



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

Processo n° 10980.728541/2012-13
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.282 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente POP INTERNET LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/04/2008 a 30/04/2008

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. DESCUMPRIMENTO. LANÇAMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. REMUNERAÇÃO. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO.

Salário de Contribuição são as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa

No presente caso a concessão de “*stock options*” (SO) aos segurados a serviço da contribuinte 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Júnior. Redator: Marcelo Oliveira.

Outros eventos ocorridos: Sustentação oral: Tiago Conde Teixeira: OAB: 25.259/DF e Raquel Godoy de M. Aguiar (PGFN).

Redator designado: MARCELO OLIVEIRA

(Assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente e redator

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente da Turma), Adriano Gonzales Silverio, Daniel Melo Mendes Bezerra, Cleber Alex Friess, Natanael Vieira dos Santos e Manoel Coelho Arruda Junior.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário interposto por POP INTERNET LTDA e GVT HOLDING S/A em face da decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente e manteve o crédito tributário referente às competências 09/2007, 10/2007 e 04/2008.

2. Segundo o relatório fiscal (fls. 57 a 79), o objeto do auto de infração são as contribuições previdenciárias devidas pela contribuinte, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre as remunerações de segurados empregados, referentes à quota patronal e ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

3. A fiscalização, após a análise do “Contrato de Concessão de Opções de Compra de Ações da GVT (Holding) S/A”, entendeu ser devido o recolhimento das aludidas contribuições previdenciárias sobre os valores referentes às operações de stock options plan (opção de compra de ações), tecendo os seguintes comentários:

“(…).

33. O “Contrato de Concessão de Opções de Compra de Ações da GVT (Holding) S/A” traz, dentre outras, as seguintes informações relevantes:

33.1. Estabelece condições de preço e formas de pagamento, bem como declara que o Plano é uma forma de investimento oneroso, sujeito aos riscos do mercado de capitais e que as opções somente podem ser exercidas mediante pagamento ou compensação do Preço de Exercício.

33.2. Acrescenta que o Plano é de natureza exclusivamente societária e não cria qualquer obrigação trabalhista ou previdenciária entre a companhia, suas subsidiárias e seus participantes.

33.3. Restringe o público participante aos empregados, administradores e diretores admitidos antes de 31 de dezembro de 2003, bem como aqueles admitidos após esta data, que ocupem posições-chave na companhia.

33.4. Determina o período de maturação de 4 anos para que o participante possa exercer as opções, sendo que a cada data de aniversário da concessão, 25% das opções estarão disponíveis, condicionadas também ao anúncio de encerramento de Oferta Pública Inicial na Bovespa ou de um evento extraordinário (havendo Oferta Pública Inicial, o exercício fica suspenso por 180 dias da data do anúncio de seu encerramento).

33.5. A cláusula 6.5 prevê duas formas para o Exercício das Opções. O participante deverá:

“a) autorizar a compensação do Preço de Exercício com o preço de venda da ação; ou b) efetuar o Pagamento do Preço do Exercício.”

33.6. A cláusula 7 versa sobre os efeitos do desligamento do participante, estabelecendo prazos para o exercício das opções disponíveis e tornando extintas as opções ainda indisponíveis. Em caso de licença do participante, a maturação das ações fica suspensa.

34. Passa-se à análise do Contrato:

34.1. Conforme alínea “a” da cláusula 6.5, o participante autorizaria a venda da ação e receberia diretamente a diferença entre o preço de venda e o preço de exercício da ação. Segundo a GVT, somente a forma de exercício prevista em “b” foi utilizada, tendo em vista a não-onerosidade da forma prevista na alínea “a” (o trabalhador não precisaria dispender numerário para a compra da ação), o que caracterizaria a remuneração.

34.2. É necessário fazer considerações sobre esta interpretação incorreta. Como já analisado no item 29.2.3 deste relatório, a onerosidade por si não é fator impeditivo para a configuração salarial. Trata-se de onerosidade parcial, pois não é pago pelo trabalhador o valor integral do bem, mas apenas parte dele. A outra parte, que se configura salário, é subsidiada pela empresa. No exemplo citado anteriormente, uma ação vale R\$ 36 e o trabalhador paga apenas R\$ 6. Onde está a onerosidade? Apenas nos R\$ 6. Os restantes R\$ 30 são arcados pela empresa, pelo seu custo de oportunidade. Consequentemente, não há diferença ontológica entre as duas formas de exercício, apenas procedimental. Tanto o Exercício da Opção procedido na forma da alínea “a” como da “b” configuram-se remuneração, pela diferença entre o valor pago e o valor do bem.

34.3. No que diz respeito à cláusula contratual que declara a inexistência de obrigação previdenciária (vide item 33.2), tal dispositivo não se sobrepõe ao ordenamento jurídico, visto que somente a realidade dos fatos pode determinar os elementos necessários e suficientes para a subsunção à hipótese de incidência tributária.

[...].

38. Diante de todo o exposto, fica plenamente configurada a ocorrência da despesa com remuneração e do fato gerador da contribuição previdenciária.”

4. Na ação fiscal, considerou-se remuneração como a diferença entre o valor médio de mercado no dia do exercício da opção pelo trabalho e o valor pago pela opção. Por exemplo, a funcionária “A” comprou 1500 ações, pelo valor de R\$ 6,15 cada uma, sendo o valor médio de mercado na data da compra de R\$39,00. Desse modo, a diferença (R\$ 49.275,00) configura-se como remuneração, devendo haver a incidência de contribuições previdenciárias.

5. Ademais, a fiscalização entendeu configurada a solidariedade passiva entre a GVT HOLDING S/A e a POP INTERNET, por possuírem “interesse comum na situação que constitui os fatos geradores de contribuições previdenciárias lançadas no presente auto de infração, pois há prestação de serviços dos trabalhadores à POP e sua contraprestação custeada pela controladora do grupo”, sendo assim, solidariamente obrigadas à satisfação do crédito tributário.

6. Após serem devidamente intimadas, as contribuintes apresentaram impugnação tempestiva, tendo o colegiado de primeira instância julgado improcedente a impugnação. O acórdão recorrido restou assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2007 a 30/09/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/04/2008 a 30/04/2008

NULIDADE. FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.

A indicação no auto de infração dos dispositivos legais infringidos afasta a arguição de nulidade do lançamento.

NULIDADE. BASE DE CÁLCULO.

Estando claramente demonstrada a apuração da base de cálculo e sua respectiva fundamentação legal, não há que se falar em hipótese de nulidade.

NULIDADE. FATO GERADOR.

Constando do auto de infração a indicação e a apuração do fato gerador e concluindo-se que este está coerente com as disposições legais, restam infundadas as alegações de nulidade do lançamento.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. ABRANGÊNCIA.

