



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

**Processo n°** 16327.720864/2015-93  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.050 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 06 de março de 2018  
**Matéria** PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLANO DE CONCESSÃO DE AÇÕES  
**Recorrente** BANCO BARCLAYS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2011 a 31/10/2012

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, não há motivos para decretação de sua nulidade.

PLR. PLANOS PRÓPRIOS. PARTICIPAÇÃO SINDICAL.

A simples referência genérica em instrumento coletivo de negociação ao acolhimento de planos próprios não supre a exigência legal de participação da entidade sindical, ou representante por ela indicado em comissão, na fixação de regras claras e objetivas, e critérios de avaliação, destinadas aos trabalhadores.

ALTERAÇÃO NO CRITÉRIO JURÍDICO. LANÇAMENTO. ART. 146 CTN.

Para que se considere ocorrida alteração no critério jurídico de lançamento, é necessário seja constatado haver entendimento consolidado do Fisco que tenha gerado justa expectativa do contribuinte, o qual passou a pautar-se em conformidade com aquele, sendo contudo surpreendido por mudança inesperada nesses critérios.

PLANO DE CONCESSÃO DE AÇÕES. RETRIBUIÇÃO PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FATO GERADOR.

Sobre a retribuição pela prestação de serviços ao contribuinte, efetuadas na forma de gratificação utilidade, representada pelas ações concedidas, incidem as contribuições previdenciárias previstas na legislação de regência, sendo a data do fato gerador o momento de exercício do direito sobre as ações outorgadas.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, afastar a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão recorrida relativa aos planos de concessão de ações, por unanimidade de votos, afastar as demais preliminares e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário para, por maioria de votos, excluir do lançamento, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos efetuados a título de PLR vinculados às Convenções Coletivas e excluir do levantamento Stock Options as exigências relacionadas aos funcionários André Rizzo e Fernando Luiz Martins Pais Júnior. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Theodoro Vicente Agostinho e Fernanda Melo Leal que deram provimento em maior extensão e os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Gregorio Rechmann Junior e Fernanda Melo Leal que acolheram a preliminar de nulidade do lançamento e da decisão recorrida em relação aos planos de concessão de ações. Votaram pelas conclusões, em relação aos planos de concessão de ações, os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza e Gregorio Rechmann Junior e, em relação à PLR, o Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ronnie Soares Anderson, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Fernanda Melo Leal (suplente convocada) e Gregorio Rechmann Junior.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC) - DRJ/FNS, que julgou procedente autos de infração referente às contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR e opções de compra de ações "stock options", em desacordo com a legislação previdenciária. Em razão do procedimento fiscal, foram lavrados os DEBCAD 51.060.835-3 (parte da empresa e RAT) e DEBCAD nº 51.060.836-1 (FNDE educação e INCRA).

Passa-se a transcrever, no essencial, o resumo efetuado pela instância de piso relativamente às principais conclusões do Relatório Fiscal.

I) Participação nos Lucros ou Resultados – PLR: Consistente no fato de que a empresa fiscalizada realizou pagamentos a título de PLR, em desacordo com a Lei n.º 10.101, de 2000, sem, todavia, declarar tais pagamentos nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e sem considerá-los nos cálculos das contribuições devidas à Seguridade Social nas competências fevereiro, março e outubro de 2011 e fevereiro a outubro de 2012.

### Plano Próprio de PLR

a) O banco não apresentou o processo de escolha dos membros da comissão da empresa, suas atas de eleição ou suas procurações, não restando, assim, comprovada a validade da representação dessa comissão;

b) O representante do sindicato não esteve presente à reunião da comissão que aprovou a PLR, além do que não consta das atas de reunião da comissão as regras para cumprimento de metas e os instrumentos de aferição do cumprimento do acordo;

c) Não restou comprovado que os instrumentos de negociação entre empresa e empregados foram devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical;

d) Logo, não restou comprovada a efetiva negociação entre o banco e seus empregados, com a participação do sindicato, que desse respaldo ao plano aprovado em 1999 por prazo indeterminado. Não se cumpriu, assim, as determinações do art. 2º da Lei n.º 10.101, de 2000, eis que não foi constatada uma verdadeira negociação entre as partes;

e) O acordo não trata de como e quando serão definidos os objetivos, de como e quando a avaliação individual será realizada, nem apresenta seu modelo. São

apenas citados um sistema de avaliação e seus formulários internos, os quais não integram o acordo firmado, não sendo, dessa forma, possível ao empregado conhecer antecipadamente as metas a serem atingidas, assim como o processo e os critérios com os quais será avaliado;

f) O acordo para o pagamento da participação compensa e substitui, eventuais programas existentes anteriormente, que tenham a mesma causa de concessão, inclusive bônus, e/ou produtividade, porém, bônus e gratificações possuem natureza salarial e devem integrar a base de cálculo das contribuições, pelo que, se a PLR paga pela contribuinte tem a mesma causa de concessão dos bônus e gratificações, devem, então, igualmente integrar essa base de cálculo;

g) Não existe no acordo de PLR a fixação das regras claras e objetivas, isto é, dos objetivos a serem atingidos pelos empregados para a percepção do benefício, nem a fixação dos mecanismos de aferição do cumprimento destes. A única referência que se faz a tais objetivos, ainda que sem a comprovação da data de conhecimento destes pelos empregados, encontra-se nas Avaliações de Desempenho, feitas posteriormente ao acordo, e ainda assim adstritos a um desempenho ordinário por parte dos trabalhadores, ou seja, sem que haja a recompensa dos colaboradores pela superação e performance aplicada na busca dos resultados organizacionais;

h) O banco remunerou seus empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a lei específica, visto que o acordo utilizado não prevê as metas a serem atingidas pelos beneficiários e as avaliações de desempenho não contêm a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores. Ademais, nem o acordo, nem tampouco as avaliações de desempenho, fixam os critérios de aferição para se verificar o quanto já se houve por cumprido do acordado ou para se calcular o *quantum* a ser recebido por cada empregado;

i) Em muitos casos, as metas ou objetivos apontados *a posteriori* por intermédio das Avaliações de Desempenho, não se referem ao mundo dos objetos, sendo nitidamente abstratos, contrariando a exposição anterior sobre as exigências legais nesse aspecto. Foram utilizados critérios manifestamente subjetivos, além de carecerem de clareza na sua determinação.

#### Convenções Coletivas de Trabalho (CCT)

a) Somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Plano Próprio, e mesmo a Lei nº 10.101/00 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles. Isto é, não é permitido o pagamento de verba a título de PLR com base em vários acordos.

b) A PLR não substitui ou complementa a remuneração devida ao empregado, e a porcentagem da PLR em relação ao salário chega a ser mais de 300% em alguns casos, o que evidencia que a PLR foi usada para substituir de forma parcial, ou quase que integralmente, os salários.

#### II) OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS):

Consistente no fato de que a empresa fiscalizada realizou pagamentos indiretos de remuneração por meio da outorga a seus empregados do direito de opções de compra de ações do *BARCLAYS PLC BANK*, controlador da contribuinte fiscalizada, em troca dos serviços prestados à fiscalizada, como parte de um pacote de remuneração e de uma política de manutenção dos beneficiários.

No ponto, esclarece a autoridade autuante que pouco importa o que o beneficiário fará com as ações por ele adquiridas dentro desse plano, visto que, no momento do exercício da opção de compra de ações, há o ingresso em seu patrimônio de um bem, resultando num benefício remuneratório indireto.

Segundo o Fisco, tal bem sai do patrimônio da empresa, a qual arcou com o custo de oportunidade da concessão com deságio e que possui relação direta com os serviços prestados e a manutenção da relação de trabalho. Em outras palavras, a aquisição desse bem deu-se pelo trabalho prestado ou posto à disposição da empresa pelos beneficiários.

De acordo com a autoridade autuante, a ocorrência do fato gerador denominado de *stock options* e, bem assim, todos os reflexos tributários decorrentes, dá-se na data em que o beneficiário exerce sua opção de compra das ações, sendo que as denominadas *stock options* são um benefício oferecido pelo empregador para recompensar o profissional que se compromete a permanecer na companhia por determinado período de tempo, ou seja, a contrapartida é a prestação de serviços, pois existe a previsão de não recebimento das ações em caso de término do contrato de trabalho antes de decorrido o prazo estabelecido nos Planos de Concessão de Opções de Compra de Ações.

Esclarece ainda a autoridade autuante que tal verba é negociada expressamente entre a empresa e o empregado, sendo paga durante e em virtude do contrato de trabalho, e é condicionada ao cumprimento de um tempo mínimo de permanência na companhia, possuindo, assim, natureza de gratificação ajustada.

Dado este quadro, assevera a fiscalização que o único requisito previsto pela legislação previdenciária para que uma parcela integre o salário-de-contribuição é sua natureza de contraprestação pela prestação de serviços e as *stock options* revestem-se de caráter remuneratório, possuindo, portanto, natureza salarial.

Ainda segundo o Relatório Fiscal, a solidariedade ativa das entidades componentes do grupo, em face do mesmo contrato de trabalho, impõe que se atribua ao BARCLAYS BANK PLC, controlador da fiscalizada, a condição de empregador dos beneficiários dos Planos de Concessão de Opções de Compra de Ações ora tratados, dentro da idéia de empregador único, pelo que, independentemente do fato de os empregados terem celebrado diretamente seus contratos de trabalho com a fiscalizada (BANCO BARCLAYS S.A.), a empresa estrangeira, BARCLAYS BANK PLC, ao conceder ações a estes beneficiários, estaria atuando como empregador e não como um terceiro estranho àquela relação jurídica.

De acordo com o Fisco, a concessão de opções a empregados pelo BARCLAYS BANK PLC, na forma fixada pelos planos de *stock options*, somente encontra justificativa e respaldo dentro dessa idéia de empregador único, pois o benefício apenas é devido no curso do contrato de trabalho, seja com o empregador direto seja com qualquer empresa do mesmo grupo econômico, terminando o direito à aquisição de ações ao final do contrato de trabalho por qualquer razão.

Neste passo, relata a autoridade autuante que as ações são oferecidas como uma parcela variável da remuneração com a finalidade de atrair e reter nos quadros da empresa trabalhadores altamente qualificados e exercendo cargos de alto escalão ou com possibilidade de os exercer, sendo que os próprios planos em tela reconhecem explicitamente tais objetivos ao definirem que essa prática destina-se a premiar e reter participantes ao compartilhar o crescimento e o sucesso obtidos no longo prazo pelo GRUPO BARCLAYS como um todo durante um período de cinco

anos, enquanto o beneficiário for funcionário no GRUPO, pois o seu principal objetivo é alinhar seus interesses com os dos acionistas do GRUPO BARCLAYS.

Ainda segundo a fiscalização, a natureza remuneratória do instituto, no caso em questão, resta novamente clara quando um dos planos de *stock options* estabelece expressamente que seu objetivo é a criação de uma oportunidade para que os funcionários elegíveis recebam remuneração pelo serviço de longo prazo futuro, sendo que, não se trata de uma negociação ordinária mercantil, mas a outorga a empregados do direito de comprar ações a um preço simbólico, isto é, bem abaixo do preço de mercado ou de forma gratuita, e este deságio configura vantagem econômica dada ao trabalhador em virtude dos serviços prestados por um tempo determinado.

Aduz o Fisco que o próprio sujeito passivo reconhece, em suas demonstrações financeiras, o caráter remuneratório que norteia a concessão de opções de compra de ações a seus empregados, além do que o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1), de observância obrigatória para as instituições financeiras, em diversos momentos caracteriza o pagamento sob a forma de ações como sendo uma parcela da remuneração, um acordo para pagamento de gratificação ou bônus, sendo mensurada em função dos serviços prestados pelos beneficiários.

Na seqüência, a autoridade autuante resume os seguintes elementos que corroboram o caráter remuneratório, e não mercantil, das opções de compra de ações outorgadas pelo banco em relevo: (i) Os efeitos gerados pelos planos de concessão de opções de compra de ações para trabalhadores (*stock options*) são considerados Despesa de Pessoal (Operacional); (ii) A outorga de Opções de Compra de Ações é uma forma de remuneração a longo prazo ou diferida, funcionando como um mecanismo de premiação pelo reconhecimento do desempenho dos empregados, bem como de atração e retenção de colaboradores considerados como talentos ou estratégicos; (iii) Em retribuição aos planos de *stock options*, o contribuinte recebe o serviço dos beneficiários como contraprestação pelas opções de compra de ações outorgadas; (iv) O valor justo das opções outorgadas, relativas a serviços a serem prestados, é reconhecido como despesa durante o período no qual o direito é adquirido, o qual, em geral, representa o período no qual o serviço é prestado; (v) Não ocorre pagamento de prêmio pelo beneficiário na aquisição das opções de compra de ações, nem ocorre pagamento de qualquer valor pelo empregado quando da aquisição das ações com o exercício das opções; (vi) As opções outorgadas são pessoais e intransferíveis, não podendo o beneficiário, em hipótese alguma, ceder, transferir ou de qualquer modo alienar a quaisquer terceiros as opções, nem os direitos e obrigações a elas inerentes; (vii) As opções de compra de ações outorgadas possuem prazos de carência mínimos definidos pelos planos; (viii) A concessão do benefício implícito nos planos é sempre condicionada à permanência dos beneficiários no quadro funcional da companhia, e; (ix) Se o beneficiário deixar de ser um empregado do Grupo devido a pedido de demissão, dispensa por justa causa ou conduta dolosa grave, dentre outros, suas opções prescreverão.

Finalmente, destaca a autoridade autuante que a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores relativos à remuneração de empregados na forma de concessão de opções de compra de ações consiste no valor de mercado das ações adquiridas pelos beneficiários, uma vez que nenhum valor foi pago por estes quando do exercício das opções.

Muito embora impugnada (e-fls. 517/642), a exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (e-fls. 2326/2374), dando ensejo à interposição de recurso voluntário em 17/6/2016 (e-fls. 2381/2518), no qual foi aduzido, em síntese, que:

- no que se refere ao lançamento vinculado a plano de opções de ações a decisão recorrida seria nula, assim como a autuação, por atentarem ao princípio da verdade material e art. 142 do CTN, visto que daquela realidade não se tratam os fatos, mas sim de plano de concessão de ações;

- no conjunto acusatório há utilização de expressões com conceitos indeterminados, implicando na ausência de fundamentação da decisão e, daí, sua nulidade;

- no atinente especificamente ao plano próprio firmado em 1999, possui ele regras claras e objetivas, com expressa menção de metas e objetivos estabelecidos semestralmente, prevendo a apuração de resultados de acordo com o percentual de retorno sobre o patrimônio líquido e a possibilidade de pagamento variável de acordo com avaliação do desempenho individual, conforme formulários colacionados;

- as informações e documentos relacionados ao plano estão disponíveis aos empregados, podendo estar as suas regras em documento apartado do acordo, havendo o CARF, debruçando-se sobre este mesmo plano em ocasião anterior (Acórdão nº 2401-003.142) concluído haver regras claras e objetivas;

- é insubsistente a exigência de que a PLR decorra de esforços extraordinários do trabalhador;

- é válida a representação dos indicados pelo recorrente à comissão, bem como o estabelecimento de plano próprio por prazo indeterminado;

- houve efetiva convocação do sindicato na formulação do plano e envio do instrumentos decorrentes da negociação para arquivamento na entidade sindical, o que foi reconhecido pela recorrida, sendo, aliás, inaplicáveis para sanar tal omissão o art. 616 da CLT, bem como o art. 4º da Lei nº 10.101/00;

- não houve irregularidade nas comissões que negociaram e validaram plano próprio;

- quanto aos supostos problemas gerais comuns ao plano próprio e às convenções coletivas, note-se que é possível coexistirem dois planos de participação dos resultados, tratando-se de faculdade e não dever da empresa compensarem-se os pagamentos efetuados nos termos desses planos;

- o CARF já analisou o mesmo plano próprio e considerou-o válido, devendo assim prevalecer o princípio da estabilização da lide, certeza do direito e segurança jurídica;

- houve modificação do critério jurídico do lançamento para fatos geradores anteriores, em violação ao art.146 do CTN, pois diante de fatos idênticos, lavrou-se autuações completamente distintas;

- já no que tange aos planos de concessão de ações, principia afirmando que eles decorrem do trabalho, mas não configuram retribuição por serviço prestado como exige a CF e a Lei nº 8.212/91, não havendo demonstração no lançamento da necessária retributividade e habitualidade;

- são dois os planos questionados: (i) “Plano de Valorização de Ações do Grupo Barclays” (Barclays Group Share Value Plan – “SVP”), instituído pelo Conselho de Remuneração em 12/03/2010 (vide Doc. 13 da Impugnação) pela Holding da matriz do Recorrente, Barclays PLC (“Barclays PLC” ou “Matriz”), sediada na Inglaterra, com alterações de 14/03/2011 e 27/04/2011 (vide Doc.14 da Impugnação); e (ii) “Plano de Concessão de Ações a Executivos” (Barclays PLC Rules of the Executive Share Award Scheme – “ESAS”), instituído em 24/03/1994 (vide Doc. 15 da Impugnação), e alterado em 28/04/2009 (vide Doc. 16 da Impugnação), com posterior aditivo também de 28/04/2009.

- os beneficiários são premiados com o objetivo de os incentivar a construir seu futuro junto à matriz, alinhando e mantendo ativos seus interesses com o dos acionistas, não havendo qualquer condição de desempenho para liberação das ações;

- Estruturalmente, a concessão das ações passa por uma estrutura triangular, em que se encontram (i) na Inglaterra, a holding da matriz como instituidora das políticas e normas de incentivo; (ii) no Brasil, os beneficiários das ações concedidas; e (iii) nas Ilhas Jersey, o Trust (fiduciário), como operador intermediário dos negócios jurídicos das concessões de ações;

- no SVP, “Funcionário Elegível” significa qualquer pessoa que seja um funcionário ou ex-funcionário de qualquer membro do Grupo (incluindo um diretor executivo da Sociedade) e que seja considerado elegível para participar pelo Concedente, e no ESAS4 “Funcionário Elegível” significa qualquer pessoa que seja um Beneficiário, conforme definido no Instrumento de Trust;

- a definição dos beneficiários eleitos é realizada pela matriz e pelo Trust, mediante recomendação das subsidiárias, e, em segunda etapa é informado aos beneficiários sobre o prêmio recebido, que no SVP significa um prêmio condicional, uma alocação provisória ou qualquer forma de prêmio que possa ser referente a ações ou a instrumento de capital, e no ESAS prêmio significa uma alocação provisória de ações e ações bonificadas, não tendo assim ligação conceitual com salário;

- em terceira etapa, o beneficiário é comunicado pelo Trust ou matriz do prêmio, via carta de concessão, sem interferência da recorrente, sendo que aquele, em quarta etapa do processo, deverá manifestar o seu aceite em realizar o exercício de seu direito, destacando-se que o termo opção utilizado em algumas cartas trata-se de mera formalização para fins de registro documental da decisão do beneficiário;

- há carência para aperfeiçoamento do direito sendo de 3 anos no ESAS, e no SVP as ações são liberadas em 1/3 a cada ano após a outorga de ações, restando nesse ínterim as ações alocadas no trust, após o que os beneficiários podem exercer o direito de vender suas ações, mantê-las no trust ou convertê-las em ADRs;

- a ausência de contraprestatividade é revelada pelos casos de *'stock buyout award'* (contratação de funcionários que tinham planos do gênero em outras companhias) e de funcionários de outras empresas do grupo que também foram beneficiários das ações com prêmio quando prestavam serviço àquelas;

- não existe exercício de opções no caso em tela, por se tratar de concessão de ações, sendo o benefício instantâneo no momento em que o beneficiário obtém as ações, após a aperfeiçoada a condição suspensiva do *vesting*, se assim desejar, sendo esta a data do fato gerador e não a data do posterior exercício, o que implica em erro também na apuração da base de cálculo, dada a aferição indireta;

Processo nº 16327.720864/2015-93  
Acórdão n.º **2402-006.050**

**S2-C4T2**  
Fl. 2.629

---

- há erro na sujeição passiva, pois o simples fato do outorgante compor o mesmo grupo econômico do recorrente não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária;

- insurge-se, ao final, quanto à cobrança de juros sobre o valor da multa de ofício.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### **Da participação nos lucros ou resultados**

Como preambular, o contribuinte aponta conjunto acusatório inverídico, injustificado e inovador trazido pela DRJ/FNS, à e-fl. 35:

Ora, satisfeito o seu conceito jurídico, a PLR deve ser um recurso extra que é pago ao empregado em virtude da obtenção de um ganho de produtividade que empregador e empregado, previamente, se comprometeram a alcançar. **Não há almoço grátis.** O pagamento de vantagem ao empregado a título de PLR sem que o empregador, todavia, tenha obtido esse ganho, ou sem que o empregado tenha previamente se comprometido a alcançá-lo e o empregador também tenha previamente se obrigado a reparti-lo, são apenas algumas das múltiplas faces da mesma conduta que, reprovada pela ordem legal, colima, sob a falsa capa de estar promovendo a PLR, condicionar a reposição do valor real do salário, ou parte dele, ao não cumprimento dos encargos sociais correspondentes. E não é raro que o empregado, refém de suas necessidades mais imediatas (alimentação, aluguel, remédios, material escolar para os filhos, etc.), concorde em participar desse engodo, sobretudo se, para tanto, sequer lhe é exigido o cumprimento de metas de desempenho. É, na prática, o velho conhecido “salário por fora” agora renovado pela pretensão de gozar de imunidade e, neste contexto, soa até irônico que às vezes se sustente a validade dessa prática tão corrosiva para a ordem social com digressões argumentativas escoradas na equidade ou na proteção ao direito de o empregado receber a verba que lhe foi paga. Não é, afinal, disso que se trata, mas sim do direito de crédito que nasce para a Seguridade Social e, bem assim, outras entidades e fundos, com o pagamento ou crédito em favor do empregado de quaisquer rendimentos do trabalho que não têm o condão de se desvincularem do conceito de remuneração quando não se enquadram na moldura legal que, em atendimento à atual Carta Política, encontra-se definida na forma da Lei n.º 10.101, de 2000. (grifo do original)

Afirma o recorrente que não são apenas infelizes as expressões que destaca nesse trecho - "almoço grátis", "engodo" e "salários por fora" - mas tratam-se mesmo de novos e imprecisos conceitos introduzidos sem qualquer justificativa, concluindo pela ausência de fundamentação da decisão.

Deveras surpreendente tal interpretação, segundo a qual a utilização de palavras ou expressões que se entende questionáveis ou indefinidas em um dado parágrafo do acórdão recorrido tornaria mais de sete laudas de fundamentação sobre o PLR 'ausentes'.

O arrazoado contido no indigitado excerto sequer assoma como prejudicial à compreensão das demais razões decisórias, as quais examinam a autuação por diversos outros ângulos, até mesmo por terem sido esses suscitados em impugnação.

Não vê-se, por conseguinte, inovação ou mesmo imprecisão apta a macular o conjunto das aduções vertidas no acórdão guerreado, como defende o recorrente.

No pertinente à questão de fundo, reza o art. 2º da Lei nº 10.101/00 (edição vigente à época):

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

*§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

Diante desses preceitos, resta hialino que há dois tipos de procedimentos alternativos, igualmente válidos, para a negociação do PLR, quais sejam, comissão escolhida pelas partes ou convenção/acordo coletivo, havendo em ambos, necessariamente, a participação da entidade sindical, ainda que por indicação de representante.

O exame da situação revela que o empregador entende ter suprido o mencionado requisito legal com o envio ao sindicato de um convite para que este participasse da comissão que estabeleceu o plano próprio e, bem assim, com o posterior envio do instrumento decorrente da negociação para ser arquivado na entidade sindical (não havendo prova nos autos, anote-se, do efetivo arquivamento do documento).

Cabe observar, de pronto, que a ausência de manifestação do sindicato acerca do convite e de eventual posterior arquivamento nada revela acerca do entendimento da entidade sobre a questão, ou seja, não indica assentimento quanto aos termos do acordo, tampouco se traduz em recusa. Na verdade, o que se tem de concreto é a simples inexistência de participação de representante indicado pelo sindicato na comissão paritária, devendo ser, a partir de tal fato, examinadas as consequências decorrentes.

Nessa senda, há que ser frisado que a lei em comento não tratou a participação do representante indicado pelo sindicato como sendo uma mera possibilidade - não alude à 'podendo ser integrada, também' - mas ao contrário, expressamente asseverou 'integrada, também', revelando o caráter imperativo do comando normativo.

Ou seja, ela atribui a tal participação a qualidade de requisito formal de validade na formação da comissão para que esta seja apta a negociar as condições do PLR, visando o legislador resguardar os interesses dos trabalhadores no curso das negociações. Oportuno transcrever as palavras da Conselheira Relatora do Acórdão nº 2401-003.142 (j. 13/08/2013), Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira acerca do tema, analisando, aliás, o mesmo plano ora em evidência:

A participação do sindicato tem por escopo proteger a categoria profissional, frente a superioridade econômica do empregador, dessa forma, não age como mero telespectador, mas intervindo de forma a evitar que o “poder de coerção” do empregador acabe por intimidar empregados afirmar acordos que os prejudicariam mesmo que indiretamente, já que o PLR não refletiria nas demais verbas trabalhistas devidas aos empregados (FGTS, Férias, 13 salário etc.). No plano ideológico há entidades sindicais que não apóiam o sistema de remuneração de participação nos lucros e resultados, razão pela qual são resistentes a participar (o que se vislumbra apenas em caráter ilustrativo) Para esta corrente, seria uma forma de rebaixamento de salários e de ganhos reais e de precarização de condições de trabalho.

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros sem a devida legitimação, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. Não há que se falar que o arquivamento do instrumento resultante no sindicato, tenha ratificado a concordância do sindicato. São duas obrigações expressamente previstas na lei, que em momento algum o legislador descreveu que o arquivamento supriria a ausência do sindicato na negociação.

A lei é bem clara; e a intenção do legislador, não fosse “amarrar” a forma com que as empresas irão distribuir lucros desvinculados do salário, qual seria o objetivo de tanto detalhamento na própria lei de PLR. Entendo que neste caso, o texto constitucional seria suficiente, o que conforme vimos acima, não demonstra o posicionamento doutrinário a respeito do tema.

Ainda com relação a ausência do sindicato, argumentou o recorrente caso não realizasse o acordo na data estipulada inviabilizaria a realização de acordo para o ano seguinte. Ora, os argumentos colacionados, assim como enfrentado pelo julgador, leva-nos a simples conclusão que não se buscou negociar a distribuição de lucros, mas simplesmente convocar uma reunião para a sua aceitação e assinatura. O próprio conceito da lei 10.101, deixa claro que o objetivo é a negociação entre empresa e seus empregados, não simplesmente chancelar uma proposta pronta, e nesse campo que se faz fundamental o papel do representante sindical capaz de esclarecer, aos empregados os efeitos da assinatura, e pela experiência negociar os limites de seu pagamento.

Pois bem, se o *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/00 atribui às partes a prerrogativa de escolher o procedimento a estabelecer o PLR, e o inciso I desse artigo regra, como requisito necessário para a validade da comissão, ser ela integrada por representante indicado pelo sindicato, surge impasse frente à inércia, intencional ou não, do sindicato quanto à participação na comissão. Para superá-la, vem sendo apontados dois caminhos.

Uma seria a aplicação do art. 616 da CLT, porém, conforme bem apontado pelo recorrente, trata-se de dispositivo voltado especificamente à solução de impasse em negociações coletivas - convenção ou acordo coletivo de trabalho, que exigem assembleia sindical - não se vislumbrando respaldo jurídico para sua aplicação analógica às comissões, que se tratam mais propriamente de modalidade de negociação individual plúrima.

A utilização dos meios previstos no art. 4º da Lei nº 10.101/00 - mediação ou arbitragem - tampouco é pertinente, pois tal dispositivo se refere a impasse em negociações, diga-se, que estejam em andamento e que enfrentam dificuldades, não à própria formação da comissão que levará a cabo a negociação.

Diante desse quadro de lacuna legal, entende-se que a superação do impasse requer o ajuizamento de ação apropriada perante o poder judicante, postulando-se, caso necessária, tutela de urgência, para fins de superação liminar do necessário requisito de validade. Desse modo, estariam os acordos firmados pela comissão integrada somente pelas partes devidamente resguardados de eventuais questionamentos, em particular do Fisco.

De todo modo, o que se tem no caso em tela é que o autuado, perante a falta de manifestação do sindicato, levou adiante os trâmites atinentes ao PLR perante comissão paritária formada sem representante da entidade sindical, do que decorre que o plano próprio resultante não atende aos termos da Lei nº 10.101/00, como bem concluiu a autoridade lançadora. Na mesma esteira, as sucessivas comissões que eventualmente tenham revisado o plano, carecendo do referido representante, não lograram lhe convalidar.

Por conseguinte, não estando o procedimento escolhido pelo recorrente para implementação de seu PLR contemplado com a imprescindível participação do representante indicado pela entidade sindical, os pagamentos de PLR lastreados em programas próprios sujeitam-se ao recolhimento das contribuições previdenciárias, tal como consta do lançamento.

Tal conclusão prejudica, de certo modo, a análise das outras controvérsias concernentes aos planos próprios, mas não é demasiado fazer apontamentos acerca dessas questões.

Decerto a ausência de representante indicado pelo sindicato não seria hábil, por si só, a macular as comissões paritárias formadas sem o intento de revisão do acordo, não havendo previsão legal para tanto, ainda que tais comissões tenham a função de aferir dúvidas e divergência quanto ao cumprimento do estabelecido. Também a regularidade da renovação dos membros da comissão, representantes das partes, é atestada pelos instrumentos de convocação juntados aos autos pelo recorrente (doc. 11 da impugnação).

Noutro giro, tem-se que o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, consoante mais acima transcrito, dispõe que deverão constar regras acerca do "período de vigência e prazos para revisão do acordo".

Não se constata vedação legal à previsão, no acordo, de que o plano próprio "vigorará por prazo indeterminado". A palavra 'período' é sinônima do vocábulo 'prazo', não de 'prazo determinado', como parece inferir a decisão guerreada.

Por outro lado, não há como associar "prazos para revisão do acordo" com a mera previsão pactuada de que o acordo "poderá ser revisto a qualquer momento, por provocação de qualquer das partes, durante a sua vigência".

É evidente que não foi estabelecido qualquer prazo para revisão, podendo essa nunca acontecer, bastando as partes quedarem inertes. Também sob esse enfoque, assim, verifica-se que o plano próprio não atendeu às disposições legais.

Quanto à existência de "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas" no PLR, convém anotar, de início, que tal norma encerra, de certo modo curioso, certo subjetivismo, pois o que pode ser claro e objetivo para determinado aplicador do direito pode não o ser para outro intérprete.

Na espécie, a autoridade fiscal expende diversas laudas (e-fls. 384/405) procurando demonstrar não restarem atendidos os termos da norma em comento - § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00. E o recorrente, outras tantas no intento de evidenciar justamente o contrário (e-fls. 2406/2421).

Não obstante o entendimento da fiscalização, há que se ressaltar estarem claramente discriminadas no item 05 do acordo PLR formas de apuração da PLR a ser distribuída, sendo que a mesma se encontra vinculada ao percentual de retorno sobre o patrimônio líquido no início do exercício fiscal, este obtido após o pagamento de impostos, previsão de despesas com a própria PLR e correção monetária do patrimônio líquido. Também resta expressamente disposta a associação entre os percentuais de retorno obtidos pela empresa e o montante de PLR atribuível a cada participante:

#### 5. DIREITOS SUBSTANTIVOS

O critério a ser utilizado para pagamento da Participação nos Lucros c/ou Resultados é o percentual de retorno sobre o patrimônio líquido no início do exercício fiscal. Esse percentual é calculado após serem deduzidos:

- 1) todos os tributos;
- 2) o total previsto com as despesas do próprio Plano de Participação nos Lucros e/ou Resultados;
- 3) a correção monetária do patrimônio líquido ocorrida no exercício, utilizando-se o índice do IGPM e calculada da seguinte forma:

A - sobre o valor do patrimônio líquido do encerramento do exercício anterior, aplica-se a variação acumulada, de janeiro a dezembro, do ano em questão, do referido índice;

B - havendo aumento de capital, que represente o ingresso efetivo de novos recursos ao patrimônio líquido, será somado ao item anterior o resultado da aplicação prorata do índice em questão, ao valor de ingresso de novos recursos.

<b>PERCENTUAL DE RETORNO</b>	<b>DISTRIBUIÇÃO ANUAL</b>
Inferior a 15%	Valor das Convenções Coletivas dos Bancários para o Exercício
15% a 18%	½ salário
18,1% a 20%	1 salário
20,1% a 25%	1,5 salários
25,1% a 30%	2 salários
Acima de 30%	3 salários

Os valores aqui estabelecidos, representam um mínimo, sendo, facultado, possível e legal o pagamento superior a título de P.L.R., as hipóteses em que o desempenho individual, medido através de avaliação do desempenho, ultrapasse ou negociado.

(...)

Satisfatoriamente atendidas, portanto, as exigências normativas nesse aspecto.

As regras adjetivas, por seu turno, estão dispostas na Cláusula 15 do plano:

15. REGRAS ADJETIVAS E MECANISMOS DE AFERIÇÃO DAS INFORMAÇÕES PERTINENTES AO CUMPRIMENTO DO PRESENTE ACORDO

É facultado a qualquer empregado verbalmente ou por escrito, recorrer à COMISSÃO, na hipótese de dúvidas ou divergências quanto ao cumprimento do Acordo.

Se o recurso for por escrito, será sorteado, como Relator, um dos membros da COMISSÃO para posterior exposição, análise, discussão e decisão conjuntamente com todos os demais.

Se um dos membros da COMISSÃO estiver diretamente envolvido com o questionamento do empregado, não poderá participar da análise e votação.

É facultado à COMISSÃO ouvir o depoimento de todos os envolvidos.

São válidos, ainda, como mecanismos de aferição de informações, todas as provas admitidas em Direito, inclusive balanços publicados e formulários internos de avaliações.

Defende o recorrente que nos formulários internos de avaliações estão minuciosamente expostas as regras objetivas para o merecimento da PLR e o controle de atingimento para cada um dos beneficiados, conforme Docs. 05 e 06 da impugnação comprovam.

Da análise de tais instrumentos, verifica-se que efetivamente há regras claras e objetivas quanto às atividades a serem desempenhadas pelos funcionários para se beneficiarem do PLR e estipulação de metas a serem atingidas, como revela a leitura dos documentos referidos, às e-fls. 912/1031, que também descrevem os critérios para atribuição de notas de desempenho e avaliação.

Importa registrar que não é adequado confundir metas claras com metas passíveis de mensuração matemática, pois dependendo do setor de atuação do empregado poderão inclusive preponderar objetivos de cunho mais subjetivo, sem que tal feito implique em ausência de regras claras.

Para ilustrar, observe-se que para determinado funcionário (e-fls. 925 e ss) foram estipuladas metas de caráter eminentemente objetivo, tais como "Buscar eliminar postagens manuais (todos os produtos)", e outras com elevado grau de subjetividade no que concerne à sua execução e consequente avaliação - "apóia e incentiva todos os membros de sua equipe para que invistam em seu desenvolvimento pessoal".

Apenas o conhecimento mais profundo das operações de cada setor da empresa poderia descaracterizar tais regras como aptas a constar em PLR. Não há falar, daí, em ausência de regras claras e objetivas, tampouco em exigir-se esforço extraordinário do trabalhador, o que não consta do diploma legal de regência.

Sem embargo, tais constatações não afastam a realidade de que no instrumento negocial plano próprio de 1999 não há sequer sinal de que as partes tenham efetivamente discutido, ainda que de maneira superficial, critérios, objetivos e demais regras relativas às atividades a serem realizadas pelos potenciais beneficiários do PLR.

Há mera remissão genérica, a título exemplificativo de mecanismo de aferição de metas, aos formulários internos de avaliação, sem qualquer consideração mais detalhada sobre tais instrumentos. Inexistem, nesse compasso, quaisquer registros de reuniões entre representantes dos trabalhadores e dos empregadores visando à discussão, ainda que em linhas amplas, dos critérios e objetivos que norteariam a elaboração de tais formulários.

À toda vista, os elementos dos autos corroboram o entendimento do Fisco de que os critérios e condições concernentes ao PLR não decorreram de efetiva negociação levada a efeito no bojo da comissão paritária, mas sim de mero assentimento formal prévio aos critérios e condições a serem estabelecidos (ou mesmo já estabelecidos) unilateralmente pelo empregador, por meio de seus gerentes e diretores.

Ou seja, não se consubstanciam eles em instrumentos verdadeiramente decorrentes da negociação, como demanda o *caput* do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, haja vista a evidência de falta de participação dos empregados na formulação de suas disposições, o que é agravado, na situação, pelo fato de que a delegação de ditos critérios e condições a instrumentos outros que não o acordo foi negociada em comissão na qual restou ausente, consoante já analisado, representante indicado pelo sindicato.

Destaque-se que nada impede que a instituição financeira pague prêmios e outros benefícios a seus empregados, mas a distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados requer o estrito atendimento aos requisitos dispostos na Lei nº 10.101/00, que abriga a positividade legal dos preceitos do inciso XI do art. 7º da CF. Sem isso, os pagamentos eventualmente realizados não estão contemplados com os preceitos isentivos previstos naquele diploma legal.

Vide, a respeito do assunto, recente decisão da CSRF, no Acórdão 9202-005.707 (j. 29/08/2017), cuja ementa se transcreve:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS PARA FIXAÇÃO DO DIREITO À PERCEPÇÃO.*

*Os instrumentos decorrentes da negociação deverão conter regras claras e objetivos quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço inteiramente presentes no acordo já em sua celebração, para que possam ser conhecidos e escrutinados pelos envolvidos na negociação.*

Acertado, então, o posicionamento do Fisco, no sentido de que acordo firmado por comissão paritária sem representante indicado pela entidade sindical, e que remete a instrumentos outros o estabelecimento dos critérios e condições para seu regramento, não se configura em PLR nos termos da legislação de regência.

Por outra via, a fiscalização alega, sob o título de problemas gerais que afligiriam tanto o plano próprio quanto os planos das convenções coletivas, haver impossibilidade de coexistência de dois planos de PLR.

Dissinto, contudo, desse entendimento, o qual tem como pressuposto que tal feito seria incompatível com os termos do *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/00, mais acima transcrito.

Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinar-se a estabelecer quais são esses tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não.

Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em comissão, preveja o pagamento no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual ao final desse mesmo ano.

Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 admite a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que indica, sem maiores lucubrações argumentativas, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de planos de PLR.

O mesmo parágrafo é bem claro ao regram os pagamentos efetuados em decorrência de planos de PLR próprios *poderão* ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes ao PLR, evidenciando o verbo 'poder' aí utilizado tratar-se de faculdade e não de dever do empregador, como bem sublinhado pelo contribuinte.

Ainda como problema geral dos planos, sustenta a fiscalização que a existência de diferenças nos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros e resultados entre diferentes empregados, com oscilações entre 8% e 339%, revelaria descumprimento da Lei nº 10.101/00, com caráter de substituição salarial.

Entende-se que o Fisco tem a prerrogativa de aplicar e dar a devida eficácia às disposições legais, no caso o *caput* do art. 3º da Lei nº 10.101/00, segundo o qual participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

E, diversamente do que argui o recorrente, tem-se que, na medida em os pagamentos de PLR alcançam significativos múltiplos do salário base dos funcionários analisados, torna-se difícil discordar das considerações da fiscalização no sentido de que, quando a suposta participação nos lucros ou resultados sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a companhia, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração.

O critério jurídico cogitado, desproporção entre o valor pago a título de PLR e o salário base, é suficientemente hábil e adequado a denotar que cifras que excedam em tal dimensão o salário possuem caráter remuneratório, à luz dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, que permeiam o ordenamento jurídico. Isso, a despeito de não haver vedação legal a pagamentos diferenciados a beneficiários distintos das participações.

Entretanto, apenas os valores que se revelem efetivamente excessivos devem ser associados à remuneração, não todas as quantias pagas a título de PLR, o que se revelaria,

de sua parte, medida a ferir similarmente os festejados princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

E não havendo a autoridade discriminado quais foram os beneficiários dos pagamentos tidos por excessivos, detalhando suas considerações e critérios para tal delimitação, não se vislumbra, por essa senda, amparo para a autuação nesse ponto, levando à conclusão de que os pagamentos de PLR baseados na convenções coletivas estão em concordância com a legislação, posto que não foram apontados motivos adicionais além daqueles já afastados para respaldar o lançamento no particular.

Aproximando-se do remate das alegações acerca do PLR, o recurso ressalta que o CARF "já analisou este exato Plano Próprio do Recorrente, que foi objeto, no passado de outra autuação fiscal", referindo ao dantes mencionado Acórdão nº 2401-003.142, sublinhando ter àquela ocasião o Colegiado reconhecido a validade desse acordo.

Nesse diapasão, afirma que o CARF tem o poder-dever de fazer prevalecer o princípio de estabilização da lide, valorizando outrossim os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica.

Ora, com o devido respeito a essas ponderações, de modo algum destituídas de razoabilidade, o fato é que, ainda que o ordenamento jurídico brasileiro, sistema de '*civil law*', venha se aproximando em alguns pontos dos sistemas baseados na força dos precedentes ('*common law*'), a força vinculante desses precedentes está restrita, até o momento, a casos específicos.

No âmbito do CARF, esses casos estão devidamente discriminados no art. 62 do Anexo II de seu Regimento Interno, os quais não contemplam, ainda que indiretamente, a situação versada nos presentes autos.

À míngua de respaldo normativo, não se constata motivos suficientes para que esse julgamento tome por base ou pressuposto as conclusões daquele outro citado, valendo mencionar, aliás, tratar-se de decisão não unânime, havendo a Relatora encaminhado seu voto em sentido bastante diverso do que acabou prevalecer.

Por fim, aduz o recorrente que "é possível constatar que, para uma mesma realidade fática, foram aplicados diferentes critérios jurídicos para fundamentar a lavratura dos autos de infração: (i) na primeira autuação (objeto do processo administrativo nº 14485.002997/2007-26), o Plano CCT foi reputado regular e o Plano Próprio foi autuado tão somente pela ausência de regras claras e objetivas; enquanto (ii) no lançamento em apreço alega-se que tanto o Plano CCT quanto o Plano Próprio não estaria de acordo com a Lei nº 10.101/00, além de terem sido introduzidos novos critérios jurídicos para fundamentar o presente caso", colacionando tabela discriminando tais novos critérios.

Na sequência, diz que "diante de fatos idênticos, lavrou-se autuações completamente distintas", havendo "alteração do critério jurídico no presente lançamento", trazendo então citações doutrinárias e jurisprudenciais com o fito de amparar a compreensão de que teria sido então violado o preceito no art. 146 do CTN.

Tal dispositivo tem a seguinte redação:

*Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um*

*mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

Como já alertava Luciano Amaro, "a interpretação desse artigo não é fácil".

Aparentemente, o contribuinte professa o entendimento de que tal norma não só impediria que a autoridade fiscal ou a instância julgadora alterasse o critério jurídico adotado em um dado lançamento, como estaria, em relação a autuações relativas a fatos geradores posteriores versando sobre o mesmo contexto fático, impedida de o fazer, salvo se houvesse pronunciamento expresso do Fisco modificando os critérios anteriores.

De plano, há que se frisar que a jurisprudência do CARF, ao contrário do alegado pelo recorrente, não ampara suas razões. São citados quatro acórdãos que, pretensamente, lhes serviriam de suporte, mas na realidade tratam de situações que pouco se assemelham à ora enfrentada.

A saber, o Acórdão nº 1402-001572 trata de revisão de lançamento; o de nº 1301-001420 trata de lançamento complementar, relativo aos mesmos fatos geradores; o de nº 3401-002537, de possibilidade de mudança de critério jurídico relativamente aos mesmos fatos geradores; e o de nº 3202-00.023, trata de mudança de interpretação do Fisco relativamente a ato administrativo (Nota Complementar).

Diversamente, decisão recente do CARF, ao analisar caso aí sim, realmente similar ao presente, julgou não haver mudança de critério jurídico, vide trecho de ementa do Acórdão nº 2301-004.747 (j. 12/07/2016):

*NULIDADE. ART. 146, CTN. INOCORRÊNCIA.*

*Para caracterizar alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR nos moldes realizados pela recorrente não se enquadrariam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, relativamente a lançamentos posteriores a tal interpretação, a Administração Tributária passasse a considerar que houve fato gerador dos tributos.*

*Descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146, pois não houve alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária.*

Com efeito, há necessidade de se constatar: primeiro, um entendimento consolidado no âmbito do Fisco para casos assemelhados - seja ele refletido em lançamentos anteriores ou atos administrativos outros - que tenha gerado uma justa expectativa de continuidade por parte do contribuinte; segundo, que este tenha passado a pautar suas atividades em conformidade com tal entendimento; e terceiro, posterior surpresa face à autuação que altera esse posicionamento sem manifestação anterior, em violação à segurança jurídica, à proteção da legítima confiança e ao dever de coerência na atuação administrativa.

E, no tocante aos fatos examinados, não se está diante de contexto do gênero, como detalhado ao longo desta fundamentação.

Na verdade, o que o CARF vem tradicionalmente reconhecendo em sua jurisprudência, é a que a mudança de critério jurídico por parte da autoridade  *julgadora*  se traduziria em inovação no lançamento, consoante pesquisa jurisprudencial no site da corte permite facilmente constatar.

Bem esclarecido esse ponto, não se pode ignorar existirem manifestações doutrinárias que vão ao encontro das aduções do recorrente, porém não se verifica, s.m.j., situações de fato  *efetivamente*  similares que tenham sido analisadas pelo judiciário, o qual, inclusive, editou a Súmula TFR nº 227, a qual parece circunscrever o alcance do art. 146 do CTN à revisão de lançamento:

*Súmula TFR nº 227: "A mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento."*

Vale ressaltar que no caso sob análise decorreu significativo lapso de tempo entre as fiscalizações em comento, uma realizada, aparentemente, em 2007, e voltada a fatos geradores compreendidos entre 2002 e 2007, outra realizada em 2015 e atinente a fatos geradores dos anos 2010 a 2012, o que justifica compreensivelmente que determinados aspectos do PLR próprio terem sido objeto do devido exame em 2015, ainda que não o tenham sido anteriormente.

Ademais, a prosperar a exegese recursal do art. 146 do CTN, uma vez a administração havendo tido, por exemplo, uma percepção equivocada da realidade em um determinado ano face a uma situação específica relativa a um dado contribuinte estaria indefinidamente tolhida em seu poder-dever firmado no art. 142 do mesmo Código de constituir o crédito diante da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária relativa a fatos assemelhados, enquanto não sobreviesse manifestação posterior da administração em sentido diverso, a despeito do princípio da legalidade.

À toda vista, não há como se partilhar de tal perspectiva, que parece pretender conferir ao contribuinte direito adquirido a um determinado regime jurídico, ainda que a autoridade lançadora, analisando fatos geradores ulteriores no exercício de suas atribuições legais, constatasse a incompatibilidade desse regime com o ordenamento jus tributário.

Em consonância com tal apreensão da matéria, merece transcrição excerto de artigo de Kyoshi Harada publicado na internet<sup>1</sup>:

A norma objeto de exame demonstra, também, ao contrário do sustentado por alguns estudiosos que, tanto as atividades administrativas, quanto as atividades jurisdicionais podem implicar mudanças de critérios interpretativos à luz de novos estudos, até mesmo para corrigir os procedimentos ou entendimentos errôneos do passado, na aplicação da lei.

Na prática, a norma do art. 146 do CTN está a afirmar que a fiscalização de determinado contribuinte sob a égide de um critério interpretativo então vigente não possibilita ao fisco fiscalizar o mesmo período já fiscalizado a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação que torna possível a lavratura do auto de infração.

Frente a esse panorama, não procede a argumentação recursal referida.

---

<sup>1</sup> Disponível em "[www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6998](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6998)", acesso realizado em 14/7/2017.

À guisa de conclusão deste tópico, tem-se que devem ser excluídos do lançamento, para cada empregado, os pagamentos vinculados às convenções coletivas de trabalho, efetuados a título de PLR.

### **Dos planos de concessão de ações**

Inicialmente, cabe afastar a alegação do recorrente no sentido de que a autuação, bem como a decisão de piso seriam nulas, por atentarem ao princípio da verdade material e ao art. 142 do CTN, já que não se trataria na realidade de plano de opção de ações, como deduzido pela fiscalização, mas sim de plano de concessão de ações.

Calha assinalar, de pronto, que em várias passagens do relatório fiscal nas quais são descritos os fatos em tela é denotado expressamente o reconhecimento de se estar diante de plano de concessão de ações, e de ter sido efetuada outorga de ações, e não de opções; ilustrativamente, pode-se colher os parágrafos 6.106, 6.107, 6.110, 6.111, 6.151 (fls. 456 e ss desse documento), dentre outros.

Não resta claro, assim, que a autoridade lançadora tenha tido uma apreensão equivocada da realidade, como aduzido no recurso, valendo mencionar que, na verdade, os dois tipos de plano são congêneres, como será visto logo adiante nesta fundamentação.

Além disso, como bem ressaltado pela decisão vergastada, os próprios documentos juntados pelo recorrente evidenciam que ele mesmo faz uso, com frequência, dos termos "concessão de opções", "exercício de opção", linguajar afeito aos dos planos de "stock options", ainda que lhes atribua, no contexto, significado diferente. Isso sem falar no vocábulo "prêmio", também reiteradamente constante dos planos do recorrente, e que apresenta conteúdo bem específico e distinto no que se refere aos "stock options plans".

Note-se que eventual abordagem diferenciada a ser dada aos planos de concessão de ações vis a vis os de opções, e o acerto do procedimento fiscal no tocante a esse aspecto, são matéria de mérito, não preliminar de nulidade. Não se vislumbra assim, quaisquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento ou da decisão de piso consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer dano ao direito de defesa do contribuinte verificado no curso do procedimento fiscal e no julgamento de primeira instância, sendo que o referido recorre de seus termos evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Enfrentada tal preliminar, necessário esclarecer que tanto os planos de concessões de ações, como os de outorgas de opções de ações, são subespécies do gênero transações com pagamento baseado em ações.

Surgiram no estrangeiro, como parte do pacote de benefícios e vantagens oferecidas a administradores e empregados, visando a sua retenção nos quadros da empresa, em especial nas de pequeno e médio porte, que, descapitalizadas, necessitavam de atrair trabalhadores qualificados para a consecução de seus objetivos; com o tempo, se espalharam sendo utilizadas por diferentes tipos de empresas.

À evidência, a concessão de um direito de aquisição de uma participação no capital de uma empresa com potencial de crescimento, com a conseqüente perspectiva de valorização dessa participação - ação - revela-se bastante atrativa, representando a outorga

desse direito uma efetiva vantagem econômica para o beneficiário, frente ao terceiro que não possui vínculos com a companhia.

Por sua vez as empresas, mesmo tendo em vista a possível diluição do valor de suas ações com o efetivo exercício daquele direito, com a outorga de opções ou mesmo de ações fazem convergir os objetivos dos investidores com o de empregados e administradores.

A Comissão de Valores Mobiliários, ao tratar da matéria na qualidade de regulador dos mercados mobiliários, por meio da Deliberação CVM nº 562/2008 destacou, ao aprovar o Pronunciamento Técnico CPC 10, o seu entendimento acerca do caráter remuneratório desses planos:

Deliberação CVM nº 562, de 17 de dezembro de 2008

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM torna público que o Colegiado, (...) DELIBEROU:

I – aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 10, anexo à presente Deliberação, que trata de Pagamento Baseado em Ações, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;

(...)

**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 (...) 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 (...)** (grifei)

O disposto no item 12 do mencionado Pronunciamento Técnico CPC 10 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, segue na mesma linha:

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 o 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. (grifei)

O entendimento da legislação contábil e societária acerca da natureza remuneratória dos planos do gênero é sumarizado pela doutrina de Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins, à fl. 539 do Manual de Contabilidade Societária FIPECAFI (São Paulo, Editora Atlas, 2010):

**Algumas empresas optam por remunerar seus empregados (executivos, administradores ou outros colaboradores) por meio de pacotes que incluem ações e opções de ações. A idéia subjacente à remuneração com base em ações é fazer com que os funcionários sejam incentivados a atingir determinadas metas e, assim, se tornem, também, donos da entidade ou tenham a oportunidade de ganhar pela diferença entre o valor de mercado das ações que subscrevem e o valor da subscrição.** Esse tipo de remuneração visa incentivar os empregados ao comprometimento com a maximização do valor da empresa, alinhando seus interesses com os dos acionistas. Isso é necessário, pois de acordo com a Teoria da Agência, os empregados (agentes) e os acionistas (principais) possuem objetivos que, por muitas vezes, podem ser conflitantes.

Nesse cenário, **os planos de ações e de opções de ações constituem uma característica comum da remuneração de diretores, executivos e outros empregados.** (grifei)

Nessa linha, conclui-se que os planos de concessão de ações, bem como os de opções de ações disponibilizados por empresas aos seus empregados e colaboradores, possuem, de uma maneira geral, ínsito caráter remuneratório e não de "operação mercantil", tratando-se na verdade de retribuição disponibilizada, *interna corporis*, em razão de vínculo de prestação de serviços contratualmente estabelecido.

Impende assim, e a par das considerações acima expostas, passar ao caso concreto para verificar as características particulares do plano de concessão de ações em foco, com vistas a averiguar as alegações do autuado no sentido de que não possuiria tal plano caráter remuneratório, ao contrário do que sói prevalecer.

Primeiramente, deve ser rejeitada a alegação de que o fato de o outorgante compor o mesmo grupo econômico do recorrente não é suficiente para ensejar responsabilidade solidária, pois os planos em tela foram elaborados e instituídos pela matriz, a qual, junto com o trust, envia inclusive as cartas de concessão das ações.

Necessário ressaltar que os beneficiários das outorgas objeto de autuação são funcionários do recorrente, e por ele devidamente recomendados para tal benesse, consoante atesta a leitura atenta dos planos (e-fls. 1123 e ss), e registrado pela autoridade lançadora (e-fl. 469):

Dessa forma, de acordo com o Plano de Concessão de Opções de Compra de Ações do Grupo Barclays (Plano de Concessão de Ações a Executivos) e suas Notas de Orientação - Cartilhas, todos acima mencionados, pouco depois da revisão anual salarial e de bonificação, o Banco Barclays S.A. empregador, faz uma recomendação a propósito dos empregados elegíveis para o Comitê do Programa de Ações do Barclays PLC Group/Comitê de Remuneração do Barclays Capital, sendo os funcionários elegíveis devidamente informados.

Ainda, em Carta-Protocolo datada de 14/11/2014, citada pela fiscalização, o contribuinte assevera:

Reconhecemos esse evento como transação com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais, não havendo qualquer acordo contratual intragrupo de repagamento dessas ações. Dessa forma, contabilizamos em apropriações mensais do plano de incentivo de ações como despesa de pessoal em contrapartida ao aumento de Reservas de Capital no Patrimônio Líquido

Nada mais natural, pois se tratando de despesas de remuneração da filial brasileira, cabe a essa escriturar/contabilizar as transações que beneficiam seus funcionários e afetam seu patrimônio, a despeito de a estratégia remuneratória ter sido delineada no exterior.

Quanto à orientação em Solução de Consulta nº 5 da Disit da SRRF da 8ª RF, anote-se de que, além de em nada vincular este Colegiado, tem ela caráter regional e específico ao caso concreto ali referido, e trata de imposto de renda, matéria diversa da enfrentada.

Portanto, não se verifica o aventado erro de sujeição passiva.

Quanto ao caráter retributivo dos planos, deve ser lembrado que nos termos do alínea 'a' do inciso I do art. 195 da CF, as contribuições patronais destinadas a financiar a seguridade social incidirão sobre os rendimentos pagos a qualquer título ao prestador de serviço, sendo que o § 11 do art. 201 dessa Carta giza que os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito dessas contribuições.

Sob esses mandamentos, os arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91 estabeleceram a incidência da contribuição patronal sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja sua forma, inclusive os ganhos habituais em forma de utilidades. Vale lembrar que a redação vigente à época dos fatos do art. 457 da CLT explicita, ainda, que as gratificações ajustadas estão incluídas no conceito juslaboral de remuneração.

De sua parte, planos de outorga de opções ou de concessão de ações, tais como o ora examinado, são transações envolvendo o pagamento dos serviços prestados baseadas em outorga de instrumento financeiro patrimonial, aqui ações, que posteriormente são disponibilizadas ao beneficiário em condições vantajosas.

A companhia que assim remunera seus funcionários estabelece determinadas condições de aquisição dos direitos de posse (*vesting conditions*), que usualmente estão associadas à permanência do empregado na empresa durante um determinado prazo prestando serviço (carência), o que evidencia o caráter remuneratório desses pagamentos.

Na espécie, tanto o plano ESAS quanto o SVP contemplam os seus beneficiários com verdadeira gratificação utilidade, com os valores mobiliários (ações) ingressando no seu patrimônio após o direito de exercício neles previsto ser realizado, sem estar atrelada a exigência de desempenho, o que as aproximaria mais do conceito de prêmio utilidade.

A retributividade exsurge clara, pois para fazerem os participantes jus às ações em condições privilegiadas deveriam manter o vínculo de prestação de serviços com a empresa concedente daqueles títulos, durante um certo período, o que é consubstanciado nas cláusulas fidelizatórias atinentes ao *vesting period*.

Aliás, a natureza remuneratória e retributiva dos planos em comento é atestada sucessivamente em documentos de lavra do recorrente, como este exemplo colhido pela fiscalização (e-fl. 472), no qual o Conselho de Remuneração do Barclays Bank PLC, em 12/03/2010, ao adotar o Plano de Valorização de Ações do Grupo Barclays, manifestou-se no moldes seguintes:

**NORMAS DO PLANO DE VALORIZAÇÃO DE AÇÕES DO GRUPO BARCLAYS OBJETIVO: O PLANO FOI ADOTADO PARA PERMITIR AOS FIDUCIÁRIOS PROPORCIONAR UMA ESTRUTURA FLEXÍVEL DE CONCESSÃO DE PRÊMIOS EM AÇÕES AOS FUNCIONÁRIOS DO**

**GRUPO BARCLAYS, EXCETO CONSELHEIROS DA SOCIEDADE, A FIM DE CRIAR UMA OPORTUNIDADE PARA QUE OS FUNCIONÁRIOS ELEGÍVEIS RECEBAM REMUNERAÇÃO PELO SERVIÇO DE LONGO PRAZO FUTURO. (grifei)**

Por seu turno, o recorrente busca realçar caracteres que denotariam não terem os planos tal feição contraprestativa.

Importa destacar que eventuais previsões lançadas nos planos acerca de que poderiam ser elegíveis como beneficiários ex-funcionários do banco são situações de exceção, e que apontariam, caso configuradas concretamente, apenas a necessidade de expurgo dos correspondentes valores da autuação, não prejudicando a apreensão do contexto fático como um todo.

De qualquer maneira, não é discriminado sequer um ex-funcionário que tenha sido contemplado pelo plano e com relação ao qual tivesse havido lançamento das contribuições em comento; no mais, nas cartas de concessão (doc. 19 da impugnação) colacionadas há referências para todos os contemplados, de número de funcionário, evidenciando a atualidade, à ocasião, desse vínculo com o recorrente.

No tocante aos dois funcionários com relação aos quais é afirmado haverem sido contratados de concorrentes, e aos quais teriam sido concedidas ações visto que teriam direito, no seu empregador anterior, a direito similar, os documentos juntados (e-fls. 2182 e ss) não permitem alcançar-se as ilações vertidas no recurso.

Não há provas de que tivessem deixado de receber ações de seu antigo empregador, consoante afirmado pelo recorrente; ademais, a natureza retributiva e remuneratória do benefício via plano não seria afastada, pois tratar-se-ia, em todo caso, de adiantamento ou antecipação a remunerar tais empregados pelo tempo de serviço a ser prestado ao banco, de acordo com respectivas avenças laborais, guardando a situação, na prática, certa similaridade com os denominados *hiring bonus*.

Prosseguindo, o autuado refere, ainda, que há funcionários da própria matriz ou de outras subsidiárias do Grupo Barclays, mas que foram alocados na subsidiária brasileira após já terem sido a eles outorgadas as ações como prêmio, o que retiraria o caráter de retributividade com relação à filial brasileira.

Há que se concordar parcialmente com tais razões, pois, ainda que, à semelhança dos possíveis casos de ex-funcionários, não serem por si sós aptas a descaracterizar os planos como retributivos, o vínculo estabelecido deveria ser, decerto, relativo ao trabalho prestado ao recorrente. Ou seja, a contraprestatividade constatada e passível de ensejar o lançamento, ao menos nos termos em que se verificou e foi fundamentada, é, ou deveria ser, referente ao serviço prestado à filial brasileira do grupo, não a outra no exterior.

E, compulsando os autos e examinando os casos (doc. 22, e-fls. 2243 e ss), o que não parece ter sido realizado nesse particular pela DRJ - tampouco a fiscalização realizou tal discrimen - é possível constatar provas, tais como cartas de concessão, documentos funcionais, etc., de que tais empregados foram contemplados com planos de concessão de ações relativos a períodos em que ainda prestavam serviços no estrangeiro, ou seja, devidos face ao liame laboral lá presente anteriormente.

Mesmo que os elementos trazidos não sejam conclusivos, há indícios suficientemente fortes a respaldar a versão dos fatos tal como vertida pelo recorrente, sendo recomendável, assim, que sejam excluídos do crédito tributário as contribuições associadas aos planos de concessão de ações que beneficiaram os empregados André Rizzo e Fernando Luiz Martins Pais Júnior - ver demonstrativo de e-fls. 323 e ss.

Quanto à questão da habitualidade, cuide-se de frisar que Arnaldo Sussekind já alertava que ela constitui "...regra jurídica tacitamente criada em decorrência da reiteração de certa conduta genérica no cenário interno da empresa<sup>2</sup>".

É, então, previsibilidade qualificada por essa reiteração, que gera justa expectativa nos potenciais beneficiários da recorrência na concessão de ações ou opção de ações, no caso analisado.

Então, é no mínimo inapropriado dizer que ocorreu oferta isolada de plano único de concessão de ações; ou ainda, que não há expectativa por parte dos beneficiários de serem outorgados por nenhum período de tempo.

Pelo contrário, conforme o próprio recorrente assevera, desde 1994 e ao menos até o período examinado têm estado vigentes planos de concessão de ações (ESAS e SVP) da matriz para os empregados do Grupo Barclays e suas subsidiárias.

Destarte, os trabalhadores que ingressam e passam a prestar serviços ao banco confiam em que tal ganho se renovará e lhes será ofertado habitualmente, ainda que sem periodicidade pré definida, em verdadeira cláusula contratual a título de remuneração flexível, com garantia de adimplemento desde que cumpridas as condições firmadas nos planos.

Sem razão o contribuinte, portanto, nesse ponto.

Já no atinente à data do fato gerador e questões correlatas, cumpre lembrar, em apertada síntese e em linhas amplas, o contorno dos planos em apreço (ESAS e SVP), alertando que as denominações constantes dos documentos podem diferir um pouco da que será utilizada na sequência, sem comprometer-se, contudo, o entendimento do mecanismo geral dos planos - ver planos às e-fls. 1123/1354, formulários explicativos aos funcionários às e-fls. 1357 e ss, e cartas de concessão, e-fls. 1418 e ss.

Pois bem, aos beneficiários recomendados à outorga pelo recorrente (elegíveis) era reservado certo número de ações do grupo Barclays (prêmio/opção), que o *trust* (fundo fiduciário para funcionários) adquiria no mercado.

A concessão da outorga era informada ao funcionário elegível, sendo informada a forma do prêmio intransferível, o número de ações e a data da concessão, bem como detalhes sobre o exercício dos direitos correspondentes.

Vencido o prazo de carência (*vesting*), o beneficiário podia exercer o seu direito às ações, que lhe eram ofertadas a custo zero, até uma determinada data ('data de exercício de direitos'). Em decorrência desse exercício as ações podiam ser transferidas para o empregado ou então vendidas pelo fiduciário, sendo depois entregue ao primeiro o produto da alienação.

---

<sup>2</sup> SUSSEKIND, A. In; MARANHÃO, D.;VIANNA, S; LIMA, T: Instituições do Direito do Trabalho. 21ª ed. revista e atualizada. São Paulo:LTTr, 2003, v.1, p. 373.

Note-se que, conforme consta nos planos, informado expressamente nas notas de orientação correspondentes (e-fls. 1356 e ss) e reiterado nas cartas de concessão, era necessário que o beneficiário entrasse em contato com o fiduciário para exercer sua opção - termo que nos planos de concessão de ações, conforme bem pontuado pelo recorrente à e-fl. 2488, não se confunde com eventual direito adquirido existente nos casos de outorga de opções.

Consequentemente, é exemplificado nos documentos que, caso "você decida exercer sua opção em novembro de 2011", o procedimento é que deve "você entrar em contato com o Fiduciário para exercer sua opção" (e-fl. 1375).

Essa etapa era essencial para que as ações outorgadas ingressassem na esfera patrimonial dos contemplados, e não meramente formal como alude o recorrente, havendo inclusive prazo para tanto, sendo alertado nas precitadas notas, relativas ao plano ESAS, que - "a opção, se não exercida, caduca", estando a partir daí a exclusivo critério do fiduciário a liberação das ações.

Inclusive é ressaltado nas cartas de concessão (e-fls. 1418 e ss) que: nos casos dos planos SVP, "se você não exercer seu prêmio até o final do prazo de três meses estipulado acima, ele prescreverá e você perderá a oportunidade de adquirir as ações relativas à parcela vencida"; para os planos ESAS, a opção prescreverá a partir do quinto aniversário da data do prêmio, ficando ao arbítrio do fiduciário liberar ou não as ações.

Vê-se, portanto, que a situação é bastante distinta dos planos de *stock options*. Nesses, são outorgadas opções, que são calculadas a valor justo antes do *vesting* para fins contábeis, mas ao final da carência já entram no patrimônio do beneficiário, ainda que possa sua conversão no ativo mobiliário ações, ou seja, o procedimento de exercício, estar sujeito a trâmites adicionais para que se revista da necessária eficácia, acarretando dificuldades de difícil superação para fins de dimensionamento da vantagem então auferida.

No presente caso, porém, a outorga efetuado pelos planos é de ações, sendo que ao final da carência estas não entram na esfera jurídica do empregado como ocorre com as opções outorgadas, mas sim necessariamente demandam que sejam efetivamente exercidas pelo interessado, mediante manifestação expressa junto ao fiduciário, sem o que o direito adquirido quando da carência prescreve sem o recebimento do ativo outorgado.

Não por acaso, apenas após o exercício o participante passará a ter direito aos dividendos pagos ao fiduciário sobre essas ações, a votar com relação a elas, e terá a sua titularidade legal (e-fls. 1274/1275) - o que, sem maiores devaneios, demonstra de modo incontestado não ser o exercício mera formalidade, mas sim etapa imprescindível para o procedimento de outorga.

Diante desse panorama, revela-se correto ter a fiscalização tomado como data do fato gerador a data do exercício do direito outorgado, momento no qual as ações concedidas passam efetiva e definitivamente a constituir vantagem econômica mensurável ao prestador de serviços beneficiário da utilidade, incorporando-se ao seu patrimônio sem empecilhos.

Nesse contexto, havendo sido as ações concedidas aos agraciados a custo zero, também não há reparos a fazer quanto à mensuração da base de cálculo, que foi aferida e calculada multiplicando-se a quantidade de ações exercidas pelo valor de mercado da ação na

data do exercício, de modo claro e preciso, sem haver falar em aferição indireta, ventilada pelo autuado.

Em suma, deve ser dado no tópico em questão parcial provimento ao recurso, para fins de excluir do lançamento as contribuições associadas aos empregados André Rizzo e Fernando Luiz Martins Pais Júnior, nos termos deste voto.

### **Dos juros sobre a multa de ofício**

O *caput* do art. 161 do CTN assim dispõe:

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

Na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do Código deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 supra, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar, ao regram no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo "decorrente" significa consequente, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que lhe dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, as quais também deverão ser acrescidas dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/95, reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp nº 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012) :

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido. (grifei)*

Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009) convém colacionar o seguinte trecho do Voto condutor, aclarando a questão:

*De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.*

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Ante o exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, para que, afastando as nulidades suscitadas, sejam excluídos dos lançamentos, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos efetuados a título de PLR, vinculados às Convenções Coletivas, bem como, do levantamento Stock Options, as exigências relacionadas aos funcionários André Rizzo e Fernando Luiz Martins Pais Júnior.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson