resultaram em pagamento de "remuneração" aos empregados e contribuintes individuais. A Recorrente contesta, argumentando que os participantes pagaram pelas opções, o que comprova a onerosidade dos planos e invalida a acusação de pagamento de "remuneração".

Os Planos de Opção de Compra ou Subscrição de Ações da Recorrente não são remuneração pelo trabalho, mas sim compra e venda de ações. O suposto benefício dos participantes não é remuneração e não está sujeito a contribuições previdenciárias.

As contribuições para o INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE foram calculadas de forma incorreta.

A exigibilidade da contribuição do GILLRAT está suspensa e a multa sobre ela deve ser cancelada.

Os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício.

A exigência do crédito tributário em relação a um Plano de Opção de Compra ou Subscrição de Ações é equivocada, pois os colaboradores não colocariam seu patrimônio em risco e não haveria remuneração.

Do Direito.

Os Planos de Outorga de Opções de Compra ou Subscrição de Ações da Recorrente são uma política para atrair e reter administradores e empregados na Companhia, não sendo uma forma de remuneração pelos serviços prestados.

Os planos são aprovados em assembleia e geridos pelo Conselho de Administração, permitindo que os participantes adquiram ações da empresa. O preço de exercício da opção é determinado com base no valor das ações da companhia e é atualizado monetariamente até o momento do exercício da opção. Os participantes têm a liberdade de decidir se exercem ou não a opção.

Os Planos de Outorga de Opções de Compra ou Subscrição de Ações não podem ser considerados como remuneração, pois são facultativos e envolvem aquisição de ações com recursos próprios.

A relação contratual estabelecida nesses planos é diferente da relação negocial do mercado de capitais. A gratuidade da adesão ao plano não deve ser considerada como determinante para enquadrar os stock options como remuneração. O participante assume riscos ao aderir ao plano, mesmo que não afetem diretamente seu patrimônio.

O voto da decisão recorrida não considera a onerosidade do Plano de Opções de Compra de Ações de 2008, que exige que o participante compre as ações com seus próprios recursos.

O voto vencido argumenta que as opções de compra de ações não são remuneração, pois o participante desembolsa dinheiro para comprá-las.

O voto condutor não leva em conta os riscos assumidos pelos participantes, como o risco de perder dinheiro ou ganhar menos do que o esperado. O participante também precisa renunciar a outras oportunidades de trabalho durante o período de maturação das opções. Portanto, alegar que não há riscos para o participante é falacioso. A valorização ou desvalorização das ações no mercado de capitais não está relacionada ao trabalho do empregado, mas sim aos riscos do mercado. A empresa não garante uma vantagem econômica aos participantes. O "ganho" ou "lucro" depende dos riscos assumidos e só é apurado no momento da venda das ações. Portanto, não há contrapartida em serviços prestados pelos empregados para a empresa.

A decisão recorrida não considerou que a aceitação da opção de compra de ações é voluntária e não remuneratória. Além disso, a outorga da opção é apenas uma expectativa de direito e o participante pode desistir do exercício da opção. Portanto, não faz sentido pagar por uma expectativa de direito que pode ser frustrada. A análise do risco patrimonial não é suficiente para caracterizar a remuneração.

-O exercício da opção.

Com a implementação das condições estabelecidas pelo Conselho de Administração nos Planos de Opção, os participantes têm a opção de adquirir ações por um preço determinado. O pagamento é feito pelo participante e não há garantia de lucro, pois o mercado de capitais é imprevisível. Portanto, não há remuneração no caso em questão.

-Apuração do preço de exercício da opção (critérios técnicos e valor de mercado).

Os Programas de Outorga de Opções de Compra ou Subscrição de Ações da Recorrente estabelecem um preço de exercício baseado nas variações do mercado de capitais e atualizado pelo IPCA do IBGE. O prazo de maturação das opções é de 3 a 4 anos, podendo chegar a 8 anos para o exercício. Não há crítica ao preço de exercício pago pelos participantes. A existência de risco e onerosidade nos programas é comprovada por decisões do CARF. Esses programas não são uma forma de remuneração pelo trabalho.

-Ausência de remuneração para retribuir o trabalho.

Os pagamentos foram feitos como parte de um plano de opções de compra de ações e não se enquadram na definição de remuneração. Além disso, os participantes pagaram pelas ações e assumiram os riscos do mercado de capitais. Portanto, não deve pagar contribuições previdenciárias.

Ao aderir ao "Stock Option", o participante assume o risco inerente ao negócio de compra e venda de ações, sem garantia de ganho ou perda. Portanto, não há certeza do retorno financeiro na venda das ações, o que compromete a base de cálculo para a autoridade administrativa. O suposto "benefício" não é considerado remuneração-utilidade nem remuneração pelo trabalho.

-Das Consequências do desligamento dos participantes da companhia.

Os Planos de Stock Options da empresa não devem ser considerados como remuneração, pois as ações não maduras são canceladas em caso de desligamento do participante. Além disso, em casos de demissão por justa causa ou desligamento a pedido, perde-se o direito de exercer a opção de compra. No entanto, em casos de morte ou aposentadoria por invalidez, o direito ao exercício da opção não é perdido.

-A pacífica jurisprudência trabalhista afasta a natureza remuneratória do stock options

A Justiça do Trabalho já decidiu que os planos de opções de compras de ações não são remuneração pelo trabalho, portanto, não devem ser sujeitos à contribuição previdenciária. O plano de opção de compra de ações é considerado um negócio mercantil e não uma remuneração.

-A regra contábil vigente à época dos fatos geradores.

-A Recorrente reconheceu contabilmente o valor justo das opções outorgadas, mas isso não implica em remuneração ou despesa. A contabilidade não determina a incidência de contribuição previdenciária. A Lei nº 12.973/2014 não pode ser aplicada retroativamente.

O artigo 33 da Lei nº 12.973/2014 não se aplica aos programas de Stock Options da Recorrente. As despesas de pessoal registradas no Grupo Contábil de Despesa de Pessoal, como vale-transporte, auxílio-doença, aviso prévio indenizado e adicional de férias, são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL, mas não estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária. O Recurso Especial nº 1.230.957 reconheceu a natureza indenizatória dessas

verbas. O tratamento contábil do "Stock Options" não altera sua natureza jurídica de remuneração.

-Da Configuração de “ganho eventual”.

O exercício do direito de compra de ações, conhecido como "Stock Option", não deve ser considerado como remuneração e, portanto, não está sujeito à contribuição previdenciária. Isso se deve ao fato de que o exercício da opção e o "ganho" alegado são eventuais e não habituais, além de dependerem da vontade do participante e de circunstâncias incertas do mercado de capitais. Portanto, não há certeza de retorno financeiro e o "ganho" é considerado eventual, não sendo tributado pela contribuição previdenciária.

-Questões Sucessivas.

A Recorrente confessou e pagou as contribuições destinadas ao Salário-Educação, Incra, Sebrae, Senac e Sesc sobre a remuneração dos empregados. No entanto, a exigência adicional baseada na natureza remuneratória do "Stock Options" é improcedente, pois as bases de cálculo já ultrapassam o limite legal de 20 salários mínimos. O Decreto-Lei nº 2.318/86 não revogou o parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, portanto, a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros deve respeitar o limite de 20 salários mínimos.

A Recorrente discute a majoração da alíquota da contribuição do GILRAT decorrente do Decreto nº 6.957/2009. A sentença proferida na Ação Declaratória nº 093489-23.2014.4.01.3400 concedeu a antecipação dos efeitos da tutela, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário. A lavratura do auto de infração ocorreu em 2018, quando já estava em vigor a decisão judicial. Portanto, não pode ser cobrada a parcela referente à majoração da contribuição do GILRAT decorrente do Decreto nº 6.957/2009. A multa de ofício sobre essa parcela também deve ser cancelada.