A remuneração tem de ser interpretada não somente como contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas, de forma mais abrangente, como todas as verbas recebidas pelo obreiro em razão do contrato de trabalho com ele firmado.

STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA MERCANTIL. DESCARACTERIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO UTILIDADE.

Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica ao segurado contribuinte individual a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações, em afronta ao caráter mercantil da operação, impõe-se o reconhecimento da remuneração-utilidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

7. Após terem sido científicas do referido acórdão (fls. 523 a 524), as contribuintes interpuseram recurso voluntário tempestivamente (fls.529 a 548), sustentando, em apertada síntese:

- a) preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por inexistência de legislação que autorize a tributação do *stock options*, ilegalidade do método de apuração da base de cálculo e carência de fundamentação legal para a determinação do aspecto temporal do fato gerador;
- b) os ganhos advindos do *stock options* não configuram pagamentos pelo trabalho, mas sim compensação pela fidelidade do colaborador à empresa e por seu custo de oportunidade;
- c) o *stock options* tem como característica o risco envolvido na operação, já que inserida no mercado de ações;
- d) os ganhos decorrentes do *stock options* são inequivocadamente eventuais e não habituais;
- e) a natureza jurídica do *stock options* enquanto contrato mercantil não se amolda ao disposto no art. 28, § 9º, item 7 da Lei nº 8.212/91 (ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário);
- f) o plano de *stock options* é concedido por mera liberalidade da empresa; e
- g) caso se entenda devido algum valor pelas recorrentes, a multa deve ser afastada, em atenção ao disposto no art. 100, do CTN.

8. Sem contrarrazões do fisco, os autos foram enviados para apreciação e julgamento por este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, Relator.

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço do recurso voluntário, uma vez que foi tempestivamente apresentado, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972 e passo a analisá-lo.

DAS PRELIMINARES ARGUIDAS

2. Neste momento, deixo de analisar as preliminares arguidas, por entender que elas se confundem com o próprio mérito do recurso, que será oportuno e devidamente abordado.

DO MÉRITO RECURSAL

3. A controvérsia dos autos cinge-se quanto à incidência ou não de contribuição social previdenciária sobre os valores percebidos a título de *Stock Options*, girando a discussão sobre a natureza jurídica do instituto.

4. Antes de analisar o mérito, tendo em vista à importância do tema, bem como a sua novidade no mundo jurídico tributário, necessário se faz uma observação histórica e mais aprofundada, o que, no entanto, passo a fazê-la de forma singela.

5. A globalização e outros fatores trouxeram para o mundo empresarial uma acirrada competição no mercado, agora não mais para venda de seus produtos, mas sim para atrair novos talentos, bem como mantê-los na organização.

6. Para tanto, não se desconhece as mais variadas formas ou mecanismos disponíveis no segmento empresarial para, sob a mecânica de um benefício para e não pelo o trabalho disponibiliza-se aos colaboradores. Uma dessas formas comporta os ditos *stock options* que se consubstanciam em um plano, por meio do qual as empresas intencionam tornar atraente a permanência de executivos qualificados, bem como um atrativo na procura por profissionais talentosos no mercado, oferecendo-os opções de compra de ações da sociedade empresarial em condições diferenciadas.

7. Atualmente, estudos apontam grande déficit de profissionais com qualificações especiais no mercado. Há a oportunidade de trabalho, mas não há a mão de obra com as exigências necessárias.

8. Diante desse cenário, as empresas passaram a competir pelos profissionais, tendo que inovar para atrair essas pessoas, sendo insuficiente o simples pagamento de um salário ao final do mês. Por outro lado, a visão em relação aos empregados sofre significativa mudança, pois, passa-se de uma situação onde ele era apenas o “chão de fábrica” para encará-lo como elemento essencial na produção e sucesso do negócio empresarial.

9. Uma das alternativas que nasce para atrair e manter mão de obra qualificada reitere-se, é o chamado *Stock Options*, que aparece nos Estados Unidos na década de 50 e passa a ser prática comum naquele país por volta de 1980. Na Europa, seguindo a tendência, o *Stock Option* atinge o auge na década de 90.

10. No Brasil, timidamente, o instituto começa a ser inserido nas décadas de 80 e 90, tendo como precursores as instituições bancárias internacionais e as empresas de tecnologia e informática. Insta salientar que, em momento anterior, a legislação brasileira já tinha a previsão, como pode ser observada pela Lei nº 6.404/1976 – Leis das Sociedades Anônima, *in verbis*:

“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.”

11. Com o passar do tempo, a *Stock Options*, que nasce no Brasil com o objetivo precípua de manter empregados nas empresas internacionais que foram transferidos para o país, difunde-se, de forma a atingir não só os diretores e administradores, como também todos os empregados, de diversos seguimentos da economia. Esse tema foi debatido por diversas vezes, sendo interessante anotar um trecho do entendimento de Rodrigo Moreira de Souza Carvalho, que assim dispôs:

“Inicialmente, as empresas brasileiras, ao implantarem os planos de opção de compra de ações, tiveram como principal alvo os grandes executivos, que são rotineiramente disputados no mercado de trabalho. [...]. Algumas empresas, contudo, perceberam que não apenas os grandes executivos, mas também os demais empregados deveriam fazer parte dos "Stock Option Plans". Objetiva-se, com isso, que todos aqueles que são responsáveis pelo crescimento e desenvolvimento da empresa busquem o sucesso empresarial do seu empregador.”

12. Após esta breve digressão histórica, insta conceituar o instituto em tela, que foi brilhantemente entendido pela a autora espanhola, Iciar Alzaga Ruiz, da seguinte forma:

“As Stock Options são contratos que conferem ao seu titular, gratuitamente ou por um preço determinado, o direito de adquirir ou subscrever um determinado número de ações da concessionária ou de uma das empresas do mesmo grupo econômico, durante um prazo determinado (opção americana) ou em uma data concreta (opção européia) e, eventualmente, sempre que se cumpram certas condições adicionais.”

13. Observo sobre o assunto que, atualmente, a *Stock Option* é uma forma de estímulo para o empregado. Entendo que imprime no empregado a noção de patrão, fazendo

com que a mera espécie de empregado explorado evolua para a consciência de funcionário dono, portanto, comprometido com o sucesso do negócio. Ora, é inegável que o plano de opção por ação é uma remuneração, mas não nos termos colocados pelas leis trabalhistas. Como também entendo, pois, importante registrar, que não só este mas quaisquer outros programas das empresas que visam reter em seus quadros empregados ou dirigentes tidos como talentosos e de estímulos a qualificação de mão de obra que nitidamente ofertem um atrativo pecuniário para e não pelo trabalho não se constitui em parte integrante de seu salário.

