

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

PLANOS DE STOCK OPTIONS. MOMENTO DO FATO GERADOR.

Caso os ganhos com os planos de "stock options" sejam tomados como remuneração, consideram-se ocorridos os fatos geradores na data em que o beneficiário possa dispor das ações sem restrição.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

No cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais não adimplidas no prazo legal, estes, calculados pela taxa SELIC, incidem sobre os valores das contribuições e sobre a multa de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer dos documentos apresentados após o recurso, conhecer em parte do recurso voluntário, para na parte conhecida, declarar a decadência até a competência 10/2007 nos AI n. 37.377.796-5 e 37.377.797-3, a teor § 4º do art. 150 do CTN, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir da base de cálculo, considerando cada segurado individualmente, as primeiras parcelas semestrais da PLR que tenham sido pagas em obediência às Convenções Coletivas de Trabalho, e para a exclusão dos levantamentos OC - OPÇÕES e OE - OPÇÕES.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ronaldo de Lima Macedo, João Victor Ribeiro Aldinucci, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Oliveira, Ronnie Soares Anderson, Kleber Ferreira de Araújo e Lourenço Ferreira do Prado.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 16-48.107 de lavra da 14.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em São Paulo I (SP), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI n. 37.377.796-5: exigência de contribuições patronais para a Seguridade Social, inclusive aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho;

b) AI n. 37. 377.797-3: exigência de contribuições destinadas a outras entidades ou fundos (Salário Educação e INCRA);

c) AI n. 37. 377.798-1: aplicação de multa pelo descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP.

De acordo com o relatório fiscal, fls. 3.404/3.449, os fatos geradores contemplados nas lavraturas foram:

a) pagamentos a segurados empregados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados - PLR", em desacordo com a legislação específica;

b) pagamentos a segurados empregados e contribuintes individuais na forma de concessão de opções de compra de Units.

Passo agora a apresentar as principais considerações do fisco acerca da inclusão dos referidos pagamentos na base de cálculo dos AI.

PLR

Os pagamentos foram demonstrados em planilha denominada Demonstrativo da PLR por Beneficiário, os quais tem como causa os seguintes instrumentos:

a) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre PLR dos Bancos em 2006 e 2007;

b) Acordos Próprios sobre Plano de PLR (ACT) para os Anos-Base 2005/2006 e 2007/2008, estes celebrados entre o Grupo Unibanco e comissão de trabalhadores das empresas integrantes.

A periodicidade legal não foi atendida, como se pode ver da amostragem consignada no Demonstrativo de Periodicidade dos Pagamentos de PLR, onde se registra casos de um mesmo beneficiário recebendo três ou quatro pagamentos dentro do mesmo ano ou dois pagamentos no mesmo semestre.

Concluiu que, uma vez descumprida a periodicidade, e sendo a PLR um instituto único, todos os valores pagos a esse título foram considerados como integrantes do salário-de-contribuição.

Outra desconformidade apontada refere-se à inexistência de acordo prévio ao período aquisitivo do benefício. Menciona que o acordo relativo ao exercício de 2006, somente foi formalizado em 15/08/2006, ao passo que o de 2007 veio a ser assinado apenas somente em 29/03/2007.

O fisco constatou ainda a ausência do representante sindical no ACT - PLR assinado em 15/06/2006 e, para o que foi formalizado em 29/03/2007, a assinatura é de representante da Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito - CONTEC, entidade estranha à categoria e que não possuiria legitimidade para representar os empregados da empresa.

Ressalta, todavia, que neste caso a empresa apresentou carta convocando a Confederação dos Trabalhadores no Ramo Financeiro - CONTRAF a se fazer representar nas reuniões para negociação da PLR, todavia, esta não atendeu ao chamamento.

Acusa ainda o fato de não ter havido a comprovação de que o Plano Próprio da PLR se encontra arquivado na entidade sindical que detém legitimidade para representar os trabalhadores.

Assevera que os documentos apresentados pela empresa para comprovar que os valores pagos a título de PLR estavam em consonância com o acordado com os empregados não se prestaram para tal mister. Primeiro, porque não foram apresentados as avaliações para todos os sete empregados que o fisco requisitou. Segundo, por que, para aqueles onde houve a apresentação da "avaliação de performance individual e contrato de metas", inexistia a assinatura dos empregados, nem a data da ciência destes, o que torna sem efeito os documentos.

Acerca das memórias de cálculo relativas aos ACT-PLR 2007/2008, o fisco afirma que os valores ali lançados não equivalem aos constantes do "Demonstrativo da PLR Paga por Beneficiário", cujos dados foram extraídos das folhas de pagamento.

Em razão dessas constatações, a autoridade lançadora concluiu que a empresa mais uma vez violou a legislação, posto que a deficiência documental denota a inexistência de regras claras e objetivas e a falta de conhecimento prévio pelos empregados acerca das metas a serem atingidas.

Sustenta que a eleição de critérios subjetivos para aplicação às metas da PLR, torna impossível sua posterior aferição, o que descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de PLR.

Além das desconformidades apontadas anteriormente, o fisco menciona o desrespeito ao "caput" do art. 3.º da Lei n.º 10.101/2000, haja vista que a PLR da empresa teria sido paga para substituir ou complementar a remuneração.

Justifica a conclusão no fato de que a PLR paga aos empregados da autuada, em grande parte dos casos, ultrapassa em muito o valor da remuneração, tornando-se mais importante que o próprio salário.

Conclui que, diante das constatações narradas, a PLR paga com base em acordo próprio e nas CCT integra o salário-de-contribuição, posto que não atende aos requisitos de lei específica em seus aspectos formal e material.

Opções de compra de Units

Estes fatos geradores referem-se a ganhos obtidos pelos trabalhadores em razão de plano de outorga condicional valores mobiliários criado para possibilitar ao Unibanco a obtenção e a manutenção dos serviços de executivos de alto nível, sendo-lhes oferecido em contrapartida o benefício de se tornarem acionistas da companhia, por meio da concessão de opções de compra de ações ou de units, nos termos, condições e modo previstos no Regulamento do Plano de Opções de Compra de Ações Unibanco, aprovado na Assembleia Geral Extraordinária de 31/01/2001.

Reconhecendo ser tema de elevada complexidade, o fisco entendeu indispensável, antes de tratar das questões fáticas, apresentar os conceitos gerais e os pontos mais relevantes acerca das consequências para tributação previdenciária dos planos de opções de compra de ações.

Iniciou sua explanação enfatizando que as opções de compra de ações são valores mobiliários derivativos e, embora seu valor derive do valor da própria ação, não deve confundir a opção de compra com a ação, posto que são bens distintos e independentes, sendo negociados individualmente no mercado e cuja aquisição traz diferentes consequências ao seu titular.

A seguir passou a apresentar os traços distintivos entre uma ação e o direito de opção de comprá-la. Apresentou a sistemática de negociação desses papéis, apresentando inclusive exemplo numérico.

Continuando mostrou a diferenciação entre as opções de compra de ações mercantis, também chamadas de comuns ou comerciais, daquelas outorgadas pelas empresas aos seus empregados como forma de incentivo para fidelização, as chamadas stock options.

Afirmou que a ausência de desembolso e as condições para aquisição da opções impostas unilateralmente pela companhia são os principais diferenciais das stock options em relação às opções comuns.

Argumentou que o fato do trabalhador não fazer qualquer desembolso no momento da outorga, elimina para este qualquer possibilidade de risco, denotando a existência de um prêmio decorrente da prestação de serviço, o que dá às stock options caráter de remuneração. Para arrematar, afirma que as outorgas, na verdade, são ofertas dos acionistas em troca de serviços prestados, que representam parcela do rol das verbas remuneratórias.

Sustentou que, mesmo que a opção não seja exercida ou que o seu exercício possa acarretar em prejuízo ao trabalhador, ainda assim o trabalhador terá recebido uma parcela contraprestativa representada pela aquisição da opção de compra da ação. Argumenta que o que ocorrerá após a aquisição da opção é uma decorrência do risco que é inerente a esse tipo de negócio.

Advogou que não se pode afastar a natureza salarial das stock options apenas com base na imprevisibilidade do valor da ação, pela incerteza quanto ao lucro, ou mesmo,

pela possibilidade de não ocorrer o exercício da ação. De acordo com o seu raciocínio, o ganho do trabalhador não decorre da negociação da ação em si, mas da aquisição de um direito autônomo, a opção de compra.

Na sequência apresentou a parca legislação existente no Brasil tratando das stock options (Lei n.º 6.404/1976 e Pronunciamento Técnico CPC n.º 10). E depois passa a mencionar as normas que dão ensejo à cobrança das contribuições sobre tais parcelas, fazendo referência desde a matriz constitucional até a Lei de Custeio da Previdência Social.

Concluiu que o fato gerador das contribuições para a remuneração paga sobre a forma de opções de compra de ações ocorre na data em que são implementadas as condições para aquisição das stock options, independentemente do trabalhador exercer ou não as opções que detém.

Chegando ao caso concreto, o fisco transcreveu as principais cláusulas do Regulamento do Plano de Opções de Compra de Ações do Unibanco.

Depois passou a apresentar os traços distintivos entre ação e unit, destacando que, embora conceitualmente apresentem diferenças, o tratamento tributário para a outorga de opção de compra de uma ou de outra é idêntico.

Mencionou que da análise das Atas das Reuniões do Conselho de Administração do Plano, verificou-se que no período da auditoria somente houve a opção de compra de units, sendo que o prazo de exercício foi sempre estipulado da seguinte forma: "1/3 por ano, após 3 anos".

Mais uma vez se reportando ao fato gerador das contribuições incidentes sobre as remunerações repassadas por meio de opções de compra de units, a autoridade lançadora ponderou:

"... é a data de aquisição das opções de units, e no caso em apreço, é definida como o dia imediatamente seguinte ao término do prazo de exercício, e a base apurada é a mensurável nessa mesma data. Lembramos mais uma vez que não importa se o trabalhador exerceu ou não as opções que adquiriu."

Depois passou a tratar da aferição indireta da base de cálculo, afirmando que este procedimento é justificável na medida em que as remunerações correspondentes as stock options não foram lançadas em folha de pagamento, atraindo assim a aplicação do § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991.