A União não pode exigir juros de mora sobre a multa de ofício de 75% devido à falta de amparo legal.

-Do desprovimento do recurso de ofício.

A recorrente apresenta petição, em 25/09/2023, (fls. 766/770) onde informa a existência de fato novo e alega, em síntese:

Não há como desconsiderar a iminência da prolação de decisão do E. STJ sobre a afetação da matéria para julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, previsto no art. 1.036 do CPC.

Requer:

- (I) a retirada de pauta do processo administrativo (I.1) para verificação dos montantes exonerados em 1ª instância administrativa, em virtude do novo limite de alçada do recurso de ofício, com base no ato normativo vigente (Portaria MF nº 02/2023); e (I.2) até decisão do E. STJ sobre afetação da matéria no rito dos recursos repetitivos, a fim de evitar decisões conflitantes sobre o tema;

- (II) (II) seja determinada a intimação da PGFN para, se o caso, apresentar manifestação do fato novo, nos termos do art. 9º do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo federal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro WILSON DE MORAES FILHO, Relator.

Do Recurso de Ofício

Admissibilidade

Em 17/1/2023 foi publicada a Portaria MF nº 2, que aumentou o limite de alçada para recurso de ofício, que antes era de R\$ 2.500.000,00, para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Assim consta da citada Portaria:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). (grifo nosso)

§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.

A Súmula CARF nº 103 dispõe que:

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância

No presente caso, o montante de tributo e encargos de multa excluídos foi inferior a R\$ 15.000.000,00, logo o recurso de ofício não deve ser conhecido.

Do Recurso Voluntário

Admissibilidade

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, devem ser conhecidos.

Da Remuneração Mediante “Stock Options Plan” (SPO)

No acórdão de piso foi exonerado o crédito tributário constituído em relação ao Stock Option plan de 2009, sendo mantida(retificado) a autuação em relação ao Stock Option Plano de 2008.

O contrato decorrente do plano de stock options trata-se de instrumento de título oneroso, fundado na lei societária, através do qual a sociedade emissora concede ao beneficiário (empregado, administrador, prestador de serviço) o direito de subscrever ou adquirir as suas ações por um preço com critérios pré definidos, sob determinadas condições e após determinado prazo.

O art. 22, inciso I da Lei nº 8.212, de 1991 deixa claro que a remuneração do segurado empregado ou contribuinte individual, qualquer que seja o título atribuído, que presta serviço a empresa está sujeita a incidência de contribuição previdenciária, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

O legislador quis incluir toda a forma de retribuição do trabalho para financiar a Seguridade Social.

Examinando a matriz constitucional do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, verifica-se que o financiamento da seguridade social é realizado pelo empregador sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício, conforme o art. 195, I, "a" da CF/88.

Cabe citar a decisão da câmara superior, Acórdão 9202-010.132, de 23/11/21, que bem explica o assunto, conforme trecho do voto da relator:

(...)

É certo que a Lei de Custo Previdenciário, sendo norma de caráter tributário, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como, no meu entender, é o caso do Direito do Trabalho. Assim, ao inserir o termo "salário" na definição da base de cálculo das contribuições, a norma previdenciária buscou preservar o alcance da expressão tomada de empréstimo da legislação trabalhista, em toda a sua abrangência.

O conceito de salário trazido para a legislação pátria tomou por base o art. 1º da Convenção nº 95 da Organização Internacional do Trabalho – OIT, que tem o Brasil entre seus signatários. De acordo com referido dispositivo:

ARTIGO 1º

Para os fins da presente convenção, o termo "salário" significa, qualquer que seja a denominação ou modo de cálculo, a remuneração ou os ganhos susceptíveis de serem avaliados em espécie ou fixados por acôrdo ou pela legislação nacional, que são devidos em virtude de um contrato de aluguel de serviços, escrito ou verbal, por um empregador a um trabalhador, seja por trabalho efetuado, ou pelo que deverá ser efetuado, seja por serviços prestados ou que devam ser prestados.

Na mesma linha, o caput do art. 458 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT arrolou como parcelas integrantes dos salários do trabalhadores utilidades decorrentes do contrato laboral como alimentação, habitação, vestuário, dentre outras:

Art. 458 Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

Assim, a princípio, a base de cálculo das contribuições previdenciárias e de terceiros (salário-de-contribuição) abrange toda e qualquer forma de benefício habitual destinado a retribuir o trabalho, seja ele pago em pecúnia ou sob a forma de utilidades, aí incluídos alimentação, habitação, vestuário, além de outras prestações e in natura. Exclui-se da tributação somente aqueles benefícios abrangidos por alguma regra isentiva ou que tenham sido disponibilizados para a prestação de serviços, a exemplo de vestuário, equipamentos e outros acessórios destinados a esse fim.

Dessarte, a definição sobre a incidência ou não das contribuições sociais em relação à rubrica objeto da presente lide deve levar em consideração sua natureza jurídica, a existência ou não de normas que lhes concedam isenção e o cumprimento dos requisitos necessários ao usufruto desse favor legal.

O § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 lista sobre quais verbas não incidem a contribuição previdenciária e os ganhos decorrentes de Stock Options não constam dessa lista.

É importante lembrar que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção(Art. 111 do CTN).

A seguir será citada ementa do Acórdão nº 2301-003.597 da 3^a Câmara, 1^a Turma Ordinária, de 20/06/2013 e do Acórdão nº 2402-005.010 da 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária, de 17/02/2016, que consideram que o Stock Options possui caráter remuneratório:

(Acórdão nº 2301-003.597)

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. REMUNERAÇÃO. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO.

Salário de Contribuição, para o contribuinte individual, é a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês.

No presente caso a concessão de "stock options" aos segurados contribuintes individuais a serviço do sujeito passivo devem integrar o salário de contribuição, pois foram concedidos pelo trabalho do segurado, integraram-se ao patrimônio do segurado e não podem ser conceituados como oriundos de negócio mercantil, pois ausente risco.

(Acórdão nº 2402-005.010)

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

Incide 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/empregados e estes poderiam ao final do período de carência receber a diferença entre o valor de mercado das ações exercidas e o seu preço de exercício, 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.

A base de cálculo se apura mediante a diferença entre o valor de mercado na data do efetivo exercício e o preço no momento do exercício das opções, também estabelecendo o aspecto temporal do fato gerador (Ementa dos acórdãos n.º 2301-005.771, 2201-006.249, 2301-007.000, 2401-004.861, entre outros).

Acórdão n.º 2301-005.771

PLANO DE OPÇÃO PELA COMPRA DE AÇÕES STOCK OPTIONS PARA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR INDEPENDE SE AS AÇÕES FORAM VENDIDAS A TERCEIROS.

O fato gerador no caso de plano de stock options ocorre com o efetivo exercício do direito de adquirir ações, posto que, constatado o ganho do trabalhador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda a terceiros.

STOCK OPTIONS. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

Com o exercício da opção, materializam-se todos os aspectos da hipótese de incidência, ou, na expressão adotada pelo CTN, ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

IDENTIFICAÇÃO DO FATO GERADOR DATA DA CARÊNCIA ANTECIPADA INDEPENDENTE DO EXERCÍCIO DAS AÇÕES. VÍCIO NO LANÇAMENTO.

O fato gerador de contribuições previdenciárias em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador (mesmo que na condição de salário utilidade), quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. Improcedente o lançamento quando parte a autoridade fiscal de uma premissa equivocada de que o fato gerador no caso de stock options seria a data da outorga da opção de compra, independentemente do exercício das ações. Não há como atribuir ganho, se não demonstrou a autoridade fiscal, o efetivo exercício do direito de ações.

Acórdão n.º 2201-006.249

FATO GERADOR DO IRRF. OCORRÊNCIA INDEPENDENTEMENTE DO EXERCÍCIO DA OPÇÃO DE AÇÕES.

O fato gerador do IRRF em relação ao plano de stock options ocorre quando apurado ganho pelo trabalhador no momento em que exerce o direito de opção em relação às ações que lhe foram outorgadas.

O lançamento deve ser considerado improcedente na hipótese em que a autoridade fiscal labora com a premissa de que o fato gerador do IRRF no âmbito das stock options ocorre na data de vencimento da carência, independentemente do exercício das ações.

Acórdão n.º 2301-007.000

PLANO DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS). OPÇÃO DE COMPRA DE UNITS. IMPOSTO SOBRE A RENDA. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. EXERCÍCIO DA OPÇÃO.

O fato gerador em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. Com o exercício da opção, materializam-se todos os aspectos da hipótese de incidência, ou, na expressão adotada pelo CTN, ocorre o fato gerador da obrigação tributária. No caso dos autos, elegido critério distinto, torna-se insubstancial a autuação.

Acórdão n.º 2401-004.861

(...)

**STOCK OPTIONS. OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. EXERCÍCIO DO DIREITO.
FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. BASE DE CÁLCULO.**

Apurase a base de cálculo na data do exercício do direito de compra das ações, quando aperfeiçoa-se o fato gerador pela vantagem econômica, consistente na remuneração sob a forma de utilidade, oriunda da aquisição das ações.

(...)

O fato gerador em relação ao plano de Stock Options ocorre pelo ganho auferido pelo trabalhador, quando o mesmo exerce o direito em relação às ações que lhe foram outorgadas. Com o exercício da opção, materializam-se todos os aspectos da hipótese de incidência, ou, na expressão adotada pelo CTN, ocorre o fato gerador da obrigação tributária.

No presente caso o programa de Stock Option Plano de 2008 tinha o seguinte objetivo:

-Estimular a melhoria da gestão da Companhia e das empresas que estejam sob o seu controle direto ou indireto, conferindo aos Participantes a possibilidade de serem acionistas da Companhia, estimulando-os a trabalhar na otimização de todos os aspectos que possam valorizar a Companhia, dando-lhes, ainda, uma visão empreendedora e corporativa, harmonizando e aperfeiçoando as relações entre as empresas do Grupo Natura;

- Estimular a permanência dos diretores, gerentes e empregados;
- Ampliar a atratividade da Companhia e das empresas do Grupo Natura.

O programa de outorga de opções de compra ou subscrição de ações da recorrente é aprovado em assembleia e disciplinam os termos e as condições para a outorga e o exercício das opções.

No relatório fiscal ficou demonstrado que a Natura indica que adota a política de remuneração variável com base em stock options plans, o que reforça a ideia de caráter remuneratório do plano.

A remuneração da companhia é ligada aos resultados e ao seu aumento de valor, assim como a aspectos sociais e ambientais.

Para facilitar o entendimento acerca das características do plano vamos trazer um quadro que foi utilizado no acórdão de piso.

Característica	Programa de 2005
	Plano de 2008
Escolha dos participantes	Conselho de Administração
Condições subjetivas	- Manutenção do vínculo, exceto desligamento por invalidez ou morte (possível exercício de opções maduras em demissão sem justa causa e

Condição objetiva	aposentadoria)
Vesting period	Lucros suficientes, no ano anterior, para pagamento dos dividendos obrigatórios 3 anos (50%) ou 4 anos (100%)
Expiração	6 anos do início do <i>vesting</i>
Preço	Cotação média de mercado quando do plano + IPCA
Pagamento das ações	À vista, com possível financiamento (até 90%)
Transferência das opções	Vedada

A aprovação pela Natura de programas de outorga de opção de compra ou subscrição de ações nos anos de 2005 e 2009, pelo menos, e a existência de planos anuais de concessão de opções de compra de ações a seus administradores e empregados demonstra a habitualidade de tais planos.

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

Ao se estipular um prazo de validade para o plano, períodos durante os quais os beneficiários poderiam fazer suas opções, demonstra a habitualidade em que era possível exercer seu créditos.

O que caracteriza a habitualidade é o conhecimento prévio de que os valores serão concedidos. Essa previsão retira o caráter eventual. Há uma expectativa de recebimento para o qual vai se empreender esforços para atingir as metas definidas.

O fato de que o valor da ação sofrer variação em decorrência do mercado acionário não descharacteriza a natureza de vantagem do exercício da opção de compra de ação, posto que esta é oferecida e disponibilizada ao empregado por valor inferior ao valor de mercado.

No presente caso a concessão de opções de compra de ações segue um plano pré-definido, de longo prazo, contendo regras e condições específicas, que se atingidas dariam o direito de exercício ao optionista.

Os objetivos previstos no programa ano 2005 atendem ao interesse da natura e são concedidos no bojo da prestação de serviços por pessoa física e decorrem de alguma medida dessa prestação de serviços exercida por diretores, gerentes e empregados.

A retributividade é a própria essência do presente lançamento cuja prestação de serviços comprovada é remunerada mediante opções de compra de ações cujo exercício do direito gera uma vantagem econômica para o colaborador optionista.

Os participantes do programa de 2005 eram escolhidos pelo Conselho de Administração entre diretores, gerentes e empregados.

A legislação prevê expressamente parcelas remuneratórias variáveis que podem eventualmente não serem recebidas se as metas e condições estipuladas pela empresa não forem atingidas. Os planos de opções de compra de ações são formas de remuneração variável. O fato de poderem ser suprimidos total ou parcialmente em determinadas condições (demissão com ou sem justa causa) não descaracteriza o caráter remuneratório. Na realidade reforça o caráter da contraprestação, pois permite à empresa retirar a parcela variável da remuneração no caso de inadimplência.

O valor ganho (diferença do valor de mercado e o valor da ação recebida) possui clara natureza de contraprestação remuneratória pelos serviços prestados pelos beneficiários dos planos de opções.

O preço da ação era a cotação média de mercado quando do plano mais IPCA, mas o plano só era exercido se houvesse vantagem para o optionista. As ações foram ofertadas por preço subsidiado, logo trata-se de remuneração, cuja base de cálculo corresponde à diferença entre o valor do instrumento patrimonial e o valor pelo qual foi adquirido pelo beneficiário, deságio este suportado pela companhia.

A base de cálculo a considerada corresponde ao valor intrínseco ou “spread”, ou seja, a diferença entre o valor de mercado da ação adquirida e o preço de exercício efetivamente desembolsado pelo beneficiário, multiplicada pela quantidade de ações obtidas naquele ato. Tal diferença representa o real ganho pecuniário proporcionado aos beneficiários pela remuneração através dos Planos de Opções.

A cessão graciosa das opções aos beneficiários elimina qualquer risco de perdas ou prejuízos para estes, pois mesmo que resolvam não exercer suas opções não estarão sujeitos aenhuma perda patrimonial.

O programa de 2005 busca ofertar aos participantes a fruição de remuneração variável, não acarretando riscos patrimoniais aos empregados, logo tem natureza remuneratória e não mercantil.

As alegações de riscos feitas pela recorrente são todas genéricas. Não ficou demonstrado em nenhum momento perdas reais ocorridas pelos adquirentes das ações.

Simples alegações desacompanhadas dos meios de prova que as justifiquem revelam-se insuficientes para comprovar os fatos alegados.

O conceito de salário contribuição está definido na legislação, conforme já explicado, e não em norma contábil.

Não se pode confundir provisão de outorga de opção de compra (em cumprimento as normas do CPC 10) com exercício da opção de compra.

Da Contribuição de Terceiros.

O recorrente alega acerca da necessária limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros em 20 salários mínimos em decorrência da aplicação do parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/1981.

A Lei nº 6.950/1981 continha em seu artigo 4º a seguinte redação:

Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

O Decreto-Lei nº 2.318/1986 revogou o art. 4º da A Lei nº 6.950/1981, que assim dispõe no seu art. 3º:

Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.

O art. 10 da Lei Complementar nº 95/98 é claro a estabelecer que a unidade básica articular de uma lei é o seu artigo, razão pela qual não se pode falar em manutenção do parágrafo único após a revogação do caput.

A limitação de 20 salários mínimos prevista no parágrafo único do artigo 4º da Lei 6.950/1981 foi revogada juntamente com o artigo 4º, pelo Decreto-Lei nº 2.318/1986.

Não há reparos a fazer no acórdão de piso.

Da Incidência de Juros de Moratórios sobre a Multa de ofício

Sobre esse assunto cabe citar a súmula carf nº 108:

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma a alegação de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício não pode prosperar, pois o presente colegiado está vinculado ao entendimento acima.

Da ação judicial

Cabe citar o relatório fiscal:

Analisando-se as decisões relativamente ao processo em tela, constato:

- inicialmente em decisão de 13/04/2015 é denegado os efeitos da antecipação da tutela.

- posteriormente em sentença proferida em 30/04/2015:

“...

1) reconhecer o direito das autoras de submeterem-se ao pagamento da Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa pelas alíquotas anteriores à majoração promovida pelo Decreto nº 6.957/2009, mantendo-se aquelas previstas pelo Decreto nº 3.048/1999, até que sobrevenha norma que atenda aos comandos dispostos no inciso II do art. 22 da Lei 8.212/91.

2) reconhecer o direito das autoras à repetição do indébito, mediante compensação, a ser efetuada após o trânsito em julgado e de acordo com a Lei 10.637/2002, relativamente às diferenças pagas a maior concernentes aos tributos acima mencionados.

E ainda:

Diante dos fundamentos acima expostos, reconsidero a decisão de fls. 462/464 e CONCEDO A ANTECIPAÇÃO DOS EFEITOS DA TUTELA PARA QUE, NOS PRÓXIMOS RECOLHIMENTOS, A GILLRAT APLICADA ÀS AUTORAS SEJA CALCULADA COM AS ALÍQUOTAS PREVISTAS NO DECRETO Nº 3.048/1999, AFASTANDO-SE A MAJORAÇÃO PROMOVIDA PELO DECRETO Nº 6.957/2009.

A Fazenda Nacional/União recorre da decisão.

10.2- Pois bem, analisando-se o decidido, conclui-se que não há impedimento à constituição do crédito objeto do presente Auto de Infração, posto que abrange fatos geradores ocorridos preteritamente (no ano de 2014) à decisão proferida, bem como não há expressa decisão suspendendo a exigibilidade do tributo (apenas reconhece o direito da autora à repetição do indébito, a ser efetuada após o trânsito em julgado). Já quanto à antecipação da tutela, esta alcançaria os recolhimentos futuros à decisão ("...que nos próximos recolhimentos....").

Compartilho de mesmo entendimento da autoridade fiscal. As decisões prolatadas na Ação Declaratória nº. n° 093489- 23.2014.3400 em nenhum momento suspenderam a exigibilidade da majoração da alíquota da GILRAT empreendida pelo Decreto nº. 6.957/2009, logo para os fatos anteriores as decisões prolatadas deve ser mantida essa majoração. Tendo transito em julgado favorável ao contribuinte cabe a repetição do indébito.

Ausente qualquer suspensão de exigibilidade da contribuição do GILRAT constituída nos presentes autos, não se pode afastar a multa de ofício, com fulcro na norma disposta no art. 63 da Lei nº. 9.430/1996.

Jurisprudência judicial e administrativa

Quanto à jurisprudência administrativa e judicial citada pelo interessado, cabe dizer que elas não lhe beneficiam, haja vista que as decisões arguidas, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, não constituem normas complementares do Direito Tributário, porquanto não haja lei que lhes atribua eficácia normativa. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente se aplicando às partes envolvidas nos litígios correspondentes.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por não conhecer do recurso de ofício e CONHECER do recurso voluntário, e negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

WILSOM DE MORAES FILHO