14. Veja-se que, ao se afirmar que *Stock Option* é uma remuneração não significa dizer que se trata de uma contraprestação por trabalho subordinado, mas sim a retribuição de um investimento. Veja, toda e qualquer pessoa que procura o mercado de ação tem em vistas uma contraprestação de seu investimento.

15. No momento em que o empregado se vê como acionista, ele produz não só pela retribuição de seu salário, mas sim defende o próprio negócio. O Professor Sérgio Pinto Martins, no artigo “*A natureza jurídica dos planos de opções de ações no direito do trabalho*”, o qual escreveu juntamente com a Dra. Adriana Calvo, assim define a *Stock Options*:

“Stock option é a possibilidade de o empregado ter a opção de aquisição de ações da empresa por um preço em média abaixo do preço do mercado e de vendê-las com lucro.

Esse sistema nasceu nas corporações americanas e se espalhou pelo mundo.

O benefício era concedido a altos executivos. Foi estendido a outros funcionários da corporação com o objetivo de evitar que a companhia perdesse bons profissionais para outras empresas.

É conhecido o caso de Lee Iacocca, que aceitou dirigir a Chrysler com um salário de US\$ 1,0 por ano e mais opções de compra de ações.

O empregado tem direito a um lote de ações se ele continuar na empresa por um certo período, ganha o direito de comprar as ações pelo preço do dia da reserva e vendê-la pelo valor atualizado. É uma participação na valorização futura das ações da empresa.

O empregado não pode dispor de imediato das ações. O prazo costuma ser de três, cinco ou 10 anos. Caso ele deixe a empresa antes disso perderá o direito.

O direito de opção costuma ser exercido apenas se o valor da ação for superior ao valor estabelecido quando da opção. Do contrário, o empregado teria prejuízo.”

16. Do até aqui apontado, veja-se que já é possível vislumbrar que o denominado “*stock options*”, pela própria nomenclatura, já anuncia que seu exercício pelo beneficiário tem uma série de condicionantes ou requisitos para sua opção, o qual não traz quaisquer traços compensatórios do trabalho, não comutativo, portanto, eis que o empregado não o auferê habitualmente, tampouco busca com esse incentivo suprir suas necessidades vitais, por exemplo.

17. A *Stock Options* segue três claras etapas. A primeira é a concessão da opção no qual é formalizado um Plano de Concessão de *Stock Options*, onde serão estabelecidas as regras gerais e as específicas da concessão. A segunda perfaz-se com a possibilidade de exercício de opção de compra. Nessa fase, a carência ou quaisquer outras obrigações já foram exauridas e o trabalhador já tem o direito de exercer a opção de compra das ações.

18. A terceira fase é o da compra de ações, que não é obrigatória, quem decide se tem interesse ou não em comprar o total ou parte das ações é o próprio empregado, que deverá analisar se há vantagem a ser percebida no investimento.

19. As principais características da *Stock Options* é o exercício facultativo e a volatilidade. Certamente, o empregado que opta por este tipo de investimento tem que estar ciente que a baixa do mercado de ações é sempre uma ameaça para a opção, o que gera insegurança no ganho.

20. O empregado compra por um preço (preço de exercício) e vende por outro e nesta operação é que irá obter ou não um lucro.

21. É comum que as ações sejam repassadas para o empregado em valor inferior ou preço de mercado ou até mesmo a custo. A forma como é adquirida gera discussões sobre os efeitos no contrato de trabalho, durante a relação de emprego, bem como os reflexos em âmbito tributário.

22. Com relação a terceira fase – exercício não obrigatório do direito à compra das ações, enfatize-se que, a entendo como sendo um dos pontos caracterizadores ou que justificam não se tratar o ganho, quer seja resultante do comparativo ao preço de exercício de opção com o de mercado, quer seja com o de realização do investimento, decorrentes de contraprestações do empregado, como pode ser constatado na sequência.

DA NATUREZA JURÍDICA DAS *STOCK OPTIONS*

23. A doutrina brasileira diferencia salário da chamada remuneração, sendo aquele o conjunto de parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em função do trabalho. Já no que diz respeito à remuneração, disciplina o Art. 457, da Consolidação das Leis do Trabalho que:

“Art. 457 – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.”

24. É inegável que, para auferir salário ou remuneração, quando vigente um contrato de trabalho, é imperiosa a presença de elementos que caracterizem a relação de emprego. A legislação brasileira impõe como requisitos da referida relação a necessidade de existência de pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade, subordinação e a não-assunção dos riscos da atividade patronal por parte do empregado.

25. Entendo que, no momento em que o empregado realiza o trabalho, automaticamente nasce para ele o direito incontestável de ser remunerado. Por outro lado,

acredito que a *stock options* é mera expectativa de direito, pois o trabalhador beneficiário não contrai automaticamente o direito de comprar ações de sua empregadora, pois isso só poderá ser caracterizado e transformado efetivamente em direito após o prazo de carência fixado pelo plano.

26. Insta salientar que, mesmo adquirindo as ações, a remuneração não é certa. É fato que as variações do mercado mobiliário podem afetar o valor das ações na ocasião da negociação. Sendo assim, o empregado, mesmo adquirindo as ações com custo inferior ao do mercado, não possui garantia de lucro imediato. Essa realidade vai de encontro com a não-assunção dos riscos da atividade pelo empregado.

27. Dessa forma, entendo que a inexistência de garantia de lucro imediato, bem como a não aferição automática do direito de comprar as ações outorgadas pela companhia afastam o caráter trabalhista, e, portanto, salarial ou remuneratório da verba em questão.

28. Ora, é clara a relação contratual onerosa, o que, como bem colocou o autor Rodrigo Moreira de Souza Carvalho, afasta a sua condição de benefício, já que a característica “gratuidade” não está presente.

29. Acredito que o conceito de remuneração e salário nas relações de trabalho é matéria afeta ao Direito Trabalhista com reflexo no Direito Tributário. Veja, a doutrina trabalhista, atualmente, defende a natureza mercantil da *stock options*, como pode ser vislumbrado nos argumentos engendrados pelo Autor Sérgio Pinto Martins, abaixo descrito:

“Por se tratar de risco do negócio, em que as ações ora estão valorizadas ora perdem seu valor, o empregado pode ter prejuízo com a operação. É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregado em si, mas com o mercado de ações.”

30. Amauri Mascaro Nascimento também expõe posicionamento neste sentido:

“O plano não oferece qualquer garantia contra perdas que possam decorrer das flutuações do preço das ações, que são negociadas na Bolsa. O risco está inerente ao mesmo e compete ao titular definir qual é o momento que julgar mais oportuno negociar a ação no mercado.