Afirmou que o salário-de-contribuição foi obtido com esteio em critérios tecnicamente aceitáveis, passando a detalhar que a remuneração foi calculada como sendo o produto da quantidade de opções outorgadas pela diferença entre o preço de mercado da unit no dia posterior ao término da carência e o preço de exercício da opção.

A multa por descumprimento da obrigação acessória de apresentar a GFIP sem a totalidade dos fatos geradores, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta levando-se em consideração as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

Cientificada do lançamento em 08/11/2012, a empresa ofertou defesa de fls. 3.452/3.475 cujas razões não foram aceitas pelo órgão de primeira instância.

Decisão recorrida

A DRJ entendeu que não houve pagamento antecipado da contribuição exigida nos lançamentos que constituem o presente processo, eis que o sujeito passivo não reconheceu as verbas tributadas como base de cálculo das contribuições previdenciárias, assim a contagem do lapso decadencial deveria ser efetuada pela norma do inciso I do art. 173 do CTN. Afastou-se, portanto, a decadência suscitada.

Não foi acatada a preliminar de nulidade arguida na defesa, sob o entendimento de que inexistente erro na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a verba paga a título de PLR, posto que todos os pagamentos foram considerados irregulares pelo fisco.

O órgão recorrido assegurou também que o lançamento foi confeccionado em perfeita sintonia com a legislação que regula a matéria.

No mérito, a DRJ entendeu que os demonstrativos juntados pela autuada para comprovar que os pagamentos foram efetuados de acordo com a periodicidade legal não têm o condão de afastar a imputação fiscal de que teria havido mais de dois pagamentos por ano e mais de um pagamento por semestre, devendo ser mantido o entendimento da auditoria que tratou todos os pagamentos como contrários à legislação.

A seguir, o voto condutor do acórdão *a quo* destacou que os planos próprios da empresa desatenderam à lei da PLR nos seguintes pontos:

- a) ausência de negociação prévia;
- b) falta de comprovação do arquivamento na entidade sindical;
- c) falta de participação do sindicato nas negociações;
- d) ausência de demonstração das métricas de cálculo dos pagamentos efetuados.

Acerca da PLR, a decisão regional assim concluiu:

"Saliente-se que a PLR é um instituto único, sendo certos que todos os valores pagos sejam com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho específicas de PLR, quanto os relativos aos Acordos Próprios de PLR, integram o salário de contribuição. Desta forma, razão não assiste à Impugnante e, sim que o pagamento a título de "PLR" PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS está em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, portanto base de cálculo de contribuição previdenciária."

As outorgas do direito de compra de units foram consideradas pela DRJ como salário-de-contribuição, haja vista se tratarem de ganhos concedidos aos trabalhadores que, embora decorra de uma parcela não convencional, não há como se esconder que são vantagens obtidas em decorrência da prestação de serviço. Para a DRJ a parcela tributada

representa uma utilidade salarial que se enquadra no conceito de remuneração para fins de incidência das contribuições lançadas.

Quanto ao momento do fato gerador, o órgão recorrido manifestou o entendimento que este ocorre ao final do período de *vesting*, considerando-se que o direito à opção de comprar o bens mobiliários passou ao patrimônio do trabalhador na data imediatamente posterior ao prazo estipulado no plano de stock options, independentemente do beneficiário exercer ou não este direito.

A seguir, o acórdão passou a tratar da multa por descumprimento de obrigação acessória aduzindo que a autuação foi efetuada em conformidade com a legislação vigente na data do fatos geradores e a imposição da multa, em 100% da contribuição não declarada, decorreu da aplicação da legislação mais benéfica, em conformidade com o disposto no art. 106 do CTN.

Imposição de juros sobre multa de ofício foi chancelada pela DRJ, que enfatizou que essa consequência tributária está em consonância com a legislação de regência, além de que a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem se posicionado favoravelmente à incidência de juros sobre a multa.

Por derradeiro, foi indeferido o pedido para a juntada posterior de provas, aduzindo o voto condutor do acórdão que o momento facultado pela lei para a juntada de documentos é a defesa, ressalvadas as hipóteses do § 4.º do art. 57 do Decreto n.º 70.235/1972.

Recurso voluntário

Inconformado com esta decisão, o sujeito passivo apresentou recurso, fls. 3.608/3.631, onde inicia pela narrativa dos principais fatos processuais.

Depois, pugna pelo reconhecimento da decadência do crédito para parte das competências incluídas na apuração, haja vista que fez prova de que efetuou recolhimentos das contribuições no período lançado (doc. 02 da impugnação), assim, a contagem do lapso decadencial deve ser aferido pela regra do § 4.º do art. 150 do CTN, o que leva ao reconhecimento da caducidade para as competências de 04 a 10/2007.

A seguir afirma que a incidência de contribuições sobre as parcelas pagas a título de PLR é improcedente, posto que inexistiram os descumprimentos da Lei n.º 10.101/2000 apontados pela fiscalização e confirmados pela DRJ.

Argumenta que ao contrário do que afirmou o fisco, houve negociação prévia para pagamento desta verba, uma vez que uma vez que a garantia de pagamento da PLR já se encontrava previamente negociado pela CCT de 2006 e a partir de setembro de 2007, pela CCT de 2007.

Demais disso, as metas, as condições e os critérios estabelecidos nos planos próprios de PLR são sempre negociados pela empresa com seus empregados no início do período aquisitivo, sendo que a formalização do acordo pode ocorrer, em determinadas situações, em momento posterior ao da contratação das metas de desempenho.

Por outro lado, os referidos acordos foram assinados antes da efetivação do pagamento da rubrica, assim, nos termos da jurisprudência do STJ, não colidem com as disposições da lei de regência.

Apresenta precedente do CARF, Acórdão n.º 9202-01246, em que ficou decidido pela regularidade do acordo de PLR que é assinado antes do término do período a que se refere.

Acerca da participação do sindicato no acordo, adverte que a CONTEC teria sim legitimidade para ser signatária do acordo, haja vista que o plano próprio foi assinado por várias empresas, dentre elas algumas do ramo de crédito, o que legitimou a participação da citada Confederação.

Por outro lado, a CONTRAF (representante dos trabalhadores da recorrente em nível nacional) foi convocada pela entidade a indicar membro para integrar a comissão de negociação da PLR de 2007, mas se manteve inerte.

Relativamente ao acordo assinado em 15/08/2006, a recorrente fez prova de que convocou as entidades sindicais CONTRAF e CONTEC a indicarem representantes para a comissão de negociação, mas estas não atenderam a convocação.

A imputação de falta de arquivamento dos acordos também não deve prevalecer, uma vez que os autos demonstram que o acordo assinado em 29/03/2007 foi arquivado na CONTEC e no Ministério do Trabalho e aquele formalizado em 15/08/2006 foi recepcionado pela CONTEC.

Sustenta que o entendimento do STJ é o de que, mesmo que não haja o arquivamento de acordo de PLR no ente sindical, tal fato não descaracteriza o pagamento.

A DRJ desconsiderou por completo que as regras dos programas próprios foram estabelecidas de forma clara e objetiva, fixando os direitos substantivos de participação e as regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição de cumprimento do acordado tal como determina a legislação.

Os anexos II, III e IV dos planos próprios que tratam do modelo de distribuição da PLR trazem o contrato de metas estipuladas entre patrão e trabalhadores.

Apresentou, por amostragem, contratos de metas de alguns funcionários, todavia, estes documentos foram desconsiderados pela autoridade lançadora. Novamente destaca, a título exemplificativo, os documentos relativos a dois de seus empregados, que demonstram as metas contratadas e o cálculo efetuado para fins de pagamento da PLR.

Arremata que, com base nos exemplos apresentados e nas provas juntadas, resta demonstrado que os programas próprios estabeleceram regras claras e objetivas que possibilitam a aferição do cumprimento do acordado.

Os salários pagos aos funcionários da recorrente são compatíveis com as atribuições e atividades inerentes ao cargo assumido e estão em perfeita consonância com a realidade de mercado, assim, o argumento de a PLR servir para substituir o salário não se sustenta.

Ressalta que o próprio fisco admite ser consenso que a realidade do mercado em que está inserida a autuada obriga ao pagamento de remuneração variável, que em muitos casos torna-se mais relevante que o salário contratual.

Aduz que não há na legislação de regência qualquer limitação acerca do percentual de PLR a ser pago ao trabalhador.

O próprio Judiciário tem tentando afastar os formalismos excessivos que acabam por tolher um direito constitucional dos trabalhadores.

Chama atenção que a parcela paga em periodicidade diferente da legal busca possibilitar a correta quitação da PLR. Em 2007, a parcela paga em suposto descompasso com a legislação decorreu de mero ajustes dos primeiros pagamentos realizados.

A TST entende que o valor pago a título de ajuste de alguma parcela da PLR não altera a natureza da verba, nem traduz ofensa à Lei 10.101/2000.

Pede que, caso a decisão recorrida não seja reformada neste ponto, a tributação recaia apenas sobre a parcela excedente.

Passou, a partir de então, a atacar os lançamentos na parte relativa à tributação de ganhos decorrentes de outorgas de opções de compras de ações/units. Afirma que essas operações não se vinculam ao contrato de trabalho, mas se referem a matéria de natureza societária, regulada que é pela legislação das companhias, pela CVM e pelo Estatuto Social, posto que depende de deliberação da Assembleia Geral.

A doutrina e a jurisprudência não qualificam as stock options como remuneração, mas enxergam como programas cuja finalidade principal é incentivar os cargos de liderança a participarem da empresa, na condição de acionistas, mediante a possibilidade de adquirir ações por preços determinados.

Além de que, os planos oferecem condições associadas a fatores de risco inerentes ao mercado mobiliário, aos quais os administradores se submetem para o exercício das opções de compra, o que os distingue como participantes do risco do capital, jamais como trabalhadores.

Nessas circunstâncias o ganho ou perda experimentados no mercado de ações não dependem do trabalho prestado pelo titular da ação, posto que trabalhando ou não, o resultado decorrerá das oscilações do mercado e não do esforço empreendido pelo titular das opções.

Ao tomar aspecto temporal do fato gerador como a data do término da carência, o fisco incorreu em grave equívoco, posto que tributou situações em que as pessoas sequer exerceram as opções ou exerceram mas não venderam as ações.

Da mesma forma que no imposto de renda, em que não se pode tributar a renda que não entrou na titularidade do contribuinte, para as contribuições sociais inexistente remuneração diante da mera possibilidade do exercício da ação pelo seu titular.

Na espécie, mesmo quando exercida a opção, o eventual resultado é incerto e ilíquido, posto que a participação societária não pode ser integralmente vendida de imediato.

Apresenta jurisprudências administrativa e judicial, onde se afasta o caráter remuneratório da outorga de opção de compra de ações.

Alega que não tendo se verificado o fato gerador da contribuições é também improcedente a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Apresenta decisões do CARF para demonstrar que não há de se aplicar juros sobre a multa de ofício.

Ao final, pediu o provimento do recurso, com consequente cancelamento das lavraturas.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN apresentou contra-razões, fls. 3.692/3.732, onde assevera inicialmente que a contagem do prazo decadencial há de ser aferido com esteio no art. 173, I, do CTN, posto que não houve antecipação de pagamento referente às contribuições decorrentes dos fatos geradores considerados no lançamento.

Argumenta que as CCT não estabelecem metas a serem atingidas para o pagamento da PLR, estabelecendo apenas um valor mínimo obrigatório.

Depois assevera que uma análise detida da forma como o pagamento de PLR decorrente dos planos próprios foi implementado demonstra que essa verba está, em verdade, cercada de subjetivismos, não existindo critérios claros e objetivos a nortear a atribuição dos valores a que cada empregado faz jus a título de PLR.

Acrescenta que os ACT - planos próprios foram firmados com data retroativa, tendo o instrumento de negociação sido elaborado em data posterior ao início do período a que se referem os lucros.

A falta de participação do sindicato nas tratativas para elaboração dos acordos que deram ensejo ao pagamento da PLR também é indicativa de que a empresa descumpriu a lei.

Advoga que as justificativas apresentadas pelo recorrente, no sentido que os pagamentos em mais de duas parcelas anuais ou mais de uma por semestre ocorreram em virtude de meros ajustes dos primeiros pagamentos efetuados, não têm o condão de validar o descumprimento da regra legal de periodicidade.

Defende que, tendo havido descumprimento da periodicidade, todos as parcelas da PLR restam descaracterizadas como tal, justificando-se a incidência tributária sobre todos os pagamentos a esse título.

Os argumentos apresentados pelo fisco demonstram claramente que a PLR foi paga pela autuada em substituição ao salário dos empregados com cargo de direção,

Aduz que o plano de opções de compra de ações da recorrente reflete o compromisso da empresa de implementar a parcela da remuneração variável sob o manto de contrato de stock options.

Argumenta que as vantagens patrimoniais conferidas aos executivos da companhia por meio das stock options possuem natureza de remuneração e, deste modo, devem sofrer os efeitos fiscais previstos na legislação.

Sustenta que essa forma de remuneração não se dá no momento da revenda das ações no mercado, essa circunstância dá ensejo a outro evento jurídico tributário, qual seja ganhos de capital e rendimentos acumulados.

Aduz que o fisco não está a tributar a mera possibilidade de se vir a adquirir ações com deságio, mas o fato concreto da outorga de stock options. Não se perca de vista que a aquisição de direitos sobre uma opção constitui uma vantagem econômica concreta, pois as stock options são bens que por si só acresce ao patrimônio dos beneficiários.

Finalmente apresenta decisões judiciais que chancelam a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Posteriormente, a empresa apresentou petição de fls. 3.748/3.751, onde requer a juntada de documentos, alegando que seriam decorrentes de fatos novos ocorridos posteriormente à interposição do recurso.

Argumenta que, não tendo como extrair do seu sistema interno as informações relativas à data e hora em que os gestores e empregados acessaram o sistema informatizado para efetuar a assinatura do contrato que deu ensejo ao pagamento da PLR, bem como para registro das avaliações de desempenho, resolveu em 20/09/2013 ajuizar ação cautelar de justificação (doc. 01) com o objetivo de colher o testemunho de alguns de seus funcionários que receberam PLR no período do lançamento. Neste processo as testemunhas também foram inquiridas pelo Procurador da Fazenda Nacional presente na audiência.

Assevera que a riqueza dos detalhes narrados pelas quatro testemunhas demonstram que elas conheciam perfeitamente os requisitos que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba, além de que ficou evidenciado que houve negociação prévia.

Sustenta ainda que os depoimentos não deixam dúvida de que as regras constantes do plano de PLR e dos seus quatro anexos eram rigorosamente aplicadas pela recorrente, não havendo margem para que se fale em ausência de regras claras e objetivas no referido plano.

Depois passa a tratar do documento acostado para dar guarida às suas alegações quanto à improcedência da tributação sobre valores vinculados à outorga de stock options. Aduz que, depois de apresentado o recurso, tomou conhecimento do Acórdão do CARF n.º 2301-003.597, tratando da mesma matéria, o que a levou a solicitar de empresa de auditoria externa a elaboração de Termo de Constatação (doc. 02) a respeito do plano de outorga do direito de compra de ações por ela mantido. Este documento, alega, corrobora expressamente os fatos apontados em seu recurso, demonstrando que os lançamentos também não devem prevalecer quanto a esta rubrica.

Argumenta que no seu plano o preço de exercício das opções era calculado pela média ponderada do valor de mercado das ações nos 90 dias anteriores à outorga, corrigido pelo IPCA até a data do exercício. Por esse sistemática era impossível saber na data da outorga se o exercício das opções era economicamente viável.

Assegura que em razão do seu plano estabelecer que, mesmo depois do exercício 50% das ações adquiridas permaneceriam indisponíveis por dois anos, ainda que num primeiro momento houvesse vantagem financeira, era possível a ocorrência de prejuízo no futuro.

Ao final, pede ainda a juntada dos documentos de domínio público que também demonstrariam desacerto do fisco, a saber:

a) extrato de ação judicial movida pela CONTEC contra a CONTRAF (doc. 03), o qual demonstraria que na data da celebração do acordo próprio de PLR firmado em 29/03/2007 o registro sindical da CONTRAF tinha sido tornado sem efeito por decisão judicial,

situação que somente foi revertida após a assinatura do referido acordo. Isso demonstra que a CONTEC possuía legitimidade para subscrever o ACT em questão.

b) CCT Bancos 2007 (doc. 04) subscrito por representante da CONTRAF, fato demonstrativo de que esta entidade aceitou expressamente os termos da CCT.

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada a se pronunciar sobre esses documentos, tendo se manifestado pelo não seu não conhecimento, posto que alcançados pela preclusão processual.

Por fim, a empresa apresentou petição na qual desiste parcialmente do recurso interposto para o período não decadente, de modo que concorda com a apuração fiscal sobre os pagamentos descritos no lançamento como "PLR BONUS" e "PLR PLUS RV".

Nova petição foi apresentada, esta em 17/02/2016, onde o recorrente, no que diz respeito à multa por obrigação acessória, desiste do recurso na parte relativa aos pagamentos efetuados a título de PLR, quanto ao plano próprio.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso, por preencher os requisitos legais de tempestividade e legitimidade merece conhecimento, todavia, apenas parcial, haja vista que o sujeito passivo desistiu de parte de suas alegações, conforme mencionado no relatório.

Quanto aos documentos apresentados após o recurso voluntário, entendo que não devam ser conhecidos, sob pena de subverter a lógica do andamento processual, que não permite o retorno da marcha a etapas anteriores, de modo que se alcance a desejava celeridade para conclusão dos feitos administrativos fiscais. Sobre esse tema, o Decreto n.º 70.235/1972 dispõe:

“Art. 16.

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)”.

No caso sob apreciação, observo que não incidem quaisquer das hipóteses que autorizam a dilação probatória após o prazo para impugnar. Não se demonstrou que os documentos deixaram de ser apresentados oportunamente, em razão de força maior.

Todos os documentos colacionados após a apresentação do recurso referem-se a fatos anteriores a data limite para impugnar e também não se nota qualquer inovação normativa que pudesse justificar o seu conhecimento tardio.

Por outro lado, inexistiu manifestação posterior da Administração que pudesse ensejar uma contradita por parte da recorrente.

É certo que não podemos abandonar o tão caro princípio da verdade material, todavia, não enxergo na nova juntada de provas qualquer fato novo relevante que pudesse ensejar o excepcional conhecimento de elementos após o prazo legal.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....
Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial n.º 973.733/SC, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC) tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, verifico que o sujeito passivo colacionou as guias que comprovam a antecipação de pagamentos, ainda que não referentes às rubricas lançadas (ver doc. 02 da defesa).

Assim, entendo que deva ser aplicada a norma do art. 150, § 4.º, do CTN, para a contagem do prazo de decadência para os processos de exigência da obrigação principal, mesmo verificando que o sujeito passivo não reconheceu a incidência de contribuições sobre as bases de cálculo apuradas.

Esse entendimento encontra-se alinhado com a jurisprudência sumulada no âmbito do CARF, como se vê:

***Súmula CARF nº 99:** Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Nessa toada, é possível se concluir que devem, nos AI n. 37.377.796-5 e 37.377.797-3, ser excluídas pela caducidade as competências até 10/2007, haja vista que a cientificação do lançamento ocorreu em 08/11/2012.

Quanto ao AI n.º 37.377.798-1, não há o que se falar em decadência, pois se trata de lavratura para aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, devendo, neste caso, a decadência ser aferida pela regra do inciso I do art. 173 do CTN. O período do lançamento é 04 a 12/2007 e a ciência ocorreu também em 08/11/2012, portanto, não houve o transcurso do lapso decadencial para quaisquer das competências envolvidas.

PLR

Os pagamentos efetuados a título de PLR que foram incluídos na base de cálculo do lançamento referem-se apenas a segurados empregados e tiveram como origem as CCT Bancos de 2006 e 2007, bem como planos próprios decorrentes dos ACT - PLR correspondentes aos exercícios 2005/2006 e 2006/2007.

A discriminação das parcelas pagas, por segurado e por competência, constam do discriminativo chamado de DEMONSTRATIVO DA PLR PAGA POR BENEFICIÁRIO, fls. 978/3.319, onde há inclusive a descrição da rubrica que originou o pagamento.

Toda a construção argumentativa do fisco para caracterizar os pagamentos como remuneração é direcionada para as parcelas decorrentes dos planos próprios, sendo que aquelas relativas às CCT foram tidos como irregulares apenas por descumprirem o requisito da periodicidade.

Em relação a PLR paga com base nos acordos, o sujeito passivo desistiu da discussão totalmente, conforme petições atravessadas após o recurso. Assim, resta-nos apreciar a questão da periodicidade em relação aos pagamentos efetuados com base em CCT.

As planilhas constantes às fls. 3.320/3.360, juntadas pelo fisco, fazem um apanhado da frequência de pagamento por empregado, cabendo-nos apenas apreciar se houve pagamento de parcelas pagas em razão de CCT que desobedeceram a periodicidade legal.

Vejamos o que dizia o texto da Lei n.º 10.101/2000, na redação vigente no período do lançamento:

Art.3.º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§2.º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Os dados tabulados pelo fisco demonstram que, de fato houve o desrespeito à periodicidade legal e, ainda que a empresa alegue, que os valores pagos em excesso representariam ajustes de parcelas anteriores não há nos autos elementos hábeis a me convencerem dessa afirmação.

Da leitura da legislação (Lei 10.101/2000) acima mencionada, verifica-se que não há nenhuma exceção em relação aos pagamentos referentes às competências anteriores ou posteriores, ou seja, ainda que se trate de antecipação ou complementação, tal parcela será considerada na aplicação da regra da periodicidade.

Porém, uma vez desrespeitada a periodicidade legal, apenas as parcelas tidas como irregulares devem sofrer a tributação. É esse o entendimento que vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto a judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.

A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.

(CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 206-01.025, Sessão de 02/07/2008).

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas

os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Feitas essas considerações, já posso retornar à apreciação do caso concreto.

Portanto, para cada semestre, a tributação deveria incidir apenas a partir do segundo pagamento efetuado a um mesmo segurado.

Considerando que o fisco não indicou razões para que se tribute as parcelas pagas conforme as CCT, estas devem ser tidas como irregulares somente a partir do segundo pagamento em cada semestre.

Stock options

Em breves considerações, tentarei apresentar os principais argumentos do fisco para tributar a verba em questão.

Dos processos tratando dessa matéria que tinham chegado ao conhecimento deste julgador, esse é o primeiro em que o raciocínio que dá sustentação ao lançamento tem como premissa primeira a diferenciação do que seja o direito de compra de uma ação e a própria ação.

Para o fisco, embora o direito de aquisição da ação seja classificado como derivativo cujo valor está atrelado ao da própria ação, não se pode confundir os dois bens mobiliários. Afirma que o direito de compra é autônomo e pode ser negociado independentemente da transação da ação que lhe dá suporte.

Partindo dessa diferenciação, a autoridade lançadora concluiu que o momento do fato gerador das contribuições é aquele em que a promessa da outorga do direito de compra das ações torna-se realidade, ou seja, no dia imediatamente posterior ao transcurso do prazo de carência.

Em suas palavras, com o cumprimento dos requisitos temporal e de manutenção do vínculo com a empresa, o bem, representado pelo direito de ação, passa ao patrimônio do trabalhador e, mesmo que ele não exerça esse direito ou deixe para fazê-lo em momento posterior, o ganho já foi obtido e, assim, concretizou-se a hipótese de incidência das contribuições.

Para mensurar a base tributável, o fisco menciona que se utilizou do procedimento de aferição indireta, em razão da empresa não haver lançado nas folhas de pagamento ou na escrita contábil qual o ganho real verificado com a aquisição da opção de compra de ações ou units.

Esse ganho foi fixado como sendo o produto do número de ações/units sobre os quais adquiriu-se o direito à opção pela diferença entre o valor de mercado da ação/unit na data imediatamente posterior o término da carência e o seu valor de exercício fixado no momento da outorga condicional.

Para caracterizar a natureza remuneratória da verba, a autoridade fiscal lançou mão de dois argumentos principais. Primeiramente sustenta que a outorga representa um ganho para o trabalhador que decorre não de um contrato mercantil, mas de uma benesse concedida aos trabalhadores pela empresa em função de um vínculo de prestação de serviço.

Em adição a isto advoga que nesse tipo de negócio inexistente qualquer risco, posto que, diferentemente dos contratos comuns de outorga efetuados no mercado mobiliário, o trabalhador nada tem que desembolsar no momento da assinatura do contrato, eliminando-se assim o risco do negócio, uma vez que se o exercício da opção se mostrar desvantajoso, simplesmente o outorgado não o faz. Assim, jamais haveria a possibilidade de haver perdas para o trabalhador.

Acerca da incerteza quanto à ocorrência de lucros, o fisco afirmou que esta é inerente à natureza de todo negócio que envolve a transferência de ações, não sendo este motivo suficiente para se afastar a natureza remuneratória das "stock options".

A empresa buscou afastar as conclusões do fisco, primeiramente alegando que as operações de outorga das opções são na verdade matéria de natureza societária, posto que reguladas pela legislação que regula as sociedades anônimas, pela CVM e pelo estatuto da companhia. Assim, não se poderia tratar tais situações como fatos jurídicos tributários relativos às contribuições sociais.

Utiliza-se fartamente de precedentes judiciais e administrativos, além de textos doutrinários, para afastar a natureza remuneratória desses supostos ganhos, os quais teriam como finalidade incentivar a permanência na empresa de pessoas de reconhecida liderança, possibilitando a esses se tornarem acionistas da companhia.

Advoga que as pessoas contempladas com as outorgas passam a assumir o risco do capital, o que é incompatível com a posição de trabalhadores que o fisco quer lhes dar. Acrescenta que o ganho ou perda experimentados no mercado de ações não dependem do trabalho prestado pelo titular da ação, posto que trabalhando ou não, o resultado decorrerá das oscilações do mercado e não do esforço empreendido pelo titular das opções.

Volta-se contra o critério adotado pelo fisco para fixação do momento da ocorrência dos fatos geradores, aduzindo que não se admite a tributação de situações em que as pessoas sequer exerceram as opções ou exerceram mas não venderam as ações.

Assevera ainda que, mesmo quando exercida a opção, o eventual resultado é incerto e ilíquido, posto que a participação societária não pode ser integralmente vendida de imediato.

Passo agora às minhas considerações.

Centrarei a minha atenção na questão do momento da ocorrência do fato gerador, pois há de fato uma mudança procedimental do fisco em relação aos processos que julguei anteriormente. Observo que a tese apresentada pela autoridade fiscal não deixa de ser tentadora. De fato, não se pode negar o caráter autônomo das opções de compra de ações que, embora derivem da ação, têm o seu valor fixado de forma diferenciada e podem ser negociadas separadamente.

Todavia, as opções concedidas a empregados ou a outra categoria de trabalhadores têm uma particularidade que, a meu ver, altera o tratamento que lhe deve ser dado quanto a sua autonomia frente ao direito corresponde à propriedade da ação.

É que estes bens, por não poderem ser negociados perdem totalmente o seu caráter de autonomia, posto que, se não podem ser alienadas, a única possibilidade que o seu detentor possui é exercer as opções ou abrir mão do direito deixando transcorrer sem manifestação o prazo de exercício previsto no regulamento do plano.

Nesse sentido, o direito de opção passa a estar atrelado ao direito de adquirir a propriedade da ação, posto que não pode ser exercitado de outra forma. Acerca do direito de propriedade, o Código Civil assim dispõe:

Art. 228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.(...)

Ora se o detentor não pode dispor das opções para aliená-las, não se pode dizer que é o seu proprietário, uma vez que não reúne as prerrogativas mencionadas no dispositivo acima.

Nesse sentido, se o bem não se incorporou ao seu patrimônio, o fato gerador não pode ser considerado como ocorrido, revelando-se assim que na situação sob cuidado o fisco equivocou-se ao eleger o momento do fato gerador como o dia posterior ao término da carência.

Esse raciocínio poderia até sugerir que há uma contradição com as conclusões acima obtidas quando se está diante de uma situação em que a outorgante estipula um prazo após o exercício para a venda das ações, dando a entender que nesses casos também não se poderia considerar como ocorrido o fato gerador das contribuições na data do exercício.

Digo que inexistente esta incongruência, na medida em que, no meu entender, somente as ações exercidas e disponíveis para a venda, poderiam ser consideradas na apuração da base de cálculo das contribuições.

A par de todo o exposto, encaminho pelo provimento do recurso nesta parte em razão da escolha inadequada do momento do fato gerador, fato que torna a descrição exigida no art. 142 do CTN imprecisa, conduzindo a lavratura à improcedência.

Juros sobre multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício encontra fundamento legal nos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. É que no lançamento de ofício o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa. Portanto, sobre a multa por lançamento de ofício há a incidência de juros SELIC.

Esse posicionamento tem sido adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu pela aplicabilidade da Taxa de Juros SELIC sobre as multas de ofícios decorrentes de Autos de Infração, correção essa que passa a incidir a partir da lavratura desses.

É o que se pode ver do acórdão assim ementado:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

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

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

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806.

Recurso especial negado.

(Processo n.º 16327.002244/99-33, Relator Conselheiro Elias Freire, Sessão 16/02/2012)

Assim, devemos nos curvar à jurisprudência predominante nesse Tribunal Administrativo para afastar a tese recursal de que não pode incidir juros sobre a multa de ofício imposta nos lançamentos guerreados.

Conclusão

Voto por conhecer parcialmente do recurso e não conhecer dos documentos apresentados após o prazo legal, por declarar a decadência para as competências até 10/2007 nos AI n. 37.377.796-5 e 37.377.797-3 e, no mérito a) por excluir da base de cálculo as primeiras parcelas semestrais da PLR que tenham sido pagas a um mesmo segurado em obediência às Convenções Coletivas de Trabalho e b) pela exclusão dos levantamentos OC - OPÇÕES e OE - OPÇÕES

Kleber Ferreira de Araújo.