Logo, um dos seus componentes substanciais é o risco decorrente da variação do valor das ações, o que é, a meu ver, suficiente para afastá-la da esfera salarial e incorporá-la no âmbito das figuras, que são, por legislação constitucional do País, desvinculada dos salários.”

31. Recentemente, o Tribunal Superior do Trabalho (TST), em 13 de maio de 2014, pronunciou-se sobre a natureza jurídica, assim dispondo em trecho do voto, no processo TST-RR-122200-69.2002.5.01.0039:

“Improsperável, data vênica, a pretensão do empregado de conferir a natureza de abono ao benefício de opção de compra e venda das ações da empresa, na medida em que restou

evidenciado nos autos se tratar de um prêmio conferido aos empregados que se destacavam na empresa.

A ausência de habitualidade no pagamento do prêmio, contudo, não confere natureza salarial ao benefício, razão por que tenho por acertado o r. Julgado, ao indeferir o pedido de reflexos da vantagem em tela nos depósitos do FGTS e indenização de 40%.”

32. Com a devida vênia, em respeito aos que tem entendimento diferente sobre o tema, não consigo separar o conceito de remuneração em âmbito trabalhista e tributário. Ora, entendo que só poderia incidir contribuição se houvesse reflexo nas verbas trabalhistas. Para fundamentar o meu entender, chamo à baila o parágrafo 11, do art. 201, da Carta Superior, que assim dispõe:

“Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequentemente repercussão em benefícios, no caso e na forma da lei.”

33. O dispositivo acima citado trata-se do que o autor José Afonso da Silva classificou como norma de eficácia limitada, que necessita de outra norma de integração para que produza efeitos sociais. A norma de integração que conferiu possibilidade de cobrança da contribuição sobre o salário é a Lei nº 8.212/1991, que assim dispôs:

“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. (Grifei).*

(...).

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

e) as importâncias:

(...).

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados de salário.”

34. Vejam, tanto o texto constitucional como o texto legal citam a característica da **habitualidade** para que haja incidência de contribuição previdenciária. Ora, não consigo vislumbrar, de forma alguma, como caracterizar os eventuais ganhos com *stock options* como sendo habituais, uma vez que a sua eventualidade salta os olhos, seja pelo período de carência para aquisição da ação, seja pela própria incerteza do ganho.

35. Por outro vértice, entendo que se a própria Justiça Trabalhista tem entendimento de que não se trata de remuneração e que não há reflexo em verbas (FGTS, Férias, 13º salário e outros), o que certamente beneficiaria o empregado, que é a parte mais vulnerável na situação, não há que se falar em incidência tributária. Ainda, reitere-se que, apesar de incomunicabilidade de instâncias, se a verba não é reconhecida como remuneratória pela Justiça do Trabalho, impossível incidir a contribuição previdenciária, pois faltaria o primeiro elemento da relação tributária, que é a hipótese de incidência do tributo.

36. O Judiciário começou a se pronunciar sobre o assunto, pela primeira vez, no processo 2013.03.00.009944-4, que tramita no Tribunal Regional Federal da 3ª Região. No processo em comento, a Contribuinte ingressou em juízo alegando a não incidência da contribuição prevista no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91, uma vez que os valores não são destinados à retribuição do trabalho, enfatizando, ainda, que os investimentos feitos pelo empregado estão sujeitos ao risco natural do mercado.

37. Embora a presente hipótese não se trate de gratuidade ou preço irrisório do *Stock Options* ao final do período de carência, cabe registrar que em sede de tutela antecipada, em caso análogo, o Juízo da 10ª Vara Federal de São Paulo deferiu a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, fundamentado a sua decisão da seguinte forma:

*“É certo que o plano de opção de compra de ações prevê o recebimento de ações matching e performance, gratuitamente, ao final do período de carência, preenchidos os requisitos ali descritos, o que retira o caráter unicamente mercantil do contrato, vez que não se encontra disponível no mercado de ações tal tipo de benefício. **No entanto, ainda assim não se pode dizer que os valores gerados em razão da adesão ao plano, especialmente o recebimento das ações matching e performance se configuram como uma retribuição ao trabalho** (Grifei). Militam contra esta tese alguns fatos. O programa é facultativo, o que faz com que nem todos os empregados recebam as ações e seus dividendos, pois nem todos optarão por comprá-las. Assim, pode ocorrer que dois empregados ocupem o mesmo cargo, desempenhem idênticas funções e, portanto, recebem as mesmas verbas de natureza salarial, mas apenas um deles venha a receber as ações, pois o outro não quis aderir ao plano. Além disso, o risco de mercado não é afastado pelo fato de o optante vir a receber as ações gratuitamente nas proporções contratualmente estabelecidas. Isso, pois não há previsão de que a compra de ações de poupança seja subsidiada o que faz com que seja possível que mesmo com a obtenção das ações matching e performance, o empregado optante não obtenha lucro, ou até mesmo tenha prejuízo, caso haja uma importante desvalorização das ações. **Tenho que, com isso, não se pode considerar como retribuição ao trabalho a possibilidade de o empregado suportar prejuízo** (Grifei). É claro que o risco é diminuído pela obtenção gratuita das ações matching e performance, mas não é anulado. Assim, ainda que o programa tenha nítido e expresso caráter de atração de profissionais e incentivo à sua permanência na empresa - como também o têm as políticas de compra de veículos, de horários flexíveis de trabalho etc. - isso não significa que necessariamente tenham caráter de remuneração destinada a retribuir o trabalho. Resta*

também presente o dano de difícil reparação, na medida em que os valores recolhidos mensalmente apenas poderão ser repetidos ou compensados após o trânsito em julgado de eventual sentença favorável.”

38. A Fazenda Pública Nacional apresentou recurso de agravo de instrumento contra a decisão. Em sua decisão liminar, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região manteve a suspensão da exigibilidade do tributo, e, naquele momento, adotou o seguinte entendimento:

“verifica-se que o valor final obtido, como bem ressalta a decisão agravada decorre de um contrato mercantil sujeito aos riscos do mercado de ações. Essa porção de ganho, em que pese constituir acréscimo patrimonial, não decorre, portanto, da remuneração pelo uso da força de trabalho do empregado.”

39. Na primeira instância, foi prolatada sentença no dia 15/10/2013, julgando procedente a pretensão da contribuinte para afastar a incidência da contribuição previdenciária. A Fazenda Pública Nacional recorreu para o Tribunal, e sua apelação foi redistribuída para a relatoria do Desembargador André Nekatschlow, o mesmo que manteve a tutela antecipada, em 02/07/2014.

40. Ora, se o Judiciário não garante ao empregado o reflexo dos valores percebidos a título de *stock options* em férias, 13º e outras verbas, seria pouco razoável reconhecer a incidência tributária, uma vez que os dois direitos estão calcados no mesmo fato gerador.

41. Ao observar as fls. 214 dos autos, percebo que as *stock options* são disponibilizadas tanto para os motoristas, quanto para o presidente da empresa, Dessa forma, vislumbro que, preenchidos os requisitos estabelecidos no programa, a concessão do incentivo é conferida a todos os empregados, sendo assim uma das razões que afasta o seu caráter retributivo, e, por conseguinte, deve ser considerado como um negócio com características de Direito Empresarial.

42. Outrossim, no caso em tela, me chama atenção o documento de fls. 211/213 destes autos, o qual dispõe sobre os “Efeitos do Desligamento do Participante”, que colaciono abaixo:

“4.2. Ao aderir ao Plano e ao assinar este Contrato o Participantes declara estar ciente e concordar com todas as condições de preço e as formas de pagamento disponíveis para exercício das Opções, e especialmente que:

(a) o Plano é uma forma onerosa de investimento no mercado de capitais, sujeito a todos os riscos a ele inerentes, sem qualquer promessa ou garantia de ganho;

(b) as Opções somente podem ser exercidas mediante o pagamento (ou compensação) do Preço de Exercício;

[...].

(e) o Plano é de natureza exclusivamente societária e não cria qualquer obrigação trabalhista ou previdenciária entre a Companhia, suas subsidiárias e os Participantes;

(f) nenhum dispositivo do Plano conferirá a qualquer Participante direitos com respeito à manutenção dos seus respectivos contratos de trabalho, dos seus mandatos ou de sua permanência, em qualquer condição, na Companhia ou em suas subsidiárias, e tampouco interferirá nas condições da contratação e dos direitos ajustados entre o Participante e a Companhia, exceto aqueles já inerentes às Ações;

[...].

7. EFEITOS DO DESLIGAMENTO DO PARTICIPANTE

[...].

7.2. Desligamento sem justa causa. Na hipótese de o Participante ser demitido ou destituído “sem justa causa” (conforme definido na legislação pertinente ou no Estatuto Social) **as Opções Disponíveis poderão ser exercidas em noventa dias corridos a partir da entrega do aviso prévio ou da carta de destituição.** As Opções Indisponíveis estarão automaticamente extintas. Decorridos os noventa dias, todas as Opções (Disponíveis ou não) estarão automaticamente extintas.

7.3. Desligamento voluntário ou aposentadoria. Nas hipóteses de o Participante (i) pedir demissão ou renunciar ao seu mandato, ou (ii) aposentar-se por qualquer motivo, desligando-se da Companhia ou de suas subsidiárias, **as Opções Disponíveis poderão ser exercidas no prazo de noventa dias corridos, contados a partir da entrega do comunicado do seu desligamento ou da comunicação de sua aposentadoria.** As Opções Indisponíveis estarão automaticamente extintas. Decorridos os noventa dias, todas as Opções (Disponíveis ou não) estarão automaticamente extintas.

[...]

7.7. Falecimento. **Se o Participante vier a falecer as Opções Disponíveis poderão ser exercidas, no todo ou em parte, por seu espólio, seus sucessores e herdeiros, no prazo de noventa dias corridos a contar da data de falecimento.** As Opções Indisponíveis estarão automaticamente extintas. Decorridos os noventa dias, todas as Opções (Disponíveis ou não) estarão extintas.”

43. Observe-se que, mesmo desligado da empresa, o empregado, no prazo estipulado, poderia gozar das *stock options*, o que, para mim, cabalmente afasta a natureza remuneratória/salarial, uma vez que o incentivo poderá ser exercido mesmo após o rompimento do contrato de trabalho.

44. Ademais, consta no próprio contrato de concessão de opções de compra de ações da recorrente que o plano está sujeito a todos os riscos inerentes ao mercado de ações, sem que haja qualquer promessa ou garantia de salário. Isso comprova que o contrato firmado entre a recorrente e os empregados que aderirem ao plano é de natureza exclusivamente mercantil, concedido aos empregados como estímulo para a manutenção na empresa e busca por maior produtividade, eis que serão beneficiados com a valorização das ações adquiridas,

sendo, portanto, o eventual ganho daí decorrente, estranho a uma relação contraprestacional, razão pela qual não há o que se falar em incidência da contribuição previdenciária, eis que esta tem como pressuposto a prestação de serviço.

45. Neste contexto, confira-se a jurisprudência predominante no STJ:

“Processo REsp 749.467 / RS RECURSO ESPECIAL 2005/0078128-8 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122). Órgão Julgador T1 – PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 16/03/2006 Data da Publicação/Fonte DJ 27.03.2006 p. 202 TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. ABONO-ASSIDUIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA.

1. O abono-assiduidade, conquanto premiação, não é destinado a remuneração do trabalho, não tendo natureza salarial. Deveras, visa o mesmo a premiar aqueles empregados que se empenharam durante todo ano, não faltando ao trabalho ou chegando atrasado, de modo a não integrar o salário propriamente dito.

2. A Corte Especial, em casos análogos, sedimentou o entendimento segundo o qual a conversão em pecúnia do abono-assiduidade não gozado não constitui remuneração pelos serviços prestados, não compondo, destarte, o salário-de-contribuição. Precedentes: REsp 496.408 – PR, e REsp 389.007.

3. É assente no STJ que a contribuição previdenciária patronal somente incide sobre determinada verba, quando esta referir-se à remuneração por serviços prestados, não estando albergadas, deste modo, as indenizações. Precedentes: AgRg no AG 782-700 – PR, 2ª Turma, Relator Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, DJ de 16 de maio de 2005; ERESP 438.152 – BA, 1ª Seção, Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJ de 25 de fevereiro de 2004.

Para fins de composição do salário-de-contribuição, não se pode olvidar que o salário é apenas uma contra-prestação paga ao trabalhador por seus serviços prestados, RESTANDO EXCLUÍDA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL O PRÊMIO-ASSIDUIDADE, que detém evidente natureza indenizatória. A Corte Especial, em casos análogos, sedimentou o entendimento segundo o qual a conversão em pecúnia do abono-assiduidade não gozado não constitui remuneração pelos serviços prestados, não compondo, destarte, o salário-de-contribuição.”

46. Da decisão judicial anteriormente colacionada infere-se que toda e qualquer vantagem pecuniária deferida ao empregado que não resulte de prestação de serviço não será alcançada pela contribuição social previdenciária, haja vista que tal vantagem, reiterese, não resulta do trabalho daquele.

47. Do até aqui exposto, entendo que razão assiste à recorrente.

DA AUSÊNCIA DE LEGISLAÇÃO SOBRE A *STOCK OPTIONS*

48. Apesar de ter sido arguido como preliminar, entendo que a ausência de legislação é matéria de mérito.

49. O auto de infração, em diversos pontos, se justifica ou toma como referência Estudo elaborado pela União Européia e por Regulações Norte Americanas, de forma sistemática e digna de elogio ao auditor fiscal, que com afincos defendeu a sua posição.

50. No entanto, apesar de toda a fundamentação trazida, entendo que quando não há norma específica no Direito Tributário, a analogia, como integração, deve ser utilizada com muito cuidado, uma vez que, neste ramo específico, as ações são norteadas pela chamada legalidade cerrada.

51. A União Federal tem a chamada competência residual, que lhe garante o direito de instituir outras contribuições além das que estão descritas na Constituição Federal. Ao meu ver, a *stock options* é um instituto *sui generis*, logo, a percepção dos valores, ou incentivo na forma de desconto ou redução de preço para aquisição da ação pelo empregado não se amolda ao art. 28, da Lei nº 8.212/1991. Sendo assim, nada impede que seja feita outra contribuição para albergar esta verba.

52. Por outro lado, embora no caso em análise não tenha sido exclusivo, ficou nítido a busca no direito comparado, na tentativa de se levar ao raciocínio de que a operação objeto da autuação é de remuneração contraprestacional. No entanto, não se passa de mera tentativa para se levar tal raciocínio, eis que o Direito Alienígena não se presta para fundamentar a incidência de um tributo, e pior, tributar com base em analogia, nem mesmo o direito interno pode ser utilizado para tal, pois que é expressamente vedado pelo Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

“Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

[...].

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”

53. Destarte, é princípio basilar do Direito Tributário Brasileiro que a imposição do ônus tributário ao contribuinte, que só pode decorrer de lei, como bem dispõe o art. 150, inciso I, da Constituição Federal, não pode resultar do emprego da analogia *in malam partem*, vez que isso feriria um limite ao poder de tributar do Estado.

DAS MULTAS APLICADAS

54. Em que pese a aplicação das multas, deixo de analisar o recurso nesse ponto, por entender prejudicado.

CONCLUSÃO

55. Diante dos fatos e fundamentos apresentados, conheço do recurso para, no mérito, dar-lhe provimento, para afastar a incidência da contribuição social previdenciária sobre os ganhos decorrentes das *Stock Options*.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Natanael Vieira dos Santos.

Voto Vencedor

Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, dirijo de seu voto quanto à integração ao Salário de Contribuição dos valores pagos como “stock options”.

Conforme muito bem definido pelo nobre relator, o litígio em questão possui seu cerne na questão da caracterização, ou não, dos valores pagos como “stock options” em Salário de Contribuição (SC), para segurados empregados e contribuintes individuais.

A definição legal de SC está presente na legislação.

Lei 8.212/1991:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

...

*II - 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 serviço;***

...

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;

...

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.

Portanto, tanto para o segurado empregado quanto para o contribuinte individual, para a definição do SC deve-se definir no que consiste o termo remuneração.

Remuneração – para o segurado empregado - conforme o presente caso, é definida como:

1. Totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês;
2. Rendimentos estes 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;
3. Rendimentos auferidos 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.

Já para os contribuinte individuais, remuneração é:

1. Todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado;
2. Em decorrência da prestação de serviço, pelo trabalho, pela prestação de serviços, de forma direta ou indireta; e
3. Em dinheiro ou sob a forma de utilidades.

São elementos característicos da remuneração, portanto:

- 1.** **Totalidade dos rendimentos**, em qualquer hipótese, pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês;
- 2.** **Rendimentos destinados a retribuir trabalho/prestação de serviço**, sob qualquer forma (dinheiro, gorjeta, utilidades, etc);

- 3.** **Rendimentos pagos pelo trabalho ou pelo tempo à disposição**, consiste, portanto, em retribuição;
- 4.** **Pagamento pelo trabalho ou para o trabalho**: deve-se distinguir "o que é pago pelo trabalho e o que é pago para o trabalho";
- 5.** **Integração ao patrimônio do trabalhador**: deve-se verificar quais parcelas representam ganhos para o trabalhador, para integrarem a remuneração. A análise deve sempre partir do ponto de vista do aumento patrimonial do trabalhador. *Geralmente, os pagamentos indiretos representam vantagens materiais ou imateriais proporcionadas pelo empregador, com o objetivo de aumentar a remuneração do trabalhador, a sua satisfação, a preservação da mão-de-obra e a melhoria nas relações de trabalho, visando um aumento de produtividade;*
- 6.** **Irrelevância do título**: a Lei 8.212/91 não dá importância ao título da remuneração, quando dispõe, em seus artigos 22 e 28, "... remunerações pagas ou creditadas a qualquer título". *Significa que importa a natureza do pagamento, e não o nome dado. Se for um ganho decorrente do trabalho, é remuneração e integra o salário-de-contribuição.*

Feitas essas considerações, necessitamos analisar o que são "stock options (SO)".

SO são operações financeiras nas quais são **comercializadas** opções de compra de ações de empresas, por um preço pré-estabelecido, que deverão ser exercidas em certo prazo.

Ou seja, o comprador adquire, **paga**, por um direito de comprar a ação por um certo e definido preço, após um certo período.

Caso a soma do valor gasto com o direito, mais o valor definido seja menor do que o valor da ação na data estipulada, o comprador da SO pode exercer seu direito e obter um ganho financeiro, seja pela venda da ação, seja pelo aumento de patrimônio, na manutenção da ação.

Ao contrário, caso, por exemplo, na data estipulada e definida, as ações apresentem valor inferior ao definido somado ao que foi pago pelo direito de compra, a opção de compra não é exercida, pois gerará prejuízo, já que será pago valor maior do que o exercido pelo mercado naquela data.

Lucro ou prejuízo, sim, são características que podem ocorrer em um negócio mercantil.

Para as empresas há interesse nas SO, pois estreita a relação entre empresa e segurado.

Para o segurado a facilidade reside em transacionar diretamente com a empresa, ser parte na variação do valor das ações, realizar aplicação financeira, auxiliar no aumento do valor patrimonial da empresa.

Portanto, para que as SO não tenham caráter remuneratório há requisitos a serem cumpridos, como a incerteza, o risco, comum nas aplicações financeiras, sejam quais forem.

No presente caso, há características que demonstram não se tratar de um negócio mercantil, mas sim de um benefício aos segurados a serviço da contribuinte, como:

1. Restrição do público participante do plano, aos segurados empregados e contribuintes individuais, vinculando trabalho a "benefício";
2. Período de maturação para o exercício da opção, vinculando o trabalhador à empresa;
3. Interligando o contrato de prestação de serviços do segurado ao exercício de um direito, como haver previsão de regra em caso de desligamentos; e
4. Ausência de dispêndio total de numerário para adquirir ação, de forma diversa do mercado, forma clara de retribuição ao trabalho, remuneração.

Portanto, por todos motivos expostos, está claro que a parcela deve integrar o SC e sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

Em outro ponto a recorrente afirma que o lançamento é nulo, pois inexistente legislação que autorize a tributação do *stock options*.

Como demonstrado acima, a regra matriz é que autoriza a tributação, por ser um benefício dado exclusivamente aos segurados que lhe prestem serviço, de forma privilegiada, caracterizando o SC.

Quanto ao argumento de que o método de apuração da base de cálculo e carência de fundamentação legal para a determinação do aspecto temporal do fato gerador geram nulidade do lançamento, temos a informar que a fiscalização detalhou a forma de aferição da base de cálculo, cabendo à recorrente o ônus da prova em contrário, providência até agora não adotada nos autos, levando à manutenção do lançamento.

Outro ponto a destacar é que compensação pela fidelidade do colaborador à empresa e por seu custo de oportunidade configuram remuneração. Compensação, no presente caso, tem caráter de retribuição, incidindo a contribuição.

Não haveria a incidência de contribuição se o risco fosse idêntico aos dos demais operadores do mercado de ações, o que não é verdade, já que o fisco demonstrou o caráter de benefício da concessão do plano.

Quanto ao argumento de que não deveria ocorrer a tributação, pois a verba possui caráter eventual e não habitual, discordamos da recorrente.

As regras de incidência tributária para as contribuições previdenciárias estão expressas na legislação, especificamente na Lei 8.212/1991.

Para a Lei a hipótese de incidência da contribuição previdenciária define-se, em síntese, pela remuneração, destinada a retribuir o trabalho, pelos serviços prestados ou pelo tempo à disposição do contratante.

Lei 8.212/1991:

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;

Deve-se deixar claro que salário e remuneração possuem conceitos distintos. Salário é parte integrante da remuneração, como consta da legislação.

CLT:

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

Os elementos característicos das parcelas que integram a remuneração são:

1. Não eventualidade;
2. Auferição pelo trabalho;
3. Integração ao patrimônio do trabalhador; e
4. Irrelevância do título.

No caso em questão, devemos definir qual pagamento se caracterizaria como eventual, não integrando, assim, a remuneração.

Há pontos de vista de que eventual constitui-se em antônimo de habitual.

Com todo respeito, não concordamos com essa posição.

Para o dicionário Michaelis, as definições são:

Habitual

ha.bi.tu.al

adj (lat habituale) 1 Que acontece ou se faz por hábito. 2 Frequente, comum, vulgar. 3 Usual.

Eventual

e.ven.tu.al

adj m+f (evento+al3) 1 Dependente de acontecimento incerto. 2 Casual, fortuito. 3 Variável.

Portanto, pelos significados usados na Língua Portuguesa há grande diferença do que é habitual (frequente, pagamento reiterado) e do que é não eventual (pagamento dependente de acontecimento certo).

Na legislação trabalhista há a menção expressa, na definição de empregado, do termo eventual, que também não é conceituado como antônimo de habitual.

CLT:

*Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que **prestar serviços de natureza não eventual** a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

Na determinação acima, define-se como serviço não eventual o que está ligado à atividade da empresa, não casual, suas necessidades permanentes, requisito crucial para a caracterização da relação empregatícia.

Assim, não é empregado, por exemplo, o pedreiro que a empresa contrata para reformas nas suas instalações, desde que a empresa não seja uma construtora e não existam os outros requisitos da relação de emprego.

Assim, para Rodrigues Pinto: “*O trabalho que se presta ocasional e transitoriamente, não decorrente da atividade normal da empresa, não atribui a seu executor a condição jurídica de empregado.*” (PINTO, José Augusto Rodrigues – Curso de direito individual do trabalho : noções fundamentais de direito do trabalho, sujeitos e Institutos do direito individual - 2. ed. – São Paulo: LTr, 1995).

Já para Amauri Mascaro Nascimento: “*Eventual é o trabalho que, embora exercitado continuamente, e em caráter profissional, o é para destinatários que variam no tempo, de tal modo que se torna impossível a fixação jurídica dos trabalhadores em relação a qualquer um deles*” (NASCIMENTO, Amauri Mascaro – Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho, relações individuais e coletivas de trabalho – 24ª. ed. – São Paulo: Saraiva. 2005).

Um pintor exerce com habitualidade sua função de pintura de paredes, mas seu trabalho é eventual se for prestado para diferentes contratantes no tempo.

Correta definição sobre “não eventualidade” no texto do voto abaixo:

“O serviço prestado pelo artista é de trato sucessivo, não compreende a execução de um ato singular, pois compreende a execução de prestações periódicas na organização empresarial, embora algumas vezes as mesmas não sejam diárias. Traduz o caráter de permanência, ainda que por um curto período determinado, não se qualificando como esporádico. É serviço prestado em caráter não eventual, pois se relaciona diretamente com as atividades normais da empresa, conforme regulamentado pelo Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, art. 9.º, § 4.º. Processo: 12259.003355/2009-54, Relator: Mauro José Silva”

Ou seja, eventualidade é a qualidade daquilo que não se é esperado.

Portanto, somente os rendimentos – pagos, devidos ou creditados – ***dependentes de acontecimento incerto, imprevisto***, é que serão conceituados como eventuais.

Além do mais, na legislação está clara a determinação de como se verifica se existe a incidência, ou não, em ganhos eventuais.

Lei 8.212/1991:

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

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos **expressamente** desvinculados do salário;*

A determinação desse dispositivo tem gerado muitas dúvidas.

A primeira dúvida é se há a necessidade dos ganhos eventuais, conjuntamente com os abonos, serem expressamente desvinculados do salário.

Concluimos que a determinação acima define que os ganhos eventuais devem ser expressamente desvinculados do salário.

Chegamos a essa conclusão pois se assim não fosse o legislador teria separado os ganhos eventuais e os abonos e dado tratamentos distintos a cada um, como consta em todo rol de parcelas não integrantes do Salário de Contribuição (§ 9º, Art. 28, Lei 8.212/1991). Como assim a Lei não o fez, há a necessidade de que os ganhos eventuais sejam **expressamente** desvinculados do salário.

Outra dúvida é como se daria essa expressa desvinculação.

Ora, a definição de salário, suas parcelas integrantes e não integrantes, suas características, etc, em nosso sistema legal, estão em Lei, seja no Direito Trabalhista ou no Previdenciário, ramos de Direito autônomos.

Portanto, só Lei pode, expressamente, desvincular algo do salário.

Nem mesmo Convenções e Acordos Coletivos podem desvincular parcelas salariais, pois esses instrumentos não têm a competência e o poder de Lei.

Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos). As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização .*”

A propósito, tratando do nosso sistema legal, o Art. 84, da Constituição Federal de 1988, define a função dos Decretos.

CF/1988:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

...

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;

Portanto, os Decretos possuem a função de disciplinar a fiel execução das Leis

Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro “o poder regulamentar insere-se como uma das formas pelas quais se expressa a função normativa do Poder Executivo. Pode ser definido como o que cabe ao chefe do Poder Executivo da União, dos Estados e dos Municípios, de editar normas complementares à lei, para sua fiel execução” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2003).

Assim, como cabe ao Decreto disciplinar, regular, normas para a fiel execução das Leis, o Decreto 3.048/1999, Regulamento da Previdência Social, assim o fez, na questão em debate, ganhos eventuais.

Decreto 3.048/1999:

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

...

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

...

j) ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei;

Conseqüentemente, cumprindo seu papel regulamentador, fiel executor da Lei 8.212/1991, o Decreto 3.048/1999 esclarece e determina que só por Lei – **expressamente** - os ganhos eventuais ficam desvinculados do salário.

Destarte, somente os ganhos eventuais (***dependentes de acontecimento incerto***), desvinculados do salário expressamente, pelo único instrumento hábil para tanto, a Lei, é que estarão fora do campo de incidência da contribuição previdenciária.

Por fim, cabe utilizarmos a lógica, pois se caso qualquer rendimento pago uma única vez estivesse fora do campo de incidência da contribuição previdenciária poderíamos ter em um ano a concessão de um bônus de admissão, no outro de um prêmio, no

outro de um 14º salário, no outro de um bônus, no outro de um automóvel, no outro de um imóvel, etc, com todos esses ganhos não sendo tributados, causando prejuízo ao trabalhador (que poderia sofrer diminuição de sua remuneração formalizada), com a conseqüente diminuição da aposentadoria, como para a Previdência Social, pela redução da base de cálculo, e da arrecadação, responsável pelo pagamento dos benefícios previdenciários.

Essa, aliás, é a definição de decisões exaradas e não reformadas pelo CARF.

“VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PRÊMIO FÉRIAS E PRÊMIO ASSIDUIDADE. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

As parcelas pagas aos empregados a título de prêmio férias e prêmio assiduidade, em desacordo com a legislação previdenciária, integra o salário de contribuição.

As importâncias recebidas à título de ganhos eventuais (prêmios de férias e de assiduidade) e abonos não integram o salário de contribuição somente quando expressamente desvinculados do salário por força de lei.

...

A Recorrente alega que o valor pago a título de ganhos eventuais (prêmio de férias e prêmio de assiduidade) não teria natureza salarial, vez que esses ganhos eventuais estariam amparados pela hipótese de não incidência tributária, possuindo natureza indenizatória e excluídos das hipóteses de incidência previstas no art. 28, da Lei 8.212/1991.

Esclarecemos que – conforme o disposto no art. 28, § 9º, alínea “e” e item 7, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de ganhos eventuais e abonos que sejam expressamente desvinculados do salário.

...

*De acordo com a legislação previdenciária retromencionada, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais expressamente desvinculados do salário **por força de lei não integram o salário de contribuição. Esta desvinculação só pode ser feita por lei federal, conforme art. 214, parágrafo 9º, alínea “j”, do Regulamento da Previdência Social (RPS), tendo em vista que somente esta espécie normativa tem o condão de excluir da base de cálculo das contribuições previdenciárias verbas de natureza salarial.***

...

É oportuno lembrar que não é a instituição de um plano de pagamento, ou mesmo previsão em Acordo Coletivo de Trabalho (ACT), referente ao pagamento de verbas a títulos de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório.

Pelo contrário, muito mais importante e mesmo essencial é a estreita observância à legislação que, neste caso, irá afastá-la da incidência tributária.

Com isso, mesmo que o pagamento de valores a título de ganhos eventuais (prêmios) ou abonos aos seus empregados seja devido, com base no acordo coletivo de trabalho celebrado entre Empregadores e Sindicato, tais valores devem integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, pois foram pagos em desconformidade com a legislação previdenciária.” Processo 10680.723133/2010-80, Acórdão: 2402-003.680, 17/07/2013, Relator: Ronaldo de Lima Macedo.

...

REMUNERAÇÃO INDIRETA

As verbas intituladas “ganho eventual” e “abono acordo coletivo”, pagas pela empresa em favor de seus empregados, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

...

Da mesma forma, constata-se que não estamos diante de um pagamento eventual, como veementemente sustenta a recorrente, já que o ganho habitual passível de exaçoção não é necessariamente aquele valor auferido mês a mês, trimestralmente ou mesmo bimestralmente etc.

Há verbas pagas no decorrer do contrato de trabalho, ainda que não sejam auferidas nessas condições, e que não podem ser vistas como meramente eventuais.

Ademais, o conhecimento prévio de que tal pagamento será realizado quando implementada a condição para seu recebimento retira-lhe o caráter da eventualidade, tornando-o habitual.

Há, portanto, uma expectativa criada que se sobrepõe ao fato de não ser seqüencial a continuidade a liberalidade; a continuidade existe por todo o tempo que perdurar o contrato, o recebimento é que depende acontecer a condição estabelecida pelo empregador. A expectativa criada, o costume e a certeza do benefício em se caracterizando a situação pré-definida pelo empregador gera a habitualidade, afasta por completo a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra “e” do § 9º da Lei 8.213/91. Processo 37216.000777/2007-33, Acórdão: 2301-001.953, 13/04/2011, Relatora: Bernadete de Ronaldo de Oliveira Barros.

Portanto, não há razão neste argumento, ausência de habitualidade, devendo ser mantido o lançamento, também por esta razão.

Processo nº 10980.728541/2012-13
Acórdão n.º 2301-004.282

S2-C3T1
Fl. 642

Quanto à liberalidade, no sentido da ausência de contraprestação por parte dos segurados, em relação ao trabalho prestado, as provas dos autos não confirmam o argumento da recorrente, pois havia condição, permanência, para o usufruto do benefício.

Por fim, não há que se argumentar em aplicação do disposto no art. 100, do CTN, pois a recorrente não seguiu norma, que fundamentasse o afastamento da penalidade.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto voto em negar provimento ao recurso, